

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias

O caso da fixação das tarifas e preços municipais

Dissertação apresentada na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, sob a orientação do Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho, para a obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Auditoria.

Teresa Carmo Salgueiro Costa

Braga

Setembro 2005

Ao Miguel

AGRADECIMENTOS

No culminar desta dissertação, não poderia deixar de expressar o meu reconhecimento a todos aqueles que de forma directa ou indirecta contribuíram para a sua realização.

Em primeiro lugar quero agradecer, de forma muito especial, ao Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho, por ter aceite orientar esta investigação, pela ajuda na definição do tema da mesma, pela qualidade da sua supervisão, sugestões e acompanhamento do seu desenvolvimento.

Aos inquiridos do conjunto de entidades que permitiram a realização do estudo empírico, agradeço a receptividade e atenção demonstrada.

Finalmente, quero agradecer ao meu marido, à minha irmã, aos meus pais e amigos o apoio que sempre me deram na prossecução deste estudo. Obrigada pela força e coragem que me inculcaram, pela compreensão, pelas palavras amigas, pelo amor e amizade demonstrada. A vida não tinha o mesmo sentido sem pessoas como vocês!

A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias

O caso da fixação das tarifas e preços municipais

RESUMO

As autarquias locais deparam-se actualmente com um cenário de escassez de recursos para fazer face ao acréscimo constante das necessidades locais. As receitas em relação às quais as autarquias têm maior margem de manobra financeira são as oriundas das taxas, tarifas e preços. Deste modo, importa analisar a informação que é utilizada como base de trabalho na ponderação dos valores a cobrar aos utentes dos bens e serviços. O POCAL veio responder a esta necessidade ao estabelecer a obrigatoriedade da Contabilidade de Custos no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.

Neste contexto, o principal objectivo desta dissertação consiste, por um lado, em verificar se as entidades pertencentes à Administração Local já têm implementado um sistema de Contabilidade de Custos e, por outro lado, verificar se a informação proporcionada por este ramo da contabilidade auxilia as tarefas conducentes à fixação das tabelas de tarifas e preços municipais. Neste sentido, para o desenvolvimento do estudo empírico, realizámos um questionário aplicado a todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais da região norte do país.

Os resultados obtidos neste estudo evidenciam que a maioria das entidades analisadas ainda não implementou um sistema de Contabilidade de Custos. Apesar da quase totalidade dos inquiridos reconhecer a importância da informação proporcionada por este sistema, como referência válida para a fixação das tarifas e preços, o certo é que, das instituições que já implementaram este ramo da contabilidade, ainda poucas utilizam os *outputs* produzidos na consideração dos valores a cobrar aos utentes.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, autarquias, POCAL, Fixação de Tarifas e Preços

Cost Accounting applications in Local Governments

The case of municipal tariffs and prices settings

ABSTRACT

Local governments currently face a lack of resources to meet the continuous rise of local needs. The revenues in which local governments hold a larger financial leeway come from taxes, tariffs and prices. Therefore, it is important to analyse the information that is used in the consideration of the rates to charge to goods and services users. The POCAL answered this need by establishing Cost Accounting to be compulsory in the identification of the working costs and the costs underlying the setting of goods and services tariffs and prices.

In this context, the main goal of this dissertation is to verify whether, on one hand, the entities belonging to Local Administration have already implemented a Cost Accounting system and, on the other hand, whether the information provided by this accounting area supports the setting of municipal tariffs and price lists. Thus, and in order to develop the empirical study, we carried out a questionnaire in all the municipalities and municipal services and companies of the country's northern region.

This study's results show that the majority of the analysed entities have not implemented a Cost Accounting system yet. In spite of the fact that almost all the inquired entities recognise the importance of the information this system provides, as a valid reference for the setting of tariffs and prices, the reality is that of those institutions which have already implemented this accounting system, only a few use the obtained outputs in the consideration of the rates to charge to consumers.

Keywords: Cost Accounting; Local Governments; POCAL; Setting of Tariffs and Prices.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	2
PARTE I – REGIME FINANCEIRO DO SECTOR PÚBLICO EM GERAL E DAS AUTARQUIAS EM PARTICULAR.....	5
CAPÍTULO 1 - AS AUTARQUIAS LOCAIS E AS ENTIDADES EQUIPARADAS NO SECTOR PÚBLICO.....	7
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR PÚBLICO PORTUGUÊS	7
1.2 ORGANIZAÇÃO AUTÁRQUICA.....	11
1.2.1 <i>As autarquias locais.....</i>	<i>11</i>
1.2.1.1 O Município.....	14
1.2.1.2 A Freguesia.....	16
1.2.1.3 As Regiões Administrativas.....	17
1.2.2 <i>Outras formas de organização autárquica.....</i>	<i>18</i>
1.2.2.1 Associação de Municípios de Direito Público.....	18
1.2.2.2 Serviços Municipalizados e Serviços Municipais	19
1.2.2.3 Associação de Freguesias de Direito Público.....	21
1.2.2.4 As Áreas Metropolitanas.....	21
1.2.2.5 Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais.....	22
CAPÍTULO 2 - OS MEIOS DE FINANCIAMENTO PÚBLICOS E AUTÁRQUICOS.....	25
2.1 FINANÇAS PÚBLICAS E FINANÇAS PRIVADAS	25
2.2 AS RECEITAS PÚBLICAS COMO INSTRUMENTO DE FINANCIAMENTO DAS ENTIDADES PÚBLICAS.....	28
2.3 O REGIME LEGISLATIVO DAS FINANÇAS LOCAIS: CARACTERIZAÇÃO E EVOLUÇÃO	30
2.4 OS RECURSOS FINANCEIROS DAS ENTIDADES LOCAIS.....	33
2.4.1 <i>As taxas, tarifas e preços como meio de financiamento dos bens e serviços públicos locais</i>	<i>38</i>
2.4.2 <i>Contextualização do conceito de Taxas, Tarifas e Preços</i>	<i>39</i>
2.4.3 <i>Caracterização das Taxas, Tarifas e Preços das Autarquias Locais.....</i>	<i>45</i>
PARTE II – A CONTABILIDADE ANALÍTICA PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DE FIXAÇÃO DAS TARIFAS E PREÇOS.....	48
CAPÍTULO 3 - O POCAL NO ÂMBITO DA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	50
3.1 RESENHA HISTÓRICA DA CONTABILIDADE PÚBLICA	50
3.2 O NOVO SISTEMA DE CONTABILIDADE AUTÁRQUICA.....	56
3.2.1 <i>A contabilidade autárquica desde o 25 de Abril até à aprovação do POCAL.....</i>	<i>57</i>
3.2.2 <i>O POCAL.....</i>	<i>59</i>
3.2.2.1 Fundamentos, objectivos, âmbito de aplicação e metodologia de implementação.....	60
3.2.2.2 Sistemas de Contabilidade	67

CAPÍTULO 4 - A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....72

4.1 ABORDAGEM CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, ANALÍTICA E DE GESTÃO	72
4.2 CARACTERIZAÇÃO, UTILIZADORES E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA PÚBLICA.....	75
4.3 ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONTABILIDADE ANALÍTICA PÚBLICA.....	79
4.4 A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL E NA SEGURANÇA SOCIAL.....	82
4.4.1 <i>Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)</i>	82
4.4.2 <i>O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC- Educação)</i>	84
4.4.3 <i>Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)</i>	86

CAPÍTULO 5 - O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NO POCAL.....89

5.1 UTILIDADE, OBRIGATORIEDADE, CARACTERIZAÇÃO E OBJECTIVOS	89
5.2 RECLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS.....	94
5.2.1 <i>Classificação funcional, bens e serviços municipais</i>	94
5.2.2 <i>Classificação orgânica</i>	95
5.2.3 <i>Componentes dos custos</i>	98
5.2.4 <i>Custos directos e indirectos</i>	99
5.2.5 <i>Outras possíveis reclassificações de custos</i>	104
5.3 SISTEMA DE APURAMENTO DE CUSTOS	106
5.4 MODELOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS	109
5.4.1 <i>Método Directo e Indirecto</i>	109
5.4.2 <i>Método das Secções Homogéneas</i>	111
5.5 DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES E CONCEPÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS (CLASSE 9)	113
5.6 DOCUMENTOS PARA ELABORAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	117
5.7 INSUFICIÊNCIAS DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PROPOSTO PELO POCAL	127
5.8 ANÁLISE COMPARATIVA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO POCAL COM A CONTABILIDADE ANALÍTICA NOS VÁRIOS PLANOS SECTORIAIS	129

CAPÍTULO 6 - A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO BASE DE CÁLCULO DAS TARIFAS E PREÇOS MUNICIPAIS136

6.1 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA FIXAÇÃO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS	136
6.2 A RELAÇÃO VALOR COBRADO / CUSTO SUPOSTADO NA FIXAÇÃO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS	141
6.3 REFERENCIAIS PARA O CÁLCULO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS.....	144
6.4 O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E A FIXAÇÃO DE TARIFAS E PREÇOS MUNICIPAIS.....	148

PARTE III – ESTUDO EMPÍRICO	153
CAPÍTULO 7 - OBJECTIVOS, HIPÓTESES E METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	155
7.1 OBJECTIVOS DO ESTUDO.....	155
7.2 HIPÓTESES DE PESQUISA.....	156
7.3 SELECÇÃO DA AMOSTRA.....	159
7.4 METODOLOGIA.....	161
7.4.1 <i>Técnica adoptada para recolha dos dados</i>	161
7.4.2 <i>Estrutura do questionário</i>	163
7.4.3 <i>Tratamento dos dados</i>	164
7.5 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	165
7.5.1 <i>Tipologia</i>	166
7.5.2 <i>Entidades respondentes caracterizadas por NUTS III</i>	166
7.5.3 <i>Outras características das organizações</i>	167
7.5.4 <i>Características dos inquiridos</i>	169
CAPÍTULO 8 - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS.....	173
8.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS.....	173
8.1.1 <i>Implementação da Contabilidade de Custos</i>	173
8.1.2 <i>Insuficiências do POCAL e principais características de um modelo de Contabilidade de Custos ou de Gestão</i>	176
8.1.3 <i>Regras utilizadas nos sistemas de Contabilidade de Custos</i>	179
8.1.4 <i>A Contabilidade de Custos e a fixação das Tarifas e Preços</i>	192
8.2 ANÁLISE DAS HIPÓTESES EM ESTUDO E OUTROS RESULTADOS.....	201
8.2.1 <i>Relação entre a tipologia e a implementação de Sistemas de Contabilidade de Custos</i>	202
8.2.2 <i>Relação entre a localização geográfica e a implementação de Sistemas de Contabilidade de Custos</i>	204
8.2.3 <i>Relação entre a dimensão das entidades e a implementação de Sistemas de Contabilidade de Custos</i>	206
8.2.4 <i>Relação entre o perfil dos inquiridos e a implementação e utilização da Contabilidade de Custos</i>	208
8.2.4.1 <i>As habilitações literárias e o grupo etário da secção de contabilidade e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos</i>	208
8.2.4.2 <i>As habilitações literárias e o grupo etário dos responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços e a relação com a informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade de Custos</i>	211
8.3 PRINCIPAIS CONCLUSÕES DO ESTUDO	216
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA	225
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	231
APÊNDICES.....	248

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro n.º 1: Distinção entre finanças públicas e finanças privadas	27
Quadro n.º 2: Receitas das autarquias locais e das entidades equiparadas	36
Quadro n.º 3: A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos no POCAL.....	70
Quadro n.º 4: Potenciais destinatários da informação gerada por o sistema de Contabilidade Analítica Pública.....	77
Quadro n.º 5: Tipo de funções estabelecidas pelo POCAL.....	95
Quadro n.º 6: Apuramento de custos no POCAL.....	109
Quadro n.º 7: Unidades de medida (unidades de obra) das actividades locais.....	112
Quadro n.º 8: Comparação da Contabilidade Analítica (ou de Custos) no POCAL com os diferentes planos sectoriais	133
Quadro n.º 9: Diferença entre os custos a considerar para a determinação das tarifas e preços nas Leis das Finanças Locais.....	139
Quadro n.º 10: Sistema de Custeio no apuramento dos custos dos centros/funções, bens e serviços	151
Quadro n.º 11: Distribuição do n.º de entidades da amostra e do n.º de entidades respondentes por tipologia	166
Quadro n.º 12: Entidades caracterizadas por NUTS III.....	167
Quadro n.º 13: Distribuição dos Municípios em função do número de habitantes	168
Quadro n.º 14: Distribuição dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais em função do número de utentes	168
Quadro n.º 15: Distribuição das entidades em função do n.º de trabalhadores	169
Quadro n.º 16: Volume de receitas e de despesas das entidades respondentes	169
Quadro n.º 17: Habilitações literárias e grupo etário dos responsáveis pelo departamento de contabilidade.....	170
Quadro n.º 18: Habilitações literárias e grupo etário dos responsáveis pela fixação das taxas, tarifas e preços	171
Quadro n.º 19: Implementação da Contabilidade de Custos	174
Quadro n.º 20: Razões para a não implementação da Contabilidade de Custos	175
Quadro n.º 21: Principais insuficiências do POCAL no que se refere à Contabilidade de Custos.....	177
Quadro n.º 22: Características ideais de um Sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão	179
Quadro n.º 23: Diplomas ou regras para a elaboração da Contabilidade de Custos por tipologia	181
Quadro n.º 24: Utilização de um plano de classe 9 para registo das operações internas por tipologia	182
Quadro n.º 25: Método de registo utilizado por tipologia	183
Quadro n.º 26: Informação sobre custos, proveitos e resultados por tipologia	185
Quadro n.º 27: Forma de apuramento dos custos por tipologia.....	187
Quadro n.º 28: Reclassificação de custos por tipologia.....	189
Quadro n.º 29: Tipo de sistema de custeio utilizado pelas entidades.....	189
Quadro n.º 30: Tarifas e preços cobrados pelas entidades analisadas	193
Quadro n.º 31: Transferência da informação produzida pela Contabilidade de Custos do departamento de contabilidade para o departamento de taxas, tarifas e preços.....	194

Quadro n.º 32: Contribuição da informação proporcionada pela Contabilidade de Custos para a fixação das tabelas de tarifas e preços.....	194
Quadro n.º 33: Importância do apuramento dos custos para auxílio da fixação da tabela de tarifas e preços por tipologia.....	196
Quadro n.º 34: Relação dos valores das tarifas e dos preços com o custo dos bens e serviços por tipologia.....	197
Quadro n.º 35: Critérios a ter em conta na fixação das tabelas de Tarifas e Preços.....	198
Quadro n.º 36: Locais de publicação das tabelas de taxas, tarifas e preços.....	199
Quadro n.º 37: Data de actualização da tabela de taxas, tarifas e preços.....	199
Quadro n.º 38: Implementação da Contabilidade de Custos por tipologia.....	203
Quadro n.º 39: Implementação da Contabilidade de Custos nos Municípios e nas restantes entidades.....	204
Quadro n.º 40: Testes estatísticos para análise da relação entre a localização geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos.....	205
Quadro n.º 41: Implementação da Contabilidade de Custos por NUTS III.....	205
Quadro n.º 42: Implementação da Contabilidade de Custos por número de Habitantes.....	207
Quadro n.º 43: Implementação da Contabilidade de Custos por número de Utentes.....	207
Quadro n.º 44: Relação entre as Habilitações Literárias e o grupo etário dos responsáveis pelo departamento de Contabilidade.....	209
Quadro n.º 45: Testes estatísticos para análise da relação entre as habilitações literárias e a implementação da Contabilidade de Custos.....	210
Quadro n.º 46: Relação entre as Habilitações Literárias e a Implementação da Contabilidade de Custos.....	210
Quadro n.º 47: Relação entre o grupo etário e a implementação da Contabilidade de Custos.....	211
Quadro n.º 48: Relação entre as Habilitações Literárias e o grupo etário dos responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços.....	212
Quadro n.º 49: Relação entre as Habilitações Literárias e a transmissão de informação relativa à Contabilidade de Custos para o departamento de taxas, tarifas e preços.....	213
Quadro n.º 50: Relação das Habilitações Literárias com a utilização da informação da Contabilidade de Custos como auxílio da fixação das tabelas de tarifas e preços.....	214
Quadro n.º 51: Relação entre o grupo etário e a transmissão de informação sobre os custos para o departamento de taxas e tarifas.....	215
Quadro n.º 52: Relação entre o grupo etário e a utilização da informação proporcionada pela Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços.....	215

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1: Estrutura do Sector Público	8
Figura n.º 2: Classificação das receitas públicas em função da contraprestação realizada ..	30
Figura n.º 3: A Contabilidade de Custos como meio de gerir a eficiência e economia das autarquias	90
Figura n.º 4: Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objecto de custo ...	101
Figura n.º 5: Fichas de apuramento de custos no POCAL	126
Figura n.º 6: A relação entre o valor cobrado e o custo suportado na determinação dos impostos, taxas, tarifas e preços.....	143
Figura n.º 7: Circuito de apuramento dos custos no POCAL	152

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico n.º 1 : Diplomas ou regras para a elaboração da Contabilidade de Custos	181
Gráfico n.º 2: Ligação da classe 9 com os mapas de Contabilidade de Custos.....	184
Gráfico n.º 3: Forma de apuramento dos custos	186
Gráfico n.º 4: Utilização do método das secções homogéneas.....	187
Gráfico n.º 5: Tipos de reclassificação de custos utilizados	188
Gráfico n.º 6: Imputação de custos indirectos	190
Gráfico n.º 7: Critério de imputação dos custos indirectos	191

SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing*

AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

CA - Código Administrativo

CANOA - *Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos*

CC - Contabilidade de Custos

CEAL - Carta Europeia da Autonomia Local

CI - Coeficiente de imputação

CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CRP - Constituição da República Portuguesa

FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*

FBM - Fundo de Base Municipal

FCM - Fundo de Coesão Municipal

FEF - Fundo de Equilíbrio Financeiro

FGM - Fundo Geral Municipal

GASB - *Government Accounting Standards Board*

IFAC - *International Federation Accountants*

IGAE - *Intervención General de la Administración del Estado*

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre Transações

LFL - Lei das Finanças Locais

NUTS - Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

OE - Orçamento de Estado

PCAH - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Regime de Administração Financeira do Estado

SPA - Sector Público Administrativo

SPE - Sector Público Empresarial

TC - Tribunal de Contas

ABREVIATURAS

art. - Artigo

DL - Decreto-lei

Inf. - Informação

n.º - Número

Tip. - Tipologia

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

As autarquias portuguesas deparam-se actualmente com um cenário de acréscimo das necessidades das populações que não é acompanhado por igual crescimento dos recursos ao seu dispor para satisfazer essas necessidades. De facto, o desequilíbrio das contas autárquicas é cada vez maior na medida em que as despesas não param de crescer e as receitas não conseguem acompanhar este ritmo. A procura de novas fontes de financiamento e a exploração das já existentes constitui uma preocupação constante para os gestores e administradores autárquicos. Note-se, porém, que as maiores receitas das autarquias advêm das transferências efectuadas pelo Estado e por outras entidades e de impostos cujas margens são fixadas pelo governo central. As receitas em relação às quais estas entidades têm maior margem de manobra financeira são as oriundas das taxas, tarifas e preços, podendo tornar-se aliciante o seu aumento, tendo em vista o incremento das receitas autárquicas. Torna-se, assim, imperativo ter meios para justificar o valor das taxas, tarifas e preços, em virtude do direito à informação que os utentes e outros utilizadores internos e externos gozam, num estado democrático como aquele em que vivemos.

Deste modo, importa perceber qual é a informação que é utilizada como base de trabalho na fixação dos valores a cobrar aos utentes dos bens e serviços. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), criado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 54-A/99, veio responder a esta necessidade ao tornar obrigatória a Contabilidade de Custos no apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços. Por sua vez, a Lei das Finanças Locais (LFL) refere que as tarifas e preços não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento de bens e com a prestação de serviços. Como tal, também da leitura desta lei, se subentende que é necessário apurar o custo dos bens e serviços, para que exista uma base válida na fixação das tarifas e preços a cobrar.

Perante a necessidade de apurar o custo das funções e dos bens e serviços, o POCAL, assim como a maior parte dos planos sectoriais públicos, não se limita a tornar obrigatória a implementação da Contabilidade de Custos, estipulando também uma série de regras conducentes à criação de um sistema desta natureza. Ora, considerando que no POC (Plano Oficial de Contabilidade) das empresas privadas as regras referentes à Contabilidade

de Custos ou Analítica são escassas, o POCAL acaba por ser um plano empreendedor ao ditar este conjunto de normas. Todavia, o certo é que este ramo da contabilidade é de difícil aplicação em organizações tão complexas como o são as autarquias, sendo estas regras, por vezes, inflexíveis e, em algumas matérias, escassas. Todo este enredo leva-nos a questionar a actual situação destas entidades, no que se refere às questões abordadas.

Neste contexto, tendo em conta a inexistência de estudos que procuram averiguar se a informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade de Custos é útil na fixação das tarifas e preços municipais, entendemos ser de extrema relevância o desenvolvimento de uma investigação em torno desta problemática. Para tal, desenvolvemos um questionário que foi aplicado a todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais da região norte do país, na medida em que são estas entidades as que mais tarifas e preços cobram no exercício das suas actividades.

Assim sendo, a presente investigação tem como objectivo principal verificar se as entidades referidas já implementaram um sistema de Contabilidade de Custos e tentar perceber se os *outputs* produzidos por este sistema estão a ser utilizados como base para fixar as tabelas de tarifas e preços. Com a aplicação do questionário, pretendemos analisar os motivos que conduziram as entidades que ainda não implementaram a Contabilidade de Custos a essa situação. Procuramos, também, perceber quais são as principais insuficiências detectadas no POCAL e quais as características que deve possuir um sistema de apuramento de custos ideal. Além disso, pretende-se analisar quais as regras que estão a ser seguidas pelas entidades na operacionalização dos seus modelos de Contabilidade de Custos e verificar se existem grandes diferenças a nível dos sistemas criados pelas diferentes instituições. No que se refere à fixação das tarifas e preços, queremos averiguar se a informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade de Custos é importante na fixação dos valores a cobrar, se estas tarifas e preços devem ser iguais, inferiores ou superiores aos seus custos e quais os parâmetros que devem ser considerados na sua fixação. Procuramos, ainda, testar uma série de hipóteses que relacionam a implementação da Contabilidade de Custos e a utilização da informação proporcionada por este ramo da contabilidade com a tipologia da entidade em estudo, sua localização geográfica e dimensão e com características do perfil dos inquiridos.

Para cumprir os objectivos a que nos propomos, o trabalho seguidamente apresentado assenta em três partes.

Na primeira parte, abordamos, num capítulo inicial, o sector público e as entidades que dele fazem parte, com especial relevo para os vários tipos de autarquias. Num segundo capítulo, procuramos expor os meios de financiamento do sector público e das autarquias, incidindo fundamentalmente na análise das receitas oriundas das taxas, tarifas e preços.

Por sua vez, na segunda parte efectuamos uma análise da Contabilidade Analítica Pública e do contributo deste ramo da contabilidade para a fixação das tarifas e preços. Assim, num primeiro capítulo, procuramos enquadrar o POCAL no âmbito da reforma da Contabilidade Pública. No segundo capítulo desta parte, são tecidas algumas considerações a respeito da Contabilidade analítica no sector público, em geral, e nos vários planos sectoriais em particular (POCMS; POC-Educação e POCISSSS). De seguida, no terceiro capítulo, expusemos as várias regras estipuladas pelo POCAL, no que se refere à implementação da Contabilidade de Custos (classificação funcional e orgânica; componentes de custos; regras para a imputação de custos directos e indirectos; sistemas de apuramento de custos; demonstração dos resultados por funções; documentos para a elaboração da Contabilidade de Custos; entre outros aspectos). Ainda neste capítulo, analisamos as principais limitações do modelo de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL e efectuamos uma análise comparativa entre este plano e os diferentes planos sectoriais, no que se refere a este ramo da contabilidade. No último capítulo desta parte, é analisada a importância da Contabilidade de Custos na fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços, sendo apresentado um sistema de cálculo de custos conducente ao efectivo apuramento destas figuras jurídicas.

Finalmente, na terceira parte, estruturada em dois capítulos, caracterizamos a amostra utilizada no estudo e incluímos os principais resultados da análise do questionário e das hipóteses em investigação.

O estudo culmina com as principais conclusões da investigação inerente, sendo ainda apresentadas as várias limitações, com que nos deparamos, assim como as perspectivas futuras de investigação relacionadas com a temática em análise.

**PARTE I – REGIME FINANCEIRO DO SECTOR PÚBLICO EM GERAL E
DAS AUTARQUIAS EM PARTICULAR**

**CAPÍTULO 1 – AS AUTARQUIAS LOCAIS E AS ENTIDADES
EQUIPARADAS NO SECTOR PÚBLICO**

CAPÍTULO 1 - AS AUTARQUIAS LOCAIS E AS ENTIDADES EQUIPARADAS NO SECTOR PÚBLICO

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR PÚBLICO PORTUGUÊS

O artigo (art.) 82.º da CRP (Constituição da República Portuguesa) refere a existência de três sectores de propriedade dos meios de produção: o sector público, o sector privado e o sector cooperativo e social. As autarquias, entidades objecto do nosso estudo, inserem-se no sector público que, segundo o n.º 2 do citado artigo, “é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”.

Torna-se importante referir, no início deste trabalho, que o Sector Público pode decompor-se, de acordo com Sousa Franco (2001a), no Sector Público Administrativo (SPA), que abrange a Administração Central, a Administração Regional, a Administração Local e a Segurança Social, e no Sector Empresarial do Estado, que iremos designar por Sector Público Empresarial (SPE), composto pelas Empresas Públicas. Esta estrutura do sector público, apresentada por Sousa Franco (2001a), pode ser visualizada na figura n.º 1.

Não obstante, Freitas do Amaral (2002) apresenta uma tipologia diferente no que se refere ao SPA. Assim, para este autor, fazem parte deste sector o Estado, os institutos públicos, as associações públicas, as autarquias locais e as regiões autónomas. Em relação ao SPE, ambos os autores referem que este é composto pelas empresas públicas. Para Bernardes (2001) a tipologia apresentada por Sousa Franco (2001a) está de acordo com a sistematização das Contas Nacionais.

Figura n.º 1: Estrutura do Sector Público



Fonte: Adaptado de Sousa Franco, 2001a

Quando procuramos analisar a estrutura e o conceito de Administração Pública, deparamo-nos com uma definição de Freitas do Amaral (2002) que a considera como “um conjunto de necessidades colectivas cuja satisfação é assumida como tarefa fundamental pela colectividade, através de serviços por esta organizados e mantidos”. Assim, na abordagem da expressão “Administração Pública” convém assinalar que ela pode ter dois sentidos distintos: Administração Pública em sentido orgânico¹ e Administração Pública em sentido material². Em sentido orgânico, a Administração Pública é um sistema de serviços, organismos e entidades que procuram satisfazer um conjunto de necessidades colectivas, impostas por lei. Em sentido material, Caupers (1998: 34) considera-a como um “conjunto de acções e operações desenvolvidas pelos órgãos, serviços e agentes do Estado e

¹ Administração Pública em sentido subjectivo.

² Administração Pública em sentido objectivo.

demais entidades públicas e ainda outras entidade para tanto habilitadas por normas de direito público”.

À Administração Pública, em sentido lato, pertencem o Estado e outras entidades públicas, que dele são juridicamente distintas. Estas entidades têm como finalidade prestar serviços à colectividade, desenvolvendo para tal uma actividade pública, segundo critérios não empresariais, logo a título gratuito ou semi-gratuito (com participação directa do utente), ou seja, não têm a intenção de obter lucro. Desta forma, os recursos utilizados provêm basicamente do próprio Estado ou de outras entidades públicas que, por sua vez, os obtêm dos demais sectores da economia nacional, o que irá permitir o desenvolvimento posterior, de operações de redistribuição de rendimentos (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999). Na opinião destes autores, no SPA a eficácia dos serviços prestados e a correcta administração dos recursos disponíveis deve ser avaliada pela forma eficiente e económica como contribuem para a satisfação das necessidades colectivas e, não necessariamente, pelo valor dos resultados económicos, tal como acontece no SPE.

Por sua vez, a Administração Central ocupa-se da realização dos interesses gerais da comunidade. A sua competência abarca todo o país (Costa, 2003). É constituída pelos Serviços Públicos Integrados ou Simples, subordinados em termos de previsão, de execução e de controlo ao OE (Orçamento de Estado) e abrangidos pela Conta Geral do Estado. Esta administração abrange os gabinetes ministeriais e as suas unidades orgânicas (Direcções Gerais e outras unidades orgânicas da administração), assim como outras entidades que podem chegar a ter personalidade jurídica, embora estejam totalmente subordinadas ao OE. A Administração Central compreende ainda diversas entidades que são autónomas em relação ao OE. Estas entidades abarcam os serviços administrativos que prestam toda a gama de utilidades materiais, utilizando para esse fim meios financeiros. São exemplo, neste caso, as unidades militares, hospitais e centros de saúde, universidades e inclusivamente a própria Assembleia da República. Designam-se por fundos autónomos, quando a sua actividade consiste basicamente na gestão de meios financeiros (monetários ou creditícios), de que é exemplo o fundo de abastecimento (Sousa Franco, 2001a).

Para Carvalho, Martinez e Pradas (1999) os organismos da Segurança Social³, embora se possam assemelhar ao SPA, dado que parte das receitas provêm de quotizações obrigatórias, devem ser tratados numa categoria especial. Na óptica de Sousa Franco (2001a) a Segurança Social tem assumido uma grande autonomia e peso crescente sendo assim um subsector em que as entidades integrantes dispõem de um regime próprio e diferenciado.

As regiões autónomas⁴ são pessoas colectivas territoriais, com poderes para administrar e dispor do seu património, exercer poder tributário próprio e aprovar o plano económico regional, o orçamento regional e as contas da região. Desta forma, e segundo Costa (2003), a Administração Regional ocupa-se da realização dos interesses da comunidade de uma dada região, restringindo-se a sua competência apenas a essa região.

A propósito da administração local (ou territorial), Sousa Franco (2001a: 147) refere que esta “cobre todos os órgãos e áreas da Administração, cujo poder de decisão e actividade são relativamente diferenciados dos da Administração Central e se referem aos interesses próprios da população de uma parte, e não da totalidade, do território nacional”.

A administração local do Estado assenta, no entender de Freitas do Amaral (2002), sobre três ordens de elementos: a divisão do território; os órgãos locais do Estado e os serviços locais do Estado. A divisão do território permite a demarcação das áreas, ou zonas, ou circunscrições, que permitem a definição da competência dos órgãos e dos serviços locais do Estado. Os órgãos locais do Estado são “centros de decisão dispersos pelo território nacional, mas habilitados por lei a resolver assuntos administrativos em nome do Estado, nomeadamente face a outras entidades públicas e aos particulares em geral” (Freitas do Amaral, 2002: 309). Existem hoje no nosso país vários órgãos locais do Estado, dos quais destacamos: os directores de finanças, que chefiam as direcções distritais de finanças; os tesoureiros das fazendas públicas, nas tesourarias de fazenda pública, entre outros. Não obstante, estes órgãos não podem ser confundidos com outras formas de administração local, nomeadamente com a administração autárquica, que representa as entidades públicas administrativas distintas do Estado (Bernardes, 2001). Os serviços locais

³ Embora de modo diferenciado, a Segurança Social integra, desde 1984, a Lei do OE.

⁴ No nosso país, existem duas regiões autónomas, uma na Madeira e outra nos Açores.

têm como função a preparação e execução das decisões dos diferentes órgãos locais do Estado.

O SPE “é constituído pelas empresas públicas e outras empresas cuja orientação, controlo, tutela ou supervisão dependem do Governo e da Administração Central do Estado” (Sousa Franco, 2001a: 184-185). Este sector abrange as organizações económicas de tipo comercial, industrial, financeiro ou análogo, que apesar de serem criadas com capitais públicos, têm como objectivo a obtenção de lucro, ou seja, os seus recursos financeiros provêm na sua maioria da venda de produtos ou da prestação de serviços.

O nosso estudo irá incidir particularmente sobre a administração local. As autarquias locais fazem parte do SPA, sendo que a “Administração Local Autárquica integra o conceito mais amplo de Administração Pública mas com carácter autónomo em relação ao Estado” (Bernardes, 2001).

1.2 ORGANIZAÇÃO AUTÁRQUICA

Na presente secção são apresentadas as várias espécies de autarquias locais e outras formas de organização autárquica.

1.2.1 AS AUTARQUIAS LOCAIS

É a própria CRP que estabelece no n.º 1 do art. 235.º que “a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais⁵”. Já tivemos oportunidade de assinalar que as autarquias locais são entidades da Administração Local e, como tal, pertencentes ao SPA. São consideradas entidades de administração autónoma, na medida em que possuem interesses próprios, caracterizam-se pela não sujeição à hierarquia ou orientação do Governo (auto-administração) e estão sujeitas apenas a um poder de tutela por parte do Governo.

⁵ A autarquia local surge como uma forma de materialização do princípio constitucional da descentralização da Administração Pública (Costa, 2003).

O n.º 2 do art. supracitado define as autarquias locais como “pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”. Freitas do Amaral (2002: 418) apresenta uma definição mais alargada ao referir que as autarquias locais são “pessoas colectivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respectivos habitantes”. Estes órgãos são autónomos, dentro dos limites estabelecidos na lei. Da leitura destas definições podemos destacar quatro elementos, caracterizadores destas entidades, que nos parece importante analisar para a sua melhor compreensão: o território, a população⁶, os interesses próprios desta e os seus órgãos representativos.

Segundo a Constituição, as autarquias são pessoas colectivas territoriais. Deste modo, importa analisar o território que é abrangido pela actividade destas entidades. De acordo com Caetano (1997), o substrato da autarquia local é um agregado de pessoas definido pela residência em certa circunscrição do território do Estado. Esta circunscrição, que permite identificar o território de uma autarquia local, é constituída por uma porção do território nacional devidamente delimitada. É ela, que na opinião de Oliveira (1993: 260) permite “definir a população respectiva e dentro do qual os órgãos representativos exercem os poderes que lhe são atribuídos”. No mesmo sentido, Rebelo de Sousa (1994/95) considera que é o território que serve para delimitar o elemento pessoal do substrato, as atribuições, a capacidade jurídica ou o seu objecto. Assim sendo, uma autarquia apenas pode actuar na sua parcela de território, que lhe foi atribuída por lei⁷, e perante uma determinada população, sendo que os seus actos só são eficazes dentro do seu território base.

O segundo elemento que caracteriza a autarquia local é a população que, tal como esclarece Oliveira (1993: 259), “é constituída pelos *portugueses residentes* no respectivo território”. Desta forma, é a nacionalidade e a residência que nos fazem pertencer a uma autarquia (que confere a qualidade de membro da autarquia) e não a naturalidade. Estes

⁶ Na opinião de Caetano (1997: 311) a população deveria constituir o primeiro elemento da autarquia, mas, segundo este autor, “tem de se falar previamente no território visto que é pela fixação neste que se individualiza a população”.

⁷ O n.º 4 do art. 236.º da CRP refere que “a divisão administrativa do território será estabelecida por lei”.

residentes são eleitores e elegíveis, se forem cidadãos portugueses ou cidadãos europeus, ou seja, se forem cidadãos do Estado da União Europeia (Rebello de Sousa, 1994/95). A população possui interesses comuns cuja realização exige uma comunidade de esforços e de acção. Os interesses que devem ser salvaguardados pela autarquia são definidos em função do seu agregado populacional (Freitas do Amaral, 2002).

O cidadão, pelo facto de ser membro da população de uma autarquia, tem uma série de direitos e deveres. Com efeito, goza do direito de voto e incumbe-lhe, entre outros, a nível de deveres, o dever de pagar impostos locais (Freitas do Amaral, 2002). No entanto, deve-se notar que a submissão aos impostos e taxas locais depende da verificação no território da respectiva autarquia de qualquer dos factos tributários previsto na lei. Noutros termos, não são só os que residem, mas também os que se encontram na circunscrição, em que a autarquia exerça jurisdição, que estão sujeitos aos seus actos e regulamentos (Caetano, 1997).

As autarquias visam a prossecução dos interesses próprios das suas respectivas populações. Compreende-se assim que Oliveira (1993) observe que elas são comunidades locais com problemas e aspirações comuns que unem os respectivos habitantes. Ora, são os interesses próprios da população, que revestem a forma de necessidades sentidas por um conjunto de pessoas, que servem de fundamento à existência das autarquias locais. Neste sentido, no entendimento de Freitas do Amaral (2002: 421) elas formam-se “para prosseguir os interesses privativos das populações locais, resultantes do facto de elas conviverem numa área restrita, unidas pelos laços de vizinhança”. O facto das autarquias estarem mais próximas da população torna mais fácil o conhecimento dos seus problemas reais. Contudo, apesar do que as define ser a realização de interesses próprios, elas podem ainda “prosseguir interesses não próprios, objecto de transferência pelo Estado-Administração, pelas regiões autónomas e por autarquias de grau superior” (Rebello de Sousa, 1994/95: 397).

Assinalemos, enfim, que não se pode conceber uma autarquia sem órgãos que representem as respectivas populações. Por norma, “esses órgãos devem exprimir a vontade que convém à pessoa colectiva, pois lhe é normativamente imputável, isto é, devem querer o que importa à realização dos interesses dela e não dos outros” (Caetano, 1997: 314). Estes

órgãos são escolhidos através de eleições, por isso são designados de órgãos representativos. Pelo menos um desses órgãos, nomeadamente a assembleia dotada de poderes deliberativos, deve ser eleito por sufrágio universal, directo e secreto dos cidadãos recenseados na área da respectiva autarquia, segundo o sistema de representação proporcional (n.ºs 1 e 2 do art. 239.º da CRP). Apenas em casos excepcionais se admite a existência de órgãos nomeados (Oliveira, 1993).

O n.º 1 e o n.º 2 do art. 236.º da CRP estabelecem que “no continente as autarquias locais são as freguesias, os Municípios e as regiões administrativas. As regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem freguesias e Municípios”. Presentemente, existem em Portugal 308 Municípios, dos quais 278 no Continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. No país existem ainda 4 251 freguesias, das quais, 4 047 no território continental e 204 nos territórios insulares⁸ (*in* www.dgaa.pt).

Apesar da Constituição prever a existência, no Continente, das Regiões Administrativas, actualmente o nosso sistema de autarquias locais é composto apenas por Freguesias e Municípios, tal como acontece nas regiões autónomas. Espera-se que este sistema evolua, no futuro, para um sistema de Freguesias, Municípios e Regiões (Freitas do Amaral, 2002).

1.2.1.1 O MUNICÍPIO

O Município é a autarquia local que visa a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos (Rebello de Sousa, 1994/95; Freitas do Amaral, 2002). É a mais importante de todas as espécies de autarquias locais, daí que Caetano (1997) reforce que “a forma típica tradicional da administração local autárquica é o Município”.

São os órgãos do Município que tomam decisões, que dão voz a esse mesmo Município. A Constituição estabelece no art. 250.º que “os órgãos representativos do Município são a assembleia municipal e a câmara municipal”. Para Freitas do Amaral

⁸ Nas próximas eleições autárquicas irão ser instaladas 10 novas freguesias, das quais, 3 no território Continental e 7 na Região Autónoma dos Açores.

(2002) este preceito constitucional tem pelo menos um erro técnico, devido ao facto de não considerar o Presidente da Câmara como órgão representativo do Município, quando de facto o é. Actualmente, o Presidente da Câmara assume um papel de tal forma importante na administração municipal, que obriga a que tenhamos que lhe dar particular atenção (Oliveira, 2003). Não é de todo irrelevante o facto do art. 68.º da Lei n.º 169/99⁹ enumerar importantes competências, como próprias deste órgão. De acordo com Rebelo de Sousa (1994/95), o facto de a legislação ordinária lhe dar competência própria, explica que a doutrina seja pacífica no entendimento de que se trata de um órgão autárquico diferente dos demais. Desta forma, devemos considerar como principais órgãos do Município, a Assembleia Municipal, a Câmara Municipal e o Presidente da Câmara.

A Assembleia Municipal é o órgão político de natureza deliberativa do Município, na medida em que toma as grandes decisões e define as orientações a seguir por este, funciona como um parlamento municipal. A Câmara Municipal, cujo membro mais importante é o Presidente da Câmara, é o órgão colegial de tipo executivo. Ela é considerada o corpo administrativo do Município, pois leva a cabo a gestão permanente dos assuntos municipais.

O Município para funcionar também necessita de estruturas permanentes, ou seja, precisa de serviços municipais e quadros de pessoal. “Pode ainda integrar, em articulação com os demais serviços, ainda que com existência autónoma e estrutura específica, empresas mistas e municipais e Serviços Municipalizados¹⁰” (Costa, 2003: 37).

As atribuições dos Municípios estão consagradas no n.º 1 do art. 13.º da Lei n.º 159/99¹¹. Sendo assim, “os Municípios dispõem de atribuições nos seguintes domínios:

- a) Equipamento rural e urbano; b) Energia; c) Transportes e comunicações; d) Educação; e) Património, cultura e ciência; f) Tempos livres e desporto; g) Saúde; h) Acção Social; i) Habitação; j) Protecção civil; k) Ambiente e saneamento básico; l)

⁹ Esta Lei, aprovada em 18 de Setembro de 1999, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos Municípios e das freguesias, sofreu a primeira alteração através da Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro.

¹⁰ Posteriormente, iremos analisar algumas destas figuras jurídicas.

¹¹ Esta Lei, aprovada em 14 de Setembro de 1999, estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.

Defesa do consumidor; m) Promoção do desenvolvimento; n) Ordenamento do território e urbanismo; o) Polícia municipal; p) Cooperação externa”.

Pela particular relevância para o nosso estudo salientamos uma competência da câmara municipal, a que se refere a alínea j) do n.º 1 do art. 64.º da Lei n.º 169/99: compete-lhe, no âmbito da organização e funcionamento dos seus serviços e no da gestão corrente, “fixar as tarifas e os preços da prestação de serviços ao público pelos serviços municipais ou municipalizados”.

1.2.1.2 A FREGUESIA

A freguesia é a autarquia local que, dentro do território municipal, visa a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição paroquial (Rebelo de Sousa, 1994/95; Freitas do Amaral, 2002). Esta autarquia sempre esteve muito associada à organização eclesiástica (Oliveira, 2003). Porém, Freitas do Amaral (2002) salienta que o termo paróquia é sinónimo de freguesia, o que lhe confere um sentido administrativo e não meramente religioso.

Apesar da utilidade que estas autarquias assumem no nosso país, Rebelo de Sousa (1994/95) considera que há hoje em dia quem tente minimizar o papel da freguesia, por comparação com a elevada importância do Município. Não obstante, a legislação concede-lhe variadíssimas competências e diversas fontes de financiamento, sendo que, em termos geográficos, a sua dimensão também é consideravelmente superior, resultante da transformação que, nos últimos anos, as freguesias têm vindo a sofrer. Deste modo, Freitas do Amaral (2002) entende que o legislador ainda deveria conceder, a estas entidades, maiores meios humanos e materiais.

Os órgãos representativos da freguesia são a assembleia de freguesia e a junta de freguesia (art. 244.º da CRP). Tal como nos Municípios, também a constituição e a legislação ordinária não referem o presidente da junta de freguesia como seu órgão. No entanto, a Lei n.º 169/99, no seu art. 38.º atribui-lhe uma série vasta de competências.

No n.º 1 do art. 14.º da Lei n.º 159/99, podemos encontrar uma lista com as atribuições das freguesias, sendo que estas podem actuar nos seguintes domínios:

- a) Equipamento rural e urbano; b) Abastecimento público; c) Educação; d) Cultura, tempos livres e desporto; e) Cuidados primários de saúde; f) Acção Social; g) Protecção civil; h) Ambiente e salubridade; i) Desenvolvimento; j) Ordenamento urbano e rural; k) Protecção da comunidade.

1.2.1.3 AS REGIÕES ADMINISTRATIVAS

As regiões administrativas ainda não foram criadas no nosso país, apesar de estarem previstas na constituição. Este facto deriva, em grande parte, da complexidade inerente à formação de entidades desta natureza, sendo que a sua criação apenas fará sentido quando na realidade existir uma forte vontade política para levar este processo a cabo.

De acordo com art. 1.º da Lei n.º 56/91¹², “a região administrativa é uma pessoa colectiva territorial, dotada de autonomia administrativa e financeira e de órgãos representativos, que visa a prossecução de interesses próprios das populações respectivas, como factor da coesão nacional”. As regiões administrativas são, assim, autarquias locais supra-municipais, que trabalham em prol dos interesses próprios das suas populações, que a lei considera serem mais bem geridos em áreas intermédias entre o escalão nacional e o escalão municipal (Freitas do Amaral, 2002).

Segundo o art. 257.º da CRP, “às regiões administrativas são conferidas, designadamente, a direcção de serviços públicos e tarefas de coordenação e apoio à acção dos Municípios no respeito da autonomia destes e sem limitação dos respectivos poderes”.

Os órgãos representativos da região administrativa são a assembleia regional e a junta regional (art. 259.º da CRP).

O art. 17.º da Lei n.º 56/91 refere que, no seu âmbito territorial, as regiões têm as seguintes atribuições:

- a) “Desenvolvimento económico e social; b) Ordenamento do território; c) Ambiente, conservação da natureza e recursos hídricos; d) Equipamento social e vias de comunicação; e) Educação e formação profissional; f) Cultura e património histórico;

¹² Lei quadro das Regiões Administrativas, aprovada a 13 de Agosto de 1991.

g) Juventude, desporto e tempos livres; h) Turismo; i) Abastecimento público; j) Apoio às actividades produtivas; k) Apoio à acção dos Municípios”.

1.2.2 OUTRAS FORMAS DE ORGANIZAÇÃO AUTÁRQUICA

Para que o desenvolvimento local seja efectivo e as instituições possam satisfazer as necessidades das populações de forma mais eficaz, torna-se necessário criar “instrumentos institucionais e financeiros de âmbitos geográficos mais alargados, pelo que se tem apostado na criação e no aperfeiçoamento de formas autárquicas de natureza associativa” (Antunes, 2001: 61).

A criação de outros instrumentos de organização autárquica está consagrada na Lei. Nos termos do n.º 3 do art. 236.º da CRP “nas grandes áreas urbanas e nas ilhas, a lei poderá estabelecer, de acordo com as suas condições específicas, outras formas de organização territorial autárquica”. Também a Carta Europeia da Autonomia Local (CEAL¹³) refere no n.º 1 do art. 10.º que “as autarquias locais têm o direito, no exercício das suas atribuições, de cooperar e, nos termos da lei, de se associar com outras autarquias locais para a realização de tarefas de interesse comum”. Surgem, desta forma, as Associações de Municípios, as Associações de Freguesias, as Áreas Metropolitanas, as Empresas Municipais e Intermunicipais, os Serviços Municipalizados, entre outras formas de organização autárquica. Nesta secção, são analisadas estas entidades, consideradas equiparadas às autarquias locais.

1.2.2.1 ASSOCIAÇÃO DE MUNICÍPIOS DE DIREITO PÚBLICO

Os Municípios podem constituir associações e federações que lhes permitam administrar interesses comuns (art. 253.º da CRP). Apesar da constituição de federações

¹³ A CEAL foi adoptada pelo Conselho da Europa em 1985, está em vigor na nossa ordem jurídica desde 1990, foi ratificada em Portugal no dia 23 de Outubro de 1990 (Decreto de Ratificação do Presidente da República n.º 53/90 sobre a resolução n.º 28/90 da mesma data da Assembleia da República). Assim, a legislação portuguesa relativa às autarquias locais e à tutela governamental sobre estas, não pode contrariar o disposto na carta.

estar prevista na lei fundamental, a legislação ordinária, nomeadamente a Lei n.º 172/99¹⁴, de 21 de Setembro, não faz qualquer referência a estas mesmas federações. O respectivo regime jurídico continua a ser o que consta nos artigos 177.º a 195.º do CA (Código Administrativo).

O art. 1.º da Lei n.º 172/99 refere que a Associação de Municípios é uma pessoa colectiva de direito público, criada por dois ou mais Municípios, para a realização de interesses específicos comuns. Neste sentido, são entidades que se encontram sujeitas ao mesmo regime de tutela que o Estado exerce sobre os Municípios (Rebelo de Sousa, 1994/95).

A criação destas associações surge devido à necessidade de resolução de problemas que ultrapassam as fronteiras dos Municípios nos mais diversos campos (abastecimento de água, tratamento de resíduos sólidos, tratamento de águas residuais, vias de comunicação, obras públicas de interesses comuns), e também devido à necessidade de promover o desenvolvimento económico, social e cultural desses mesmos Municípios (Oliveira, 1993). Assim, os Municípios associam-se para administrar bens ou direitos comuns que conviesse manter indivisos, para obter determinadas concessões do poder central e para facilitar o acesso a fontes de financiamento quer do Estado, quer da União Europeia (Oliveira, 1993; Freitas do Amaral, 2002).

São órgãos da associação de Municípios a assembleia intermunicipal e o conselho de administração (art. 6.º do Lei n.º 172/99).

1.2.2.2 SERVIÇOS MUNICIPALIZADOS E SERVIÇOS MUNICIPAIS

Ao Município compete, como pessoa colectiva pública, a tomada de decisões cuidadosamente estruturadas, através dos seus órgãos. Aos serviços compete a preparação e execução dessas mesmas decisões.

Os serviços que integram um Município designam-se por serviços municipais, em sentido amplo. Dentro destes, a lei distingue duas categorias: os serviços municipais, em

¹⁴ Esta Lei estabelece o regime jurídico comum das Associações de Municípios de direito público.

sentido restrito e os Serviços Municipalizados. Os serviços municipais, em sentido restrito, são “os serviços do Município que, não dispendo de autonomia, são directamente geridos pelos órgãos principais do Município” (Freitas do Amaral, 2002: 499). Segundo o art. 168.º do CA, os Serviços Municipalizados são aqueles a que a lei permite conferir organização autónoma dentro da administração municipal e cuja gestão é entregue a um conselho de administração privativo.

Os Serviços Municipalizados, como forma de gestão desconcentrada, apresentam as seguintes características:

1. Dispõem de autonomia financeira;
2. Existência de um controlo por parte da autarquia titular;
3. Não têm personalidade jurídica própria;
4. Possuem órgãos de gestão próprios (Hernández, 1996).

Para além destas características convém ainda referir que as actividades levadas a cabo por estes serviços devem ter uma natureza industrial. O art. 164.º do CA estipula que podem ser objecto de municipalização: a captação e conduta de água; a produção, transporte e distribuição de gás e iluminação; o aproveitamento, depuração e transformação de esgotos, lixos e detritos; os transportes colectivos de pessoas e mercadorias; entre outras actividades.

De acordo com Caetano (1997), os Serviços Municipalizados podem-se equiparar a empresas públicas cujo empresário é o Município, embora essas empresas não tenham personalidade jurídica, são autónomas, não deixando, contudo, de estar integradas na pessoa colectiva Município. A este respeito, o art. 41.º da Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto - Lei das Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais -, regulamenta que os Serviços Municipalizados se podem transformar em empresas públicas, ficando, segundo Bernardes (2001), sob a alçada da lei supra referida e não do CA. Já para Freitas do Amaral (2002: 500 - 501) estes serviços são verdadeiras empresas públicas municipais, no entanto a “legislação vigente não os considera empresas públicas para todos os efeitos, nem são em regra incluídos na estatística das empresas públicas portuguesas”.

Desta forma, os Serviços Municipalizados têm sofrido um esvaziamento de funções, em contrapartida do reforço da figura das empresas públicas municipais. Assim, apesar do

art. 164.º do CA prever a criação de serviços públicos para explorar de forma industrial uma vasta gama de actividades, actualmente, os Serviços Municipalizados mais frequentes são os relativos à captação, condução e distribuição de água potável, produção e exploração de redes de saneamento, recolha de resíduos sólidos e transportes colectivos de pessoas e mercadorias.

1.2.2.3 ASSOCIAÇÃO DE FREGUESIAS DE DIREITO PÚBLICO

A CRP prescreve no art. 247.º que “as freguesias podem constituir, nos termos da lei, associações para administração de interesses comuns”. A Lei n.º 175/99, de 21 de Setembro, veio estabelecer o regime jurídico comum das Associações de Freguesias de direito público, o que permitiu, pela primeira vez, a nível das Freguesias, a criação de estruturas autárquicas de tipo associativo (Antunes, 2001).

“A associação de freguesias é uma pessoa colectiva de direito público, criada por duas ou mais freguesias geograficamente contíguas ou inseridas no território do mesmo Município para a realização de interesses comuns e específicos” (art. 1.º da Lei n.º 175/99). Por outras palavras, a resolução de determinados problemas, que são comuns às várias Freguesias, leva a que estas se associem. Assim, é mais fácil para elas realizarem determinadas actividades, a nível de abastecimento de água domiciliária, remoção de lixos, entre outras (Oliveira, 1993).

São órgãos da Associação de Freguesias, a assembleia interfreguesias e o conselho de administração (art. 7.º da Lei n.º 175/99).

1.2.2.4 AS ÁREAS METROPOLITANAS

A Lei n.º 10/2003, de 13 de Maio, veio estabelecer o regime de criação, o quadro de atribuições e competências das Áreas Metropolitanas e o funcionamento dos seus órgãos.

De acordo com o art. 2.º da Lei supra referida, “as áreas metropolitanas são pessoas colectivas públicas de natureza associativa e de âmbito territorial e visam a prossecução de interesses comuns aos Municípios que as integram”. Assim, a Área Metropolitana é composta pela grande cidade e pelos territórios vizinhos que a circundam e que mantêm

com ela uma comunidade de necessidades colectivas (Rebello de Sousa, 1994/95). Nas grandes cidades, justifica-se a criação destas áreas devido ao elevado número de habitantes que lá se concentram e ao seu elevado desenvolvimento em termos urbanísticos, o que leva a que surjam problemas específicos que não ocorrem nos Municípios em termos gerais (Freitas do Amaral, 2002).

Tendo em conta o âmbito territorial e demográfico, as Áreas Metropolitanas podem ser de dois tipos: grandes áreas metropolitanas (GAM) e comunidades urbanas (ComUrb) (n.º 2 do art. 1.º da Lei n.º 10/2003). As GAM têm como órgãos a assembleia metropolitana, a junta metropolitana e o conselho metropolitano. Os órgãos das ComUrb são os seguintes: a assembleia da comunidade urbana; a junta da comunidade urbana e o conselho da comunidade urbana (n.ºs 1 e 2 do art. 9.º da Lei n.º 10/2003).

Para além das atribuições transferidas pela administração central e pelos Municípios, as Áreas Metropolitanas são criadas para a prossecução dos seguintes fins públicos:

- a) Articulação dos investimentos municipais de interesse supramunicipal;
- b) Coordenação de actuações entre os Municípios e os serviços da administração central, nas seguintes áreas: infra-estruturas de saneamento básico e de abastecimento público; saúde; educação; ambiente, conservação da natureza e recursos naturais; segurança e protecção civil; acessibilidades e transportes; apoio ao turismo e à cultura; entre outros;
- c) Planeamento e gestão estratégica, económica e social;
- d) Gestão territorial na área dos Municípios integrantes (n.º 1 do art. 6.º da Lei n.º 10/2003).

1.2.2.5 EMPRESAS MUNICIPAIS, INTERMUNICIPAIS E REGIONAIS

O DL n.º 558/99, de 17 de Dezembro, veio estabelecer o regime do sector empresarial do Estado, incluindo as bases gerais do estatuto das empresas públicas.

O n.º 1 do art. 3.º do DL supracitado refere que estas empresas são “sociedades constituídas nos termos da lei comercial, nas quais o Estado ou outras entidades públicas estaduais possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante em virtude de alguma das seguintes circunstâncias: a) Detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto; b) Direito de designar ou de destituir a maioria

dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização”. São ainda consideradas empresas públicas, as entidades públicas empresariais. Tratam-se, de acordo com o n.º 1 do art. 23.º do DL n.º 558/99, de pessoas colectivas de direito público, com natureza empresarial.

Neste sentido, podemos afirmar que as empresas são públicas, quando o sector público participa maioritariamente no seu capital e/ou no controlo da sua direcção. Contudo, apesar do capital investido nestas empresas ser maioritariamente público, destas empresas serem dirigidas por gestores públicos, estando sujeitas à superintendência e à tutela de órgãos do Estado, elas são, no entendimento de Caupers (1998), organizações económicas de fim lucrativo, ou seja, prosseguem o objectivo da obtenção de lucro através da produção de bens e da prestação de serviços. Estas empresas podem ser “industriais, comerciais ou financeiras, de bens ou serviços, e susceptíveis de diversas classificações em função de critérios legais e económicos” (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999: 19).

As Regiões Autónomas, os Municípios e as suas associações também podem dispor, segundo o art. 5.º do DL n.º 558/99, de sectores empresariais próprios, nos termos de legislação especial. A criação destes sectores próprios está legislada na Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto, sendo que o DL n.º 558/99 tem uma natureza supletiva em relação a esta Lei. Desta forma, os Municípios, as associações de Municípios e as regiões administrativas podem criar, nos termos do n.º 2 do art. 1.º da Lei n.º 58/98, empresas de âmbito municipal, intermunicipal ou regional, “para exploração de actividades que prossigam fins de reconhecido interesse público cujo objecto se contenha no âmbito das respectivas atribuições”. Estas empresas gozam de personalidade jurídica (de direito público), podendo ser consideradas, por esta razão, verdadeiras pessoas colectivas (públicas), distintas das autarquias que estão na sua génese, que participam no seu capital (público) e asseguram a sua superintendência (Bernardes, 2001). Gozam, de acordo com o n.º 1 do art. 2.º da Lei n.º 58/98, de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, têm como finalidade a obtenção de lucro, desenvolvendo actividades que interessam a várias autarquias, sendo exemplo destas actividades a gestão de estações de tratamento de águas residuais, de recolha e tratamento de lixos, entre outras.

**CAPÍTULO 2 – OS MEIOS DE FINANCIAMENTO PÚBLICOS E
AUTÁRQUICOS**

CAPÍTULO 2 - OS MEIOS DE FINANCIAMENTO PÚBLICOS E AUTÁRQUICOS

2.1 FINANÇAS PÚBLICAS E FINANÇAS PRIVADAS

Tendo em conta os objectivos distintos que pautam a actividade das empresas e do Estado, cumpre-nos analisar a diferença do conceito de finanças públicas em relação ao conceito de finanças privadas.

Sousa Franco (2001a: 3) procede a esta distinção ao referir que “enquanto por *finanças privadas* se entendem 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* designam a actividade económica de um ente público tendente a afectar bens à satisfação de necessidades que lhe estão confiadas”. Por sua vez, Sousa (1992: 23) define finanças públicas como “toda a actividade do Estado que envolve a realização de despesas e a obtenção de receitas com vista à satisfação do interesse geral numa sociedade política”. As finanças públicas apresentam, desta forma, certas particularidades em relação às privadas, que passaremos de seguida a caracterizar.

No que diz respeito aos meios de financiamento a diferença é bem visível. A empresa privada produz bens, presta serviços, para isso tem de incorrer em despesas. Para se financiar, utiliza dinheiro dos sócios ou accionistas, ou então recorre a empréstimos. Ela espera recuperar o dinheiro investido através da venda dos seus bens ou serviços. Logo, segundo Ribeiro (1997: 35), “em derradeira análise, os meios de financiamento da empresa privada são os preços recebidos em troca dos bens que produz”. Assim, na génese dos seus meios de financiamento está sempre uma relação de troca, os preços representam a contraprestação, presente ou futura, daquilo que as empresas fabricam e vendem (Sousa, 1992). O Estado, para atingir os seus objectivos, também tem de produzir determinado conjunto de bens, originando esta produção uma série de despesas. Para fazer face a estas

despesas o Estado precisa de obter receitas, isto é, precisa de dinheiro, de meios de financiamento. Não obstante, o Estado, apesar de também receber preços, que destina à cobertura das despesas com a produção dos respectivos bens e até de outros bens, quando há lucros, cobre a maior parte das suas despesas com um meio que só ele dispõe, a cobrança de impostos, que se fundamenta num poder de coação e não no âmbito de relações de troca. Resulta do que se acaba de referir que só o Estado pode ter esta receita, nenhuma empresa se pode financiar através de impostos.

As empresas privadas pautam as suas despesas pelas receitas que possam obter, na medida em que se as despesas forem superiores ou até mesmo iguais às receitas, a empresa começa a ter perdas e pode ir à falência. Como já referimos, o Estado tem ao seu dispor um poderoso meio de financiamento, que são os impostos, ficando o cidadão obrigado a entregar-lhe, sem contrapartida, parcelas do seu rendimento ou capital. Como tal, as despesas do Estado não estão subordinadas às suas receitas, “ele pode cobrar receitas na medida das despesas que se propõe realizar” (Ribeiro, 1997: 37). Poderíamos então inferir que nas finanças privadas o montante das despesas é em função das receitas e nas finanças públicas, o montante das receitas é em função das despesas. No entanto, esta situação é exacta nas finanças privadas, mas não nas finanças públicas. O Estado não pode aumentar constantemente as suas despesas na certeza que tem sempre receitas para as cobrir. Pois, apesar dos impostos serem um meio eficaz de financiamento, o seu aumento indiscriminado iria provocar resistência por parte dos contribuintes, na medida em que estes só aceitam a carga fiscal até determinados limites (Sousa, 1992; Ribeiro, 1997). Neste sentido, estes autores referem que o Estado determina as receitas e as despesas em ordem aos fins que pretende atingir.

Existe ainda outra característica que separa estes dois ramos das finanças. Uma empresa privada pretende obter lucro, logo procura reduzir ao mínimo os seus custos e transaccionar as mercadorias pelo máximo preço, maximizando desta forma os resultados. É o jogo da procura e da oferta que determina o preço de mercado e que serve de referência a produtores e consumidores (Costa, 2003). O Estado também produz bens, tem despesas, tentando reduzir estas ao mínimo, no entanto, não o faz com objectivos lucrativos. De facto, nas finanças do Estado o que predomina não é a obtenção de lucro, mas sim a satisfação das

necessidades. A este respeito, Ribeiro (1997: 38-39) prescreve que “o Estado, ou não pode propor-se, ou não se propõe receitas superiores às despesas. Se em qualquer serviço público as obtém, não é com o intuito de lucrar, mas com o intuito de apenas satisfazer as necessidades que julga deverem ser satisfeitas”.

No quadro n.º 1 podemos observar de forma esquematizada as principais diferenças entre as finanças públicas e as privadas.

Quadro n.º 1: Distinção entre finanças públicas e finanças privadas

	Finanças Privadas	Finanças Públicas
Meios de Financiamento	- Dinheiro dos sócios ou accionistas; - Empréstimos; - Grande parte dos seus recursos financeiros advêm dos preços recebidos em troca dos bens que produzem e dos serviços que prestam.	- Preços, taxas e tarifas; - A maior parte dos recursos provêm da cobrança de impostos, que não resultam de relações de troca, mas sim do exercício do poder de coacção.
Relação despesa – receita	- São as receitas que determinam as despesas.	- São as despesas que determinam as receitas. Contudo, o Estado não pode aumentar constantemente as suas despesas na certeza que tem sempre receitas para as cobrir, pois o aumento dos impostos iria provocar resistência por parte dos contribuintes, o que levaria o Estado a ter que acatar.
Objectivos das entidades	- Obtenção de lucro, através da venda de bens ou da prestação de serviços.	- Satisfação das necessidades colectivas, providenciando para tal um conjunto de bens e serviços.

Fonte: Elaboração própria

2.2 AS RECEITAS PÚBLICAS COMO INSTRUMENTO DE FINANCIAMENTO DAS ENTIDADES PÚBLICAS

Só é possível obter bens públicos¹⁵ através da afectação de recursos e da realização de despesas. Estas despesas irão ser financiadas através das receitas públicas. Existem basicamente três tipos de receitas públicas: patrimoniais, tributárias e creditícias.

As receitas patrimoniais¹⁶ são preços contratualmente estabelecidos que o Estado recebe pela venda dos produtos do seu domínio privado e pela prestação de alguns serviços ou bens semipúblicos. Podemos apontar como exemplo deste tipo de receitas a venda do património do Estado, as rendas de terrenos e habitações, entre outras receitas (Ribeiro, 1997).

Por sua vez, as receitas tributárias são receitas que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, como tal são coactivas. Constituem a parte mais significativa das receitas públicas, sendo que o seu aparecimento ficou a dever-se à insuficiência das receitas patrimoniais.

¹⁵ Os bens públicos têm características muito peculiares quando comparados com os privados. Na abordagem desta temática, Ribeiro (1997: 20) estabelece que “a satisfação das necessidades faz-se sempre mediante a utilização de bens. Simplesmente, há casos em que, para utilizar os bens, é preciso procurá-los; e outros em que, para os utilizar, basta eles existirem”. No primeiro caso as necessidades exigem, para a sua satisfação, uma certa actividade do consumidor, logo são necessidades de satisfação activa, no segundo caso as necessidades satisfazem-se pela mera existência de bens, não exigindo para a sua satisfação, qualquer actividade do consumidor, dizemos que são necessidades de satisfação passiva. Os primeiros satisfazem necessidades individuais e os segundos necessidades colectivas. Se a necessidade é de satisfação activa, o produtor dos bens pode exigir um preço pela sua utilização, mas se esta é de satisfação passiva, o produtor dos bens não pode exigir pela sua utilização qualquer preço, não sendo possível limitar a sua utilização a determinado sujeito ou sujeitos. Sousa Franco (2001a) refere a este propósito que os bens colectivos são aqueles em que, para um determinado nível de existência ou provisão do bem, a utilização por uma pessoa não prejudica minimamente a utilização por qualquer outra. Pelo contrário, os bens individuais, se forem consumidos por uma pessoa em determinada quantidade, não podem ser consumidos por outra. Deste modo, segundo Jonas e Pendlebury (1996), estamos perante um bem público quando este for passível de utilização por um indivíduo que não tem possibilidade de o pagar. Assim, os bens colectivos nunca serão oferecidos no mercado por um particular, mas sim criados, sustentados e oferecidos por sujeitos desinteressados e tendencialmente dotados de autoridade. Neste sentido, podem existir duas categorias de bens públicos: os bens públicos propriamente ditos, que se limitam a satisfazer necessidades colectivas; e os bens semipúblicos, que satisfazem as duas ordens de necessidade. Os bens semipúblicos estão associados às necessidades mistas.

¹⁶ As receitas patrimoniais resultam de preços lucrativos, ou seja, de preços superiores ao custo de produção.

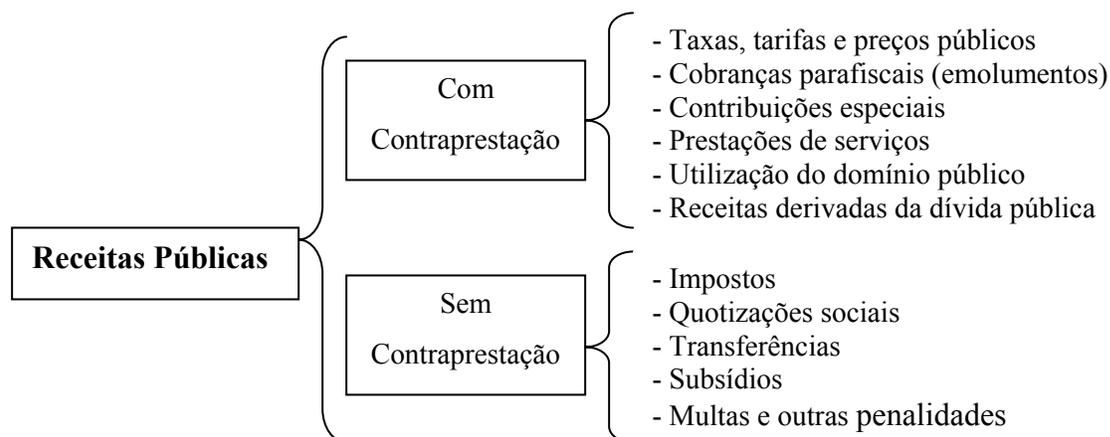
Dentro das receitas tributárias, destacam-se as seguintes:

1. Os impostos - são a receita mais significativa das entidades públicas, podem definir-se como prestações coactivas unilaterais, sem fins de punição, que são impostas aos indivíduos em relação aos quais se verificam certos pressupostos, genericamente previstos na lei e que exprimem determinadas situações de riqueza;
2. As taxas – são prestações da mesma natureza que os impostos, mas onde existe uma situação de base diferente, uma vez que os particulares, a quem são exigidas, auferem uma determinada utilidade relacionada com o funcionamento de um serviço ou com a utilização de um bem, diferenciam-se dos impostos, pois implicam contrapartida a quem as paga;
3. Contribuições especiais - resultam, por exemplo, da valorização de terrenos provocada por iniciativas estatuais, exigindo o Estado aos proprietários o pagamento de uma quantia em consequência da vantagem indirecta reflexamente auferida por tais indivíduos (Sousa, 1992; Sousa Franco, 2001b).

As receitas creditícias são “receitas que só raríssimas vezes, são coactivas, obrigatórias, e são resultantes dos empréstimos contraídos pelo Estado para cobrir défices de tesouraria ou orçamentais ou, então, para esterilizar o poder de compra e combater a inflação. Podem ser tomados interna ou externamente e podem ser perpétuos ou temporários” (Sousa, 1992: 48).

Assim, as entidades públicas podem usufruir de vários tipos receitas. Estas receitas podem ter como contrapartida uma contraprestação ou não. Na figura n.º 2 podemos visualizar as várias receitas públicas subdividas nestas duas grandes categorias.

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



Fonte: Adaptado de Carvalho, Martinez & Pradas, 1999

2.3 O REGIME LEGISLATIVO DAS FINANÇAS LOCAIS: CARACTERIZAÇÃO E EVOLUÇÃO

Neste ponto do nosso estudo pretendemos caracterizar o regime das finanças locais e as respectivas leis que se sucederam desde o dia 25 de Abril até à actualidade.

Procurando conceitualizar as “finanças locais”, deparamo-nos como uma definição de Sousa Franco (2001a: 209) que as considera como as finanças dos “centros autónomos de decisão administrativa representativos dos cidadãos que vivem numa determinada circunscrição administrativa do Estado (municípios, fregueses, vizinhos)”.

No que se refere ao regime legislativo, constata-se que as competências das autarquias locais têm vindo a aumentar desde o dia 25 de Abril de 1974, apesar da evolução do regime financeiro ser muito lenta. O contributo das sucessivas leis das finanças locais, que surgiram desde então, para a diminuição da dependência financeira destas autarquias relativamente às transferências do Orçamento Geral do Estado foi notório (Monteiro, 2001). Assim, desde da primeira Lei das Finanças Locais (LFL) - Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro - até à actual (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto), tem-se verificado um acréscimo da autonomia financeira das autarquias.

Na Lei n.º 1/79 fixaram-se as transferências financeiras a efectuar do OE para as autarquias, o denominado FEF (Fundo de Equilíbrio Financeiro). Esta Lei estabelecia um limite mínimo a transferir, que era sempre muito questionado pela oposição ao Governo e pelos Municípios. Todavia, o DL n.º 98/84, de 29 de Março¹⁷, estabeleceu que esse limite passaria a ser definido anualmente. O objectivo era o de corrigir, ou pelo menos minimizar, as assimetrias regionais existentes e consequente desequilíbrio de desenvolvimento regional entre autarquias do mesmo grau.

A segunda LFL (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro) deu uma grande importância à participação tributária nas receitas do IVA, atribuiu às autarquias mais um imposto, a SISA, actualmente designada por Imposto Municipal sobre Transacções (IMT), e apresentou uma nova fórmula para o cálculo do FEF (Sousa Franco, 2001b).

Posteriormente, a Lei n.º 42/98¹⁸, actual LFL, veio propor um tratamento distinto relativamente às transferências da Administração Central que acabou, no fundo, por incrementar a autonomia administrativa, financeira e patrimonial já reconhecida na Lei n.º 1/87 (Monteiro, 2001). Desta forma, a reforma das finanças locais, introduzida por esta lei, veio reforçar a capacidade financeira das autarquias locais e, em particular, dos Municípios, ao proceder ao aumento dos fundos municipais. Com efeito, foram criados, inclusivamente, dois novos fundos municipais, o Fundo Geral Municipal (FGM) e o Fundo de Coesão Municipal (FCM).

O objectivo da criação de uma lei que visa estabelecer o regime das finanças locais prende-se com a “justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correcção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau” (n.º 2 do art. 238.º da CRP). Na procura desta justiça, a actual LFL automatizou a determinação e a transferência de fundos para as freguesias da dos Municípios¹⁹, alterou os critérios de

¹⁷ Este DL substituiu a Lei n.º 1/79, no entanto, “sobreviveu” pouco tempo, pois em 1987 surgiu a segunda LFL.

¹⁸ Esta lei já sofreu várias alterações [Lei n.ºs 87-B/98, de 31 de Dezembro; 3-B/2000, de 4 de Abril; 15/2001, de 5 de Junho; 94/2001, de 20 de Agosto; 2/2002, de 28 de Agosto; 55-B/2004, de 30 de Dezembro].

¹⁹ Pretendia-se, deste modo, obter uma distribuição mais equitativa dos fundos a atribuir a cada freguesia, não ficando estas dependentes do montante de fundos transferidos para o Município em que cada uma se insere (Antunes, 2001).

distribuição dos fundos municipais e utilizou indicadores mais transparentes e equitativos para os seus beneficiários (Antunes, 2001).

A quarta alteração à Lei n.º 42/98, instituída pela Lei n.º 94/2001, de 20 de Agosto, surge devido à necessidade de ajustar os critérios de repartição dos fundos municipais, pelos diferentes Municípios. De acordo com Antunes (2001), esta Lei permite uma aproximação significativa ao princípio constitucional do equilíbrio financeiro, consubstanciado na correcção das desigualdades entre autarquias locais do mesmo grau. Com ela foi criado o Fundo de Base Municipal (FBM) a acrescentar aos outros dois fundos já existentes (FGM e o FCM). A participação dos Municípios nos impostos do Estado passou de 29,5% para 30,5% da média aritmética do IRS, IRC e do IVA.

Relativamente ao regime de tutela a que estão sujeitas as autarquias locais, está consagrado no n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 42/98 que a tutela sobre a gestão patrimonial e financeira destas entidades é meramente inspectiva. A tutela administrativa sobre as autarquias locais, por parte do Estado, consiste precisamente na “verificação do cumprimento da lei por parte dos órgãos autárquicos” (n.º 1 do art. 242.º da CRP). Assim, segundo Freitas do Amaral (2002), o Estado apenas exerce sobre as autarquias poder de tutela de legalidade, não exercendo qualquer tutela sobre o mérito das suas decisões. Com efeito, a tutela estatal sobre o poder local reveste basicamente de duas modalidades: tutela inspectiva (consiste na verificação do cumprimento das leis e dos regulamentos, sendo exercida através da realização de inspecções, sindicâncias e de inquéritos) e tutela sancionatória (que consiste basicamente na aplicação de duas medidas sancionatórias, a perda de mandato e a dissolução do órgão).

Em relação aos regimes de autonomia atribuídos às autarquias, a CRP para além da aludida “auto-administração” concede-lhes uma ampla autonomia administrativa e financeira (Bernardes, 2001). Em Portugal, o regime de autonomia administrativa e financeira é um regime excepcional. De acordo com o estabelecido no n.º 1 e n.º 3 do art. 6.º da Lei n.º 8/90²⁰, os serviços e os organismos da Administração Central só poderão

²⁰ Lei de bases da Contabilidade Pública.

dispor de autonomia administrativa e financeira se as suas receitas próprias cobrirem pelo menos 2/3 das despesas totais, excepto nos casos em que aquela autonomia seja um imperativo constitucional.

A autonomia financeira dos Municípios e das freguesias assenta, designadamente, nos seguintes poderes dos seus órgãos:

- a) “Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais;
- b) Elaborar e aprovar os documentos de prestação de contas;
- c) Arrecadar e dispor de receitas que por lei lhes forem destinadas e ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas;
- d) Gerir o seu próprio património, bem como aquele que lhes for afecto” (n.º 3 do art. 2.º da Lei n.º 42/98).

A autonomia financeira constitui um elemento essencial da autonomia local. Para (Oliveira, 1993: 286–287) “se as autarquias locais para o desenvolvimento da sua actividade precisassem de que o Governo lhes fornecesse meios financeiros e se o Governo tivesse poder de os atribuir conforme entendesse mais conveniente, então a autonomia não existiria”. Em suma, a existência de um património próprio dita, de certa forma, a autonomia de uma autarquia e dá-lhe espaço de manobra para o desenrolar da sua actividade.

2.4 OS RECURSOS FINANCEIROS DAS ENTIDADES LOCAIS

Em consonância com o que já abordamos, as autarquias locais têm património e finanças próprios, sendo que a gestão destes recursos próprios compete aos respectivos órgãos (n.º 1 do art. 238.º da CRP; n.º 1 do art. 2.º da Lei n.º 42/98). “As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços” (n.º 3 do art. 238.º da CRP). As autarquias podem ainda dispor de poder regulamentar próprio (art. 241.º da CRP) e de poderes tributários, no âmbito do n.º 4 do art. 238.º da CRP. Estes poderes tributários, que a última revisão constitucional atribuiu às autarquias locais, são poderes que estas exercem através

da fixação de taxas (dentro de certos limites) do Imposto Municipal sobre Imóveis²¹ (IMI), do lançamento de derramas e da concessão de benefícios fiscais como contrapartida para a fixação de projectos de particular interesse para o desenvolvimento do Município (Bernardes, 2001).

O art. 9.º da CEAL também se pronuncia sobre os recursos financeiros das autarquias locais, ao regulamentar o seguinte:

1. “As autarquias locais têm direito, no âmbito da política económica nacional, a recursos próprios adequados, dos quais podem dispor livremente no exercício das suas atribuições.
2. Os recursos financeiros das autarquias locais devem ser proporcionais às atribuições previstas pela Constituição ou por lei.
3. Pelo menos uma parte dos recursos financeiros das autarquias deve provir de rendimentos e de impostos locais, tendo estas o poder de fixar a taxa dentro dos limites da lei.
4. Os sistemas financeiros nos quais se baseiam os recursos de que dispõem as autarquias locais devem ser de natureza suficientemente diversificada e evolutiva de modo a permitir-lhes seguir, tanto quanto possível na prática, a evolução real dos custos do exercício das suas atribuições.
5. A protecção das autarquias locais financeiramente mais fracas exige a implementação de processos de perequação financeira ou de medidas equivalentes destinadas a corrigir os efeitos de repartição desigual das fontes potenciais de financiamento, bem como dos encargos que lhes incumbem. Tais processos ou medidas não devem reduzir a liberdade de opção das autarquias locais no seu próprio domínio de responsabilidade.
6. As autarquias locais devem ser consultadas, de maneira adequada, sobre as modalidades de atribuição dos recursos que lhe são redistribuídos.
7. Na medida do possível os subsídios concedidos às autarquias locais não devem ser destinados ao financiamento de projectos específicos. A concessão de subsídios não

²¹ Antiga Contribuição Autárquica.

deve prejudicar a liberdade fundamental da política das autarquias locais no seu próprio domínio de atribuições.

8. A fim de financiar as suas próprias despesas de investimento, as autarquias locais devem ter acesso, nos termos da lei, ao mercado nacional de capitais”.

Com efeito, as autarquias têm ao seu dispor receitas próprias e ainda receitas provenientes dos impostos directos do Estado. Deste modo, os recursos das autarquias podem ter origens diversas, incluindo os provenientes de impostos locais, os derivados da gestão do seu património, da utilização dos seus serviços e a possibilidade de acesso, nos termos da lei, ao mercado nacional de capitais.

É possível agregar as diferentes receitas destas entidades em grandes grupos, segundo a natureza dos recursos em causa. Assim, as principais fontes de financiamento autárquico são as seguintes:

- Transferências - podem ser decorrentes da Administração Central (participação nas receitas do Estado), da União Europeia ou das entidades que as integram (por exemplo, os Municípios, no caso das Associações de Municípios, as Freguesias, no caso das Associações de Freguesias, entre outras);
- Receitas tributárias - resultam da cobrança de impostos, tendo, portanto, origem fiscal. No entanto, a autarquia não tem poder de criar impostos, estando esta faculdade reservada à Lei. Estes impostos são aprovados pelos órgãos competentes do Estado;
- Receitas provenientes da prestação de bens e serviços - resultam da cobrança de taxas, tarifas e preços, relativos aos bens ou serviços prestados pelas autarquias, ou da cedência da utilização de bens públicos que estão sob a sua administração;
- Receitas Patrimoniais – derivam da administração do património autárquico ou da disposição dos elementos do seu activo;
- Recurso ao crédito – as autarquias podem contrair empréstimos de curto, médio e longo prazo (Sousa Franco, 1990/91; Costa, 2003).

No quadro n.º 2 iremos sintetizar as receitas das diferentes autarquias locais e entidades equiparadas segundo as principais fontes de financiamento autárquico.

Quadro n.º 2: Receitas das autarquias locais e das entidades equiparadas

	Transferências	Receitas tributárias	Receitas Patrimoniais	Taxas, Tarifas e Tarifas	Outras Receitas
Municípios	<p>Administração Central:</p> <ul style="list-style-type: none"> - FBM; - FGM; - FCM. <p>União Europeia:</p> <ul style="list-style-type: none"> - FEDER (Fundo Estrutural de Desenvolvimento Económico Regional); - FSE (Fundo Social Europeu); - Fundo de Coesão; - FEOGA (Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola). 	<ul style="list-style-type: none"> - IMI; - Imposto Municipal sobre Veículos; - IMT; - Derrama. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rendimentos de bens próprios; - Alienação de bens próprios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Cobrança de taxas por licenças concedidas; - Taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços. 	<ul style="list-style-type: none"> - Multas e coimas; - Cobrança de encargos de mais-valias; - Empréstimos; - Lançamento de obrigações municipais; - Heranças, legados, doações; - Participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o Município tome parte; - Outras.
Freguesias	<p>Administração Central:</p> <ul style="list-style-type: none"> - FFF (Fundo de Financiamento das Freguesias) <p>Municípios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Transferências realizadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não dispõem de qualquer poder tributário. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rendimentos de bens próprios; - Alienação de bens próprios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Cobrança de taxas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Multas e coimas; - Empréstimos; - Heranças, legados, doações; - Rendimentos provenientes da prestação de serviços; - Rendimentos de mercados e cemitérios; - Outras.
Regiões Administrativas	<p>Administração Central:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comparticipações atribuídas no âmbito dos contratos-programa; - Participação no produto de receitas fiscais do Estado. 	<ul style="list-style-type: none"> - Lançamento de derramas regionais. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rendimento do património próprio; - Produto da alienação de bens. 	<ul style="list-style-type: none"> - Cobrança de taxas e tarifas pela prestação de serviços. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rendimentos de serviços da região; - Multas e coimas; - Empréstimos; - Heranças, legados, doações; - Outras.

	Transferências	Receitas tributárias	Receitas Patrimoniais	Taxas, Tarifas e Tarifas	Outras Receitas
Associações de Municípios	Administração Central: - Dotações, subsídios ou participações. Municípios: - Contribuições realizadas.	- Não dispõem de qualquer poder tributário.	- Rendimentos de bens próprios; - Produto da alienação de bens próprios.	- Taxas pela utilização de bens; - Taxas decorrentes da prestação de serviços.	- Empréstimos; - Outras.
Associações de Freguesias	Administração Central: - Dotações, subsídios ou participações. Freguesias: - Contribuições realizadas. Municípios: Comparticipações efectuadas.	- Não dispõem de qualquer poder tributário.	- Rendimentos de bens próprios; - Produto da alienação de bens próprios.	- Taxas provenientes da utilização de bens e da prestação de serviços.	- Produto de coimas; - Empréstimos; - Dotações, subsídios; - Outras.
Áreas Metropolitanas	Administração Central: - Transferências do OE; - Outras transferências realizadas. União Europeia: - Montantes de co-financiamentos comunitários. Municípios - Contribuições realizadas.	- Não dispõem de qualquer poder tributário.	Rendimentos de bens próprios e o produto da sua alienação.	- Taxas devidas pela prestação de serviços.	- Dotações, subsídios; - Outras.
Empresas Municipais	Municípios - Transferências realizadas.	- Não dispõem de qualquer poder tributário.	- Rendimento dos bens próprios; - Produto da alienação de bens próprios ou da sua oneração.	- Tarifas e Preços pela produção de bens e pela prestação de serviços.	- Participações, dotações e subsídios; - Doações, heranças e legados; - Empréstimos; - Outras.

Fonte: Elaboração própria

2.4.1 AS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS COMO MEIO DE FINANCIAMENTO DOS BENS E SERVIÇOS PÚBLICOS LOCAIS

As receitas mais importantes dos Municípios são os fundos municipais. Como tal, são estas receitas que mais contribuem para financiar as despesas inerentes ao funcionamento destas instituições. Torna-se, assim, fundamental definir correctamente o critério de distribuição destes fundos pelos diferentes Municípios.

A nível de competências fiscais a margem de manobra dos governos locais é muito reduzida. De acordo com Costa e Silva (2000: 702), “apesar do facto das receitas de alguns impostos locais serem atribuídas aos Municípios, a competência para fixar as suas bases de incidência bem como as suas taxas pertence no essencial ao governo central”. As autarquias locais têm apenas competência para lançar a derrama e fixar dentro de determinados limites a taxa do IMI, bem como fixar taxas e tarifas. Resulta, do que se acaba de referir, que não tendo estas entidades competência para alterar, directa ou indirectamente, a base de incidência destes impostos, a sua autonomia fiscal é praticamente inexistente (Valente, 2000). É reconhecida, desta forma, a superioridade do governo central na definição de regras e na própria cobrança de impostos, visando assegurar uma maior consistência espacial destes impostos.

Neste contexto, verifica-se que a grande possibilidade de expansão das receitas próprias dos Municípios portugueses situa-se ao nível do lançamento de taxas, tarifas, preços e multas. Assim, será de esperar que os Municípios aumentem o valor das taxas, tarifas e preços quando o rendimento proveniente de outras fontes está mais restringido (hipótese de substituição do rendimento) (Costa & Silva, 2000). No entanto, os Municípios não podem aumentar indiscriminadamente as suas taxas, tarifas e preços, pois correm o risco de induzir a mobilização dos munícipes para outros locais, onde estes valores sejam mais baixos. Estas mudanças nas políticas podem causar mudanças na estrutura da organização, sendo que os contabilistas têm um papel importante no cálculo do efeito destas decisões discricionárias (Bjornenak, 2000). Contudo, esta é uma receita atractiva se for correctamente administrada.

Segundo Costa (1993: 16), “o financiamento dos bens e serviços públicos locais deve ser feito com impostos baseados no princípio do benefício e com taxas e tarifas não muito redistributivas”. Neste sentido, de forma a assegurar a neutralidade das receitas fiscais, a incidência dos impostos e a imposição das taxas e tarifas deveria ser efectuada tendo em conta o benefício dos contribuintes com as despesas que financiam. Para se cumprir este objectivo, no caso dos impostos é necessário atender à medida do benefício num sentido global, pois não se lhes aplica o princípio da não consignação (os impostos financiam indistintamente as despesas públicas), bem como não são exigidos como contrapartida de serviços específicos prestados pela autarquia local. O mesmo já não se passa com as taxas e tarifas em que é possível fixar o seu montante em função duma contrapartida específica da autarquia.

Na opinião de Jones e Pendlebury (1996), quando os serviços são produzidos claramente para o público em geral - e não somente para consumidores individuais -, não devem ser objecto de taxas e tarifas mas devem ser financiados por impostos. Assim sendo, os governos locais apenas deverão recorrer a impostos para financiar as suas actividades, no que é estritamente necessário, nomeadamente o fornecimento de bens e serviços públicos puros, o que significaria, como alternativa, que os Municípios poderão recorrer com maior intensidade a tarifas e preços para financiarem o fornecimento de bens e serviços não claramente públicos. Neste cenário, as taxas, tarifas e preços iriam passar a ser uma fonte importante de receita das autarquias (Costa, 1993).

Perante a importância deste tipo de receitas para o trabalho que está a ser desenvolvido, procederemos seguidamente à sua análise.

2.4.2 CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONCEITO DE TAXAS, TARIFAS E PREÇOS

A literatura existente sobre esta temática não aborda de forma pacífica a diferença entre os preços, taxas e tarifas²², sendo que os contornos entre estes conceitos nem sempre

²² Na tradição anglo-saxónica utiliza-se a designação genérica *user charges*, para designar as tarifas e as taxas.

são muito claros. Assim, iremos, numa primeira fase, analisar o conceito de taxas para, posteriormente, procedermos à sua comparação com as tarifas e preços.

Sousa Franco (2001b: 63-64) refere que “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe, ou dá origem a, uma *contraprestação específica*, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não benefício) entre o contribuinte e um bem ou um serviço público. Isto é: trata-se de uma receita pública, ligada a relações, normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou um bem público”. Na opinião deste autor, a taxa pressupõe financeiramente certos tipos de utilização de um serviço ou de um bem público; quando não se define o tipo de utilização, demarcado por uma relação concreta, não estamos perante uma taxa, mas sim perante um imposto. Sousa (1992) também menciona que a taxa é uma prestação tributária, estabelecida por lei a favor de uma entidade que exerce funções públicas, como contrapartida de uma determinada acção, por esta levada a cabo. Para Silva (2004) as taxas são prestações coactivas, pecuniárias, bilaterais (sendo este facto que as distingue dos impostos), sem carácter sancionatório. A taxa é assim um preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público.

Com podemos depreender das definições apresentadas, existem alguns elementos fundamentais no conceito de taxa, sendo eles: o seu carácter bilateral; resultam do fornecimento de bens semipúblicos; têm como contrapartida a actividade de uma entidade que exerce funções públicas; são um preço autoritariamente fixado. Em relação a este último aspecto, na perspectiva da teoria do valor-trabalho, são preços porque reflectem o tempo de trabalho socialmente necessário para a produção dos bens e serviços, na perspectiva utilitarista, são preços porque reflectem aquilo que é necessário prescindir para se obter um bem ou serviço (Silva, 2004). O carácter bilateral das taxas exige que estas tenham uma ligação com o respectivo bem semipúblico. Segundo Silva (2004: 57), “a bilateralidade implica que a taxa é paga em contrapartida de um bem semipúblico que é fornecido”. Só podem ser cobradas taxas pela utilização de bens semipúblicos, isto é, de bens públicos que, além de satisfazerem, como todos, necessidades colectivas, satisfazem também necessidades individuais (Ribeiro, 1997). O beneficiário da taxa é, como já foi

referido, uma entidade que exerce funções públicas. Logo, o sujeito activo, o credor da taxa, tanto pode ser o Estado ou uma autarquia - enquanto detentores de bens de domínio público -, como qualquer entidade que presta o serviço público ou a que a lei atribui competência para remover os limites legais à actividade dos particulares. “Em contrapartida será devedor da taxa (sujeito passivo da relação) a pessoa que usa o serviço público ou o bem de domínio público (quando a sua utilização não seja gratuita) ou que solicita a licença para agir de determinado modo legalmente condicionado” (Sousa, 1992: 145).

Resulta da análise atrás explorada, que as taxas, em termos jurídicos e financeiros, podem ser devidas pela prestação de serviços públicos, pela utilização do domínio público ou pela remoção de um limite jurídico imposto à actividade dos particulares.

A) TAXA VERSUS TARIFA

O conceito de tarifa não é muito explorado na literatura existente sobre estas temáticas. A definição deste conceito surge, muitas vezes, por comparação com o conceito de taxas. O acórdão de 31/01 de 2001 do Supremo Tribunal Administrativo prescreve que o conceito de tarifa não coincide com o conceito de taxa. Esta é a opinião de Gomes (2000: 77) ao referir que “o conceito de taxa não é equivalente ao de tarifa, pois esta é a contraprestação de certos serviços públicos não administrativos exercidos directamente pelos entes públicos, ou concessionados, que pode assumir a natureza de preço e de taxa mas, em princípio, cobrindo o custo dos serviços prestados”. Esta relação da tarifa com o custo também é realçada por Costa (2003: 78) que entende que a tarifa é uma “prestação pecuniária imposta àqueles que dão origem ao funcionamento de um serviço público ou àqueles a quem a prestação do serviço se dirige. Existe relação entre o custo do serviço/bem e o valor cobrado”.

Não obstante, para Nabais (2003: 29) as tarifas são um especial tipo de taxas – “as taxas que exprimem não apenas uma *equivalência jurídica*, como é característico de todas as taxas, mas também uma *equivalência económica*, como é característico dos preços (públicos ou privados)”. Segundo este autor devem-se designar preferencialmente por tarifas as taxas economicamente equivalentes. Também Costa, Carvalho, Silva e Gomes (1997) referem que a tarifa é uma modalidade da taxa, não pela ligação que aquela tem aos

serviços, por que pode ser cobrada, mas sim pela equivalência do quantitativo da tarifa com o custo da actividade pública ou o benefício auferido pelo particular. Na opinião destes autores, a relação com o custo pode ser um traço de distinção entre tarifa e taxa, se esta relação for ou não dominante no critério de fixação dos seus montantes. Desta forma, na fixação de uma tarifa é necessário respeitar, por força de lei, determinados parâmetros; por seu lado, a taxa é fixada sem haver a preocupação de equivalência entre prestação e contraprestação.

As tarifas são objecto de normas regulamentares. Normalmente, representam um preço por unidade, o que pressupõe que o bem ou serviço prestado é de consumo rival, é o caso dos serviços não administrativos de distribuição de água e de electricidade, em que a conta individual depende das unidades consumidas e apenas a infra-estrutura ou rede é de utilização colectiva. Assim, as verdadeiras tarifas que irão ser cobradas pelos Municípios são as que constam do art. 20.º da Lei n.º 42/98, que posteriormente iremos descrever.

Em suma, podemos verificar que apesar dos conceitos de taxas e tarifas serem muito próximos “deve entender-se que tendencialmente a tarifa deve fazer equivaler o custo ao preço” (acórdão de 31/01 de 2001 do Supremo Tribunal Administrativo).

B) TAXA *VERSUS* PREÇO

A respeito da fixação de preços, Sousa Franco (2001b: 56) refere que “os bens patrimoniais produzem frutos que, colocados em mercado, vêem o seu valor unitário avaliado por preços; ou prestam serviços que, em mercado, são remunerados por preços”. Deste modo, “estamos perante um preço sempre que o Estado vende acções da sua carteira de títulos ou lenha das matas nacionais, assim como temos uma taxa quando se cobra uma certa importância pela prática de um acto de registo civil ou predial” (Sousa, 1992: 149). Esta distinção não é tão clara quando falamos das propinas escolares, que são tradicionalmente consideradas taxas. Contudo, estas taxas não se distinguem das prestadas pelos alunos que frequentam o ensino privado. Na abordagem desta polémica, surgem posições diferentes que passamos de seguida a analisar.

Com efeito, Sousa (1992) apresenta duas correntes de pensamento distintas em relação a esta temática. Numa primeira corrente de pensamento, de que Ribeiro (1997) é

defensor, argumenta-se que as taxas são um verdadeiro preço fixado unilateralmente pela Administração, para a utilização individual de um serviço público. Neste sentido, tratam-se de preços económicos sempre que são fixadas com base nos custos de produção, efectivamente suportados pela entidade prestadora do serviço público. Em alternativa, são consideradas preços políticos²³ quando, por razões de ordem social, o preço do serviço for fixado abaixo dos seus custos de produção, sendo que neste caso o serviço teria de ser suportado em parte por impostos ou por meio de subsídios.

No entanto, a outra corrente de pensamento, apresentada por Xavier (1974) e Sousa Franco (2001b), sustenta que existe uma diferença essencial entre estas duas figuras, pois a taxa é uma prestação de carácter legal, fixada unilateralmente pela Administração de acordo com critérios políticos, enquanto o preço resulta de um acordo de vontades e é livremente estabelecido pelas partes segundo as regras do mercado. Nesta medida, ao contrário do que acontece com as taxas, os preços (incluindo os preços políticos) não são independentes de um critério objectivo de mercado, pois os preços são formulados com base no mercado e é dessa base que se parte para as correcções julgadas necessárias em sede política. Assim, a principal diferença entre preço e taxa tem a ver com a consideração do mercado como referencial ou não. Se um bem ou serviço for vendido pelo Estado, em condições de mercado, nunca poderá ser remunerado por uma taxa, mas sim por um preço (Sousa Franco, 2001b).

Num segundo argumento desta tese, defendido por Xavier (1974), considera-se que as taxas correspondem a bens ou serviços inerentes ao poder político, sendo por natureza da titularidade do Estado. Daí que a fixação da taxa seja independente de um critério de mercado, podendo-se fundamentar na justa distribuição dos encargos públicos, ou em considerações de ordem política, como as de facilitar ou dificultar o acesso a certos bens e serviços. Neste sentido, nas taxas a vontade do particular é, quanto muito, um pressuposto de facto para que surja a obrigação, mas nunca um elemento formativo de um acordo. Já os

²³ Os preços políticos são fixados para beneficiar o público, facilitando a utilização do serviço de maneira a assistir os mais pobres ou a promover e difundir higiene, comodidade ou cultura. Para Sousa Franco (2001b) a taxa não é necessariamente um preço político, na medida em que esta pode igualar, exceder ou não alcançar o custo do bem por que é cobrada.

preços correspondem a bens e serviços que não são por essência da titularidade do Estado, sendo objecto de oferta e procura, dada a sua susceptibilidade de avaliação nos termos que são próprios do regime de mercado. Assim, o preço resulta de um acordo de vontades que dá origem a uma obrigação voluntária. A este propósito, Heras (s/d) estabelece que anteriormente a legislação espanhola considerava que os preços públicos eram uma prestação patrimonial voluntária. A *ley* n.º 25/1998 modificou o regime das taxas e preços públicos em Espanha, passando a considerar-se que os preços públicos, tal como as taxas, têm um carácter coactivo, o que fez com que quase todos os preços públicos passassem a ser considerados taxas, tornando-os praticamente vazios de conteúdo.

Segundo Sousa (1992), são estas diferenças de natureza e de diversidade de critérios na fixação das taxas e dos preços que explicam que haja isenções de taxas, mas não de preços, por força do princípio da exclusão que é próprio do mercado e que leva a que só tenha acesso ao bem oferecido quem está disposto a pagar um preço por ele.

Não obstante, não sendo os preços, por essência, cobrados por entidades públicas, estas também o podem fazer, nomeadamente as autarquias. Com efeito, os preços podem ser devidos “a uma entidade pública que preste utilidades no plano do comércio jurídico-privado” (Martínez, 2000: 34). De acordo com Costa (2003: 78), os preços no âmbito da administração local, são uma “prestação pecuniária efectuada por aqueles que utilizam serviços municipais, e apenas na medida, ou quando, os utilizarem. Existe relação entre o custo do serviço prestado e o valor cobrado”. No entanto, o preço praticado pelas autarquias não pode ser entendido estritamente como preço em sentido económico, aproximando-se mais do conceito de tarifa do que do conceito de taxa, em sentido estrito (Costa, Carvalho, Silva & Gomes, 1997).

2.4.3 CARACTERIZAÇÃO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS DAS AUTARQUIAS LOCAIS

São diversas as taxas, tarifas e preços que podem ser cobradas pelas autarquias locais. Neste sentido, torna-se pertinente a descrição destas figuras jurídicas que são atribuídas por Lei a estas entidades.

A) TAXAS, TARIFAS E PREÇOS DOS MUNICÍPIOS

Como já referimos, os Municípios têm, entre outras, como receitas, o produto da cobrança de taxas por licenças concedidas pelo Município e o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços efectuada por esse mesmo Município (alíneas c) e d) do art. 16.º da Lei n.º 42/98).

Nos termos do art. 19.º da Lei supracitada, os Municípios podem cobrar taxas por:

- a) Realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas;
- b) 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;
- c) Ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública;
- d) Prestação de serviços ao público por parte das unidades orgânicas ou dos funcionários municipais;
- e) Ocupação e utilização de locais reservados nos mercados e feiras;
- f) Aferição e conferição de pesos, medidas e aparelhos de medição quando oficialmente qualificados e autorizados para o efeito;
- g) Estacionamento de veículos em parques ou outros locais a esse fim destinados;
- h) Autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial;

- i) Utilização de quaisquer instalações destinadas ao conforto, comodidade ou recreio público;
- j) Enterramento, concessão de terrenos e uso de jazigos, de ossários e de outras instalações em cemitérios municipais;
- l) Conservação e tratamento de esgotos;
- m) Licenciamento sanitário das instalações;
- n) Utilização de infra-estruturas da rede viária municipal decorrente da actividade de exploração de inertes e massas minerais²⁴;
- o) Qualquer outra licença da competência dos Municípios;
- p) Registos determinados por lei;
- q) Quaisquer outras previstas por lei.

Quanto às tarifas e preços, o art. 20.º da Lei n.º 42/98 refere que:

1 – “As tarifas e preços a cobrar pelos Municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas públicos de:

- a) Distribuição de água;
- b) Drenagem de águas residuais;
- c) Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos;
- d) Transportes colectivos de pessoas e mercadorias;
- e) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão”.

Da leitura do n.º 2 do artigo supracitado resulta que “os Municípios podem ainda cobrar tarifas por instalação, substituição ou renovação dos ramais domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais”.

Na opinião de Costa (2003), os Municípios podem ainda cobrar preços por: aluguer de materiais, flores, plantas, árvores e outros bens; reposição de pavimentos; deslocação de árvores e candeeiros; venda de plantas topográficas; cópias de desenho e marcação de

²⁴ Esta alínea resulta da redacção dada pelo art. 1.º da Lei n.º 94/2001.

alinhamentos; entradas nas piscinas e utilização de instalações desportivas; inspecções e fiscalização sanitária; parques de estacionamento; rendas e alugueres; entre outros.

Todas estas tarifas e preços exigem a determinação do custo dos bens e serviços que lhe são inerentes, tendo em vista a correcta determinação dos valores a cobrar aos utentes.

B) TAXAS, TARIFAS E PREÇOS DAS FREGUESIAS

Uma das receitas das freguesias advém do produto da cobrança de taxas. Neste seguimento, o art. 22.º da Lei n.º 42/98 estabelece que as freguesias podem cobrar taxas:

- a) “Pela utilização de locais reservados a mercados e feiras sob jurisdição ou administração das freguesias;
- b) Pelo encerramento, concessão de terrenos e uso de jazigos, de ossários e de outras instalações em cemitérios das freguesias;
- c) Pela utilização de quaisquer instalações sob jurisdição ou administração da freguesia destinadas ao conforto, comodidade ou recreio do público;
- d) Pela prestação de serviços administrativos;
- e) Pelo licenciamento de canídeos;
- f) Pela passagem de licenças da competência das freguesias que não estejam isentas por lei;
- g) Pelo aproveitamento dos bens do domínio público sob a administração das freguesias;
- h) Quaisquer outras previstas por lei”.

C) TAXAS, TARIFAS E PREÇOS DAS REGIÕES ADMINISTRATIVAS

O art. 39.º da Lei n.º 56/91 afirma que as regiões administrativas podem cobrar taxas: “Pela utilização de sistemas e equipamentos da região; b) Pela utilização do domínio público da região e aproveitamento de bens de utilização colectiva; c) Pela ocupação ou aproveitamento de instalações regionais de uso colectivo; d) Pela prestação de serviços ao público pelas repartições ou pelos funcionários regionais; e) Por licenças de competência dos órgãos regionais”.

**PARTE II – A CONTABILIDADE ANALÍTICA PÚBLICA COMO
INSTRUMENTO DE FIXAÇÃO DAS TARIFAS E PREÇOS**

**CAPÍTULO 3 – O POCAL NO ÂMBITO DA REFORMA DA
CONTABILIDADE PÚBLICA**

CAPÍTULO 3 - O POCAL NO ÂMBITO DA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

3.1 RESENHA HISTÓRICA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Tendo em conta que o sector público compete com o privado na captação de recursos, por vezes escassos, a actividade da administração pública só se justifica, socialmente, se se realizar de forma eficiente e eficaz (Pina Martínez & Torres Pradas, 1999). Na opinião de Evans & Bellamy (1995), a escassez de recursos obriga a tomar decisões que visem o seu uso adequado. Para isso, é importante a existência de um sistema contabilístico eficaz que forneça informação fiável sobre a gestão dos recursos que foram confiados às entidades públicas.

A Contabilidade Pública tradicional baseava-se num conjunto de legislação que orientava os diversos organismos ao nível do registo contabilístico das despesas e das receitas. Neste sentido, a sua principal preocupação era o controlo orçamental, não era possível conhecer o património das instituições, nem a sua situação financeira e económica consolidada. Apenas permitia verificar se os organismos aplicavam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais (ponto n.º 3 do DL n.º 232/97). No entendimento de Evans e Bellamy (1995), esta aproximação é ineficaz e força a administração a concentrar-se no aspecto da responsabilização, em vez de se preocupar com o que realmente é importante que são os resultados.

A contabilidade tradicional funcionava como uma mera Contabilidade de Caixa, em que se registavam unicamente operações dos fluxos de recursos financeiros, através do método de registo unigráfico (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999). Como tal, este sistema de contabilidade, apresentava muitas limitações face a uma Administração Pública cada vez mais complexa, onde a necessidade de justificar a informação em termos contabilísticos era cada vez mais premente.

Esta contabilidade, considerada básica, ainda se tornou mais limitada no âmbito dos objectivos pretendidos com a designada “Nova Gestão Pública” (*New Public Management*). Pretende-se, com a Nova Gestão Pública, introduzir técnicas de gestão privada no sector público, criar a necessidade de trabalhar por objectivos, dar uma maior importância aos

resultados obtidos, proporcionando aos gestores e administradores uma maior responsabilização²⁵ e autonomia no exercício das suas actividades (Savoie, 1995). Assim sendo, questiona-se a eficiência na Administração Pública tradicional, cujo modelo é burocrático e legalista. Neste contexto, o controlo da legalidade na execução do orçamento deixou de ser o único objectivo, passando a enfatizar-se a necessidade de efectuar um adequado controlo da eficiência e eficácia na utilização de recursos. Face ao exposto, de forma a gerirem melhor os recursos escassos, os gestores públicos têm que dar mais importância a aspectos relacionados com a avaliação do desempenho (Evans & Bellamy, 1995).

A reforma da Contabilidade Pública acaba por representar um marco importante na introdução dos critérios da *New Public Management* na Administração Pública. Contudo, convém ter presente que as reformas dos sistemas de administração, no sector público, implicam sempre complexos processos de tomada de decisão e devem envolver todos os funcionários da organização em que esse sistema está a ser implementado (Pettersen, 2001). É preciso, desde logo, decidir quais as metas que se pretendem atingir.

Assim, com esta reestruturação da Contabilidade Pública pretendeu-se atingir uma série de objectivos relacionados com a necessidade de modernização administrativa, divulgação de técnicas de gestão pública, maior transparência administrativa, formulação e avaliação de políticas públicas, redução do peso relativo do Estado, redução estrutural do défice do OE e diminuição da rigidez da despesa (Marques, 2001).

Desta forma, face a este cenário de constantes mutações e crescente aumento de exigências e rigor, impunha-se uma alteração urgente da Contabilidade Pública tradicional, enquadrada na reforma da Administração financeira do Estado. Perante a necessidade de implementar a tão desejada reforma da Contabilidade Pública, sucederam-se um conjunto de diplomas, sendo que o marco mais importante resultou da aprovação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de bases da Contabilidade Pública. Posteriormente, surgiu a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado²⁶ e o DL n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE),

²⁵ Aos dirigentes públicos é exigida uma maior responsabilização pela gestão que praticam, em termos qualitativos, em virtude do aumento das suas competências em matéria de recursos financeiros, materiais e organizativos.

²⁶ Esta Lei foi revogada em 20 de Agosto de 2001, pela Lei n.º 91/2001 – Lei de Enquadramento Orçamental.

diplomas que irão fundamentar a dita reforma. Neste sentido, a Lei n.º 8/90 e a legislação complementar referida, tinham como objectivo “a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos e de uma contabilidade de caixa mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros” (ponto 5 do DL n.º 232/97).

Uma importante alteração que esta reforma impôs foi a revisão do regime de autonomia atribuído aos organismos e serviços da Administração Central, sendo definidos dois regimes financeiros: o regime geral, para os organismos com autonomia administrativa e o regime excepcional, para os organismos com autonomia administrativa e financeira.

Deste modo, os diplomas anteriormente mencionados vieram obrigar os organismos públicos com autonomia administrativa e financeira (regime excepcional) a utilizar um sistema contabilístico designado por “Contabilidade Digráfica” ou “Contabilidade Patrimonial”, idêntico ao utilizado nas empresas privadas, que se regem pelo POC ou por outros planos em vigor (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999). Aos organismos com autonomia administrativa, enquadrados no regime geral, apenas é sugerida a utilização de um sistema contabilístico de registo das entradas e saídas de dinheiro e dos compromissos assumidos, baseado num sistema de contabilidade unigráfico (n.º 1 do art. 14.º da Lei n.º 8/90). Introduziu-se, assim, uma contabilidade de compromissos e procedeu-se a uma reestruturação da contabilidade de caixa (Carvalho & Ribeiro, 2004). Começa a desenhar-se a necessidade de por em prática o funcionamento de três sistemas contabilísticos: orçamental, patrimonial e analítico.

Contudo, nesta altura, existia uma proliferação de planos de contabilidade nas diferentes entidades que integram o Sector Público. O SPE regia-se, tal como ainda se rege actualmente, pelo POC das empresas privadas, ou por outros planos de contabilidade específicos. Mesmo dentro do SPA algumas instituições aplicavam o POC. A Segurança Social utilizava o PCIPSS (Plano de Contabilidade das Instituições Particulares de Solidariedade Social), aprovado em 1988, se bem que, em 1989, foi aprovado um Plano de Contabilidade para as Instituições de Segurança Social (PCISS). Os serviços de saúde estavam abrangidos pelo POCSS (Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços da Saúde), publicado em 1991 e revisto em 1996. Em relação à Administração Local, para as autarquias locais, foi criado um grupo de trabalho para apresentação de uma proposta de

um plano de contabilidade adaptado à sua realidade. Nessa altura, as autarquias estavam a utilizar o DL n.º 341/83, de 21 de Julho. As entidades equiparadas às autarquias locais, nomeadamente os Serviços Municipalizados e as Federações de Municípios usavam um plano de contabilidade próprio, publicado em 1993. Foi ainda criado um grupo de trabalho para apresentação de uma proposta para o sector da educação, nomeadamente para a elaboração do POC-IES (Plano de Contabilidade das Instituições de Ensino Superior Público).

Este conjunto diverso de planos de contabilidade tornava difícil, segundo Monteiro (2001), a comparabilidade entre as Demonstrações Financeiras das diferentes instituições. Eram planos que se resumiam a meras adaptações do POC, o que não permitia a elaboração das contas consolidadas do Estado (ponto 4 do DL n.º 232/97). Não existia, desta forma, um tratamento contabilístico normalizado, o que impedia a desejável uniformização e harmonização da Contabilidade Pública. Para dar cumprimento a tal necessidade, foi criado em 1995, através da publicação no Diário da República da Resolução n.º 23/95, de 12 de Junho, um grupo de trabalho que tinha como missão a elaboração do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública).

Assim, ainda no âmbito da reforma da administração financeira do Estado e das contas públicas, surge o POCP, que foi aprovado pelo DL n.º 232/97, de 3 de Setembro²⁷. Com o surgimento deste plano, sentiu-se a necessidade de criar, no âmbito do Ministério das Finanças e através do n.º 1 do art. 4.º do DL n.º 232/97, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP²⁸). Começa aqui o verdadeiro processo de normalização contabilística do SPA, em que se procurou uniformizar os procedimentos contabilísticos deste sector e, conseqüentemente, permitir uma maior fiabilidade, utilidade e comparabilidade da informação entre as diferentes entidades. Estão, deste modo, criadas as condições para a harmonização da Contabilidade Pública em Portugal, para a obtenção de um “tratamento contabilístico normalizado para todos os serviços da administração central, da administração regional e local e da segurança social, para que seja possível a integração

²⁷ Este plano é baseado no PGCP (*Plan General de Contabilidad Publica*), aplicado em Espanha desde 1995 e no POC das empresas privadas.

²⁸ A CNCAP foi criada no dia 20 de Março de 1998, pelo DL n.º 68/98. Fazem parte desta comissão os seguintes órgãos: a comissão executiva e o conselho de normalização contabilística (alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 4.º do DL n.º 232/97). À primeira cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e à segunda coordenar a aplicação sectorial do referido plano (n.ºs 3 e 4 do art. 4.º do DL n.º 232/97).

e a consolidação das contas do sector público administrativo (SPA), quer na óptica da contabilidade pública, quer na óptica da contabilidade nacional” (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999: 54).

O POCP revoga todos os planos sectoriais existentes, sendo de aplicação obrigatória em todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social. Aplica-se de igual forma às organizações de direito privado, sem fins lucrativos, que disponham de receitas provenientes, na sua maioria, do OE (n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do DL n.º 232/97).

Procurou-se com o POCP dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma nova Administração Pública, com um peso estrutural mais elevado. Desta forma, este plano ao integrar os três sistemas de contabilidade (orçamental, patrimonial e analítico) visa a obtenção de uma contabilidade moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação e que permita:

- a)** a tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental;
- b)** a disponibilização de informação sobre a situação financeira e patrimonial de cada instituição, que permita o controlo financeiro pelas diferentes entidades com competência legal nesse domínio, de forma a reforçar a transparência da Administração Pública;
- c)** a obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da Contabilidade Nacional (ponto n.º 7 do DL n.º 232/97).

Assim, ao complementar a Contabilidade Orçamental com a Contabilidade Patrimonial e Analítica, pretendeu-se fornecer mais e melhor informação, a quem dela realmente necessita, dado que, como é óbvio, uma Contabilidade Orçamental, por si só, não fornece a informação relevante e necessária para a tomada de vários tipos de decisões. Procurou-se também realizar a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia, procurando sempre fazer a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos realizados. Estão, deste modo, delineados os alicerces para o reforço e aumento da clareza e transparência na gestão de dinheiros

públicos e das relações financeiras do Estado (ponto n.º 3 do DL n.º 232/97). Nesta medida, não são só os gestores que passam a possuir um poderoso instrumento de gestão, a apresentação das contas segundo o POCP também traz mais transparência às contas públicas, possibilita a avaliação dos resultados - através da comparação dos resultados obtidos com os previstos - permitindo ainda verificar se as normas, leis e regulamentos foram cumpridas, aumentando assim a confiança dos próprios utentes e a eficiência, eficácia e economia das instituições (GASB - *Government Accounting Standards Board*, 1987).

Com a aprovação do POCP, normalizaram-se os sistemas de contabilidade orçamental - sendo-lhe atribuída a classe 0 (contas de controlo orçamental e de ordem) e a conta 25 - e de contabilidade patrimonial (atribuindo-lhe as classes 1 a 8²⁹). A classe 9 foi atribuída à Contabilidade Analítica, ficando, no entanto, por desenvolver um plano de contas para este sistema de contabilidade. O quadro de contas, a exemplo do POC, mantém a classificação decimal (ponto 2.5 do POCP).

Tal como já referimos anteriormente, dentro do SPA, até à data de aprovação do POCP, as diferentes entidades estavam a utilizar diferentes planos de contas. Com a aprovação do POCP estes planos foram revogados.

As empresas públicas, pertencentes ao SPE, não estão sujeitas ao POCP, continuam a utilizar o POC. A fiscalização destas empresas é exercida por um revisor ou por uma sociedade de revisores oficiais de contas. Desta forma, estas empresas regem-se pelos princípios e normas de auditorias similares aos das empresas do sector privado. Contudo, de acordo com Carvalho, Martinez e Pradas (1999: 23), “se a empresa pública é aquela em que o Estado ou outra entidade pública possui a maioria do capital e/ou o controlo da mesma, não é de estranhar que estes exerçam uma função de fiscalização sobre essas entidades, através de organismos de controlo”. Assim, apesar de não estarem submetidas ao POCP, a sua gestão está sujeita ao controlo financeiro³⁰ do Tribunal de Contas (TC), bem como a tributação, directa e indirecta, nos termos gerais (art. 35.º e 36.º da Lei n.º 58/98).

²⁹ As contas que integram as classes de 1 a 5 dizem respeito às contas de balanço, as classes 6, 7 e 8 às contas de resultados.

³⁰ Este controlo destina-se a averiguar a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão.

As entidades pertencentes ao SPA não têm como objectivo a obtenção de lucro, como tal, a finalidade primordial da sua contabilidade não é registar os resultados económicos obtidos com a sua actividade, tal como acontece no SPE, mas sim o grau de cumprimento alcançado quando atinge os seus objectivos (AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 2003). Nesta medida, torna-se fundamental a existência de um plano adaptado às características deste sector. Porém, tendo em conta que dentro do próprio SPA os vários subsectores existentes têm características muito específicas, foram criados diferentes planos contabilísticos para cada sector.

Para a administração local, nomeadamente para as autarquias, objecto central do nosso estudo, foi aprovado, através do DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, o POCAL. Dentro da Administração Central, para além das organizações que utilizam o POCP (organismos de direito privado com receitas do OE superiores a 50%), para o sector da educação foi aprovado, através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, o POC - Educação (Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação). No sector da saúde também passou a ser obrigatória a aplicação de um plano específico, materializado através do POCMS (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro. Para a Segurança Social foi aprovado o POCISSSS (Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social) pelo DL n.º 12/2002, de 25 de Janeiro. Assim sendo, a aprovação do POCP funcionou como uma base conceptual para a criação dos vários planos sectoriais mencionados (Carvalho & Ribeiro, 2004).

3.2 O NOVO SISTEMA DE CONTABILIDADE AUTÁRQUICA

Neste ponto do nosso trabalho, pretendemos caracterizar a evolução do sistema contabilístico das autarquias locais desde o dia 25 de Abril de 1974 até à aprovação do POCAL, sendo posteriormente analisado este novo plano de contabilidade das autarquias locais.

3.2.1 A CONTABILIDADE AUTÁRQUICA DESDE O 25 DE ABRIL ATÉ À APROVAÇÃO DO POCAL

Até meados dos anos 70 a Contabilidade Autárquica era sustentada por diversos códigos administrativos e tinha um cariz meramente orçamental³¹, era uma contabilidade de carácter unigráfico. O 25 de Abril de 1974 veio trazer alterações profundas a nível do sector público e, como tal, também das autarquias locais. Aumenta a autonomia das autarquias e surge a necessidade de uma contabilidade adequada a esta nova realidade (Carvalho & Fernandes, 1999). A primeira LFL, Lei n.º 1/79, focava a necessidade de criação de regras para a elaboração da contabilidade das autarquias. Assim, é a autonomia financeira plena garantida no pós 25 de Abril e a primeira LFL que marcam o início da reforma da contabilidade autárquica, que irá culminar com a aprovação do POCAL.

O marco mais importante da dita reforma estava, desta forma, previsto no art. 25.º da Lei n.º 1/79. Para dar cumprimento a este artigo - que estabelecia que após a aprovação da Lei do Orçamento Geral do Estado, para esse ano, era necessário publicar um DL sobre a reforma da contabilidade das autarquias -, surgem três diplomas:

- DL n.º 243/79, de 25 de Julho;
- DL n.º 341/83, de 21 de Julho;
- Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro.

O DL n.º 243/79 pretendia incentivar a uniformização da contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à lei de enquadramento do OE. No entanto, este decreto acabou por funcionar como uma solução transitória, pois o seu art. 35.º mandava que se continuassem a aplicar os procedimentos administrativos em uso até à entrada em vigor da reforma prevista no art. 25.º da Lei n.º 1/79 (Bernardes, 2001). Numa fase posterior, surge o DL n.º 341/83, que aperfeiçoou o sistema instituído e tinha como finalidade uma melhor adequação aos objectivos de gestão das autarquias locais. Este DL introduziu a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de actividades e a utilização de uma classificação funcional para as despesas (introdução do DL n.º 54-

³¹ O seu único objectivo era o acompanhamento da execução orçamental, em termos de legalidade e de regularidade.

A/99). Na sequência da aprovação do DL n.º 341/83 e para dar cumprimento ao art. 49.º do referido decreto, surge o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84. Este diploma veio institucionalizar na administração autárquica um novo sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade autárquica. Contudo, esse sistema contabilístico de carácter unigráfico, que era baseado essencialmente numa óptica orçamental e de caixa, veio a revelar-se insuficiente.

Com a publicação da Lei n.º 1/87 (segunda LFL), surgiram algumas alterações. No que concerne aos Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais e intermunicipais, estabeleceu-se que estas entidades deveriam aplicar o POC das empresas privadas, embora com as necessárias adaptações. O art. 23.º desta Lei fixava os objectivos esperados para a reforma da contabilidade autárquica, ou seja, pretendia-se a sua uniformização, normalização e simplificação para que esta constituísse um instrumento de gestão económico-financeira, possibilitando a apreciação e julgamento da execução orçamental e patrimonial.

Foram definidos dois regimes contabilísticos para as autarquias locais: o regime geral e o regime especial. O regime geral, baseado numa Contabilidade Orçamental ou Contabilidade de Caixa, deveria ser utilizado pelos Municípios, Freguesias, Associações de Municípios e Áreas Metropolitanas de Lisboa e do Porto. As assembleias distritais também deveriam aplicar este regime contabilístico, embora a lei não o referisse explicitamente. O regime especial apenas era utilizado nos Serviços Municipalizados e era assente numa Contabilidade Patrimonial. Em conformidade com o que já referimos, estes serviços deveriam aplicar o POC utilizando, para o efeito, o método de registo digráfico.

Porém, em 22 de Junho de 1993, o DL n.º 226/93 aprovou um plano de contas específico para os Serviços Municipalizados e para as Federações de Municípios, que definiu um novo regime de contabilidade para estas entidades. Este DL adaptou o POC à organização da informação patrimonial e financeira daqueles serviços, cumprindo o estipulado na Lei n.º 1/87.

Não obstante, segundo Carvalho, Martinez e Pradas (1999), nesta altura, a contabilidade das autarquias locais continuava a caracterizar-se por ser uma contabilidade de caixa, cujo método de registo era unigráfico ou de partida simples, onde cada facto patrimonial dava origem apenas a um registo. Assim, a contabilidade autárquica assente no

DL n.º 341/83 e no Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, “baseada essencialmente no registo de receitas e despesas, tornava-se cada vez mais limitativa da gestão pública, não permitindo o conhecimento integral do património autárquico” (Antunes, 2001: 71).

A partir de 1989, com a publicação da Lei de bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90), iniciou-se, tal como já abordamos, o processo de reforma da Contabilidade Pública que atingiu o seu auge com a aprovação do POCP, através do DL n.º 232/97. A normalização e uniformização da contabilidade autárquica tornou-se cada vez mais necessária, sendo este facto reforçado pela Lei n.º 42/98 (actual LFL) e pelo próprio DL que aprova o POCP.

A Lei n.º 42/98 regulamenta a importância da criação de um plano de contas para as autarquias locais, baseado no POCP, mas adaptado às especificidades destas organizações, podendo, ainda, “prever-se um sistema simplificado para as entidades com movimento de receita anual inferior ao montante fixado na Lei” (n.º 2 do art. 6.º da Lei n.º 42/98, com redacção dada pelo art. 1.º da Lei n.º 94/2001). Por sua vez, em conformidade com o que já fora mencionada na anterior LFL, o n.º 1 do art. 6.º da actual lei estabelece o seguinte: “o regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a sua uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira, permitir o conhecimento completo do valor contabilístico do respectivo património, bem como a apreciação e julgamento do resultado anual da actividade autárquica”. O POCP - que representa a principal estrutura conceptual do POCAL - refere no n.º 2 do art. 5.º, que para as autarquias locais as normas e adaptações do Plano Oficial serão estabelecidas através de DL. Tendo como base estes suportes legais, surge o POCAL, aprovado em 22 de Fevereiro, pelo DL n.º 54-A/99, que consiste numa adaptação das regras do POCP à administração local.

3.2.2 O POCAL

Nesta secção são caracterizados os principais aspectos introduzidos por este plano contabilístico.

3.2.2.1 FUNDAMENTOS, OBJECTIVOS, ÂMBITO DE APLICAÇÃO E METODOLOGIA DE IMPLEMENTAÇÃO

Nos últimos anos, o poder local tem sofrido importantes mudanças. O aumento das verbas movimentadas - resultante das novas atribuições e competências dos órgãos autárquicos -, o maior grau de responsabilização na produção de bens e na prestação de serviços públicos, tornaram as autarquias em organizações cada vez mais complexas. Perante estes factos, o sistema de contabilidade adoptado, antes da aprovação do POCAL, revelou-se muito limitado, a existência de uma mera contabilidade de caixa deixou de fazer sentido.

Neste contexto, tornava-se cada vez mais importante quantificar os resultados das autarquias, clarificar a aplicação de recursos ao seu dispor, utilizar métodos de gestão que tivessem por objectivo a economia de meios, a sua eficiência e eficácia e fornecer informação de qualidade para auxiliar a tomada de decisão por parte dos gestores autárquicos. Só depois de reunidas estas condições, as autarquias têm condições para satisfazer as necessidades das populações locais de forma conveniente.

Era necessário, para tal, “a adopção de um sistema contabilístico que, associado às actuais e sempre presentes preocupações com o controlo da legalidade e do equilíbrio financeiro, tivesse também em consideração questões relacionadas com a produtividade e economicidade” (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999: 164). Também Carvalho (2001: 123) é da mesma opinião ao referir que se deve adoptar “o paradigma da economicidade, sem que isso signifique que a procura de uma maior eficácia e eficiência nos leve a defender a secundarização ou menor preocupação com os procedimentos de natureza formal, que permitem aferir da legalidade dos actos de gestão”. Não obstante, não ignorando a importância das leis na condução de todo o trabalho de uma instituição pública, parece-nos que com surgimento do POCAL procurou-se abandonar, embora parcialmente, o paradigma da legalidade e do controlo formal, pois nas autarquias locais existia uma grande burocracia, demasiadas leis e uma preocupação excessiva com o seu cumprimento.

O POCAL surge devido à necessidade de modernizar as autarquias locais, constituindo um poderoso instrumento de apoio à sua gestão, pois, “quanto mais clara e rigorosa for a informação fornecida pela contabilidade, mais cuidada e eficiente terá que ser

a gestão dos recursos disponíveis, porque mais exigente será a população em geral e os eleitos em particular, no acompanhamento e avaliação das acções planeadas e executadas” (Carvalho, 2001: 121). De forma similar, também Antunes (2001) menciona a importância do POCAL no aumento da eficiência e na acrescida visibilidade e compreensão da gestão dos recursos que se encontram sob a responsabilidade dos eleitos locais.

Contudo, as preocupações inerentes a uma correcta gestão autárquica implicam um conhecimento integral e exacto da composição do património destas entidades e do seu contributo para o desenvolvimento local (preâmbulo do DL n.º 54-A/99). Assim, pretendeu-se com a adopção do POCAL elaborar um “balanço” não só dos bens, direitos e obrigações destas entidades, como também da sua própria organização.

A necessidade de se definirem novos esquemas de funcionamento, dentro dos serviços autárquicos, a necessidade de recurso a novas tecnologias, a necessidade de mudança dos procedimentos internos relacionados com a gestão da informação, coloca um conjunto de exigências aos recursos humanos que, necessariamente, provoca mudanças e conduz ao repensar das organizações. Deste modo, a aplicação do POCAL ao exigir uma reestruturação global da organização, exige também uma actualização permanente de conhecimentos dos funcionários autárquicos e dos próprios programas informáticos (Antunes, 2001). Neste sentido, sentiu-se a necessidade de aquisição de recursos de *hardware* e *software* para aplicação do POCAL e disponibilizaram-se programas específicos, para a formação dos recursos humanos, de que é exemplo o FORAL (Curto, 2001).

Ressalve-se, porém, que para se conseguir estas tão desejadas alterações tem de existir por parte dos dirigentes e funcionários das autarquias uma clara predisposição para a mudança. A ausência desta predisposição causou alguns entraves na aplicação inicial do POCAL, que ainda hoje têm reflexos na contabilidade das autarquias³².

Desde que foi aprovado, em 1999, o POCAL foi sofrendo algumas alterações, consubstanciadas através dos seguintes diplomas legais:

³² Por exemplo, a implementação da Contabilidade de Custos, que é um sistema obrigatório no POCAL, está muito atrasada, sendo que grande parte das autarquias nem sequer deram início a este processo.

- Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro³³;
- DL n.º 315/2000, de 2 de Dezembro³⁴;
- DL n.º 84-A/2002, de 5 de Abril³⁵.

No entanto, apesar destas alterações, o DL n.º 54-A/99 representa, segundo Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002), o marco estruturante do ponto de vista conceptual, organizacional e instrumental da informação contabilística para efeitos de gestão, controlo e informação.

O POCAL tem como principal objectivo a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, numa contabilidade pública moderna, que auxilie a tomada de decisão por parte dos administradores autárquicos. A integração destes três subsistemas de informação contabilísticos possibilita a gestão dos recursos da autarquia de forma rigorosa, eficaz e eficiente, devendo permitir atingir os seguintes fins:

1. Efectuar um adequado controlo financeiro e obter informação para a tomada de decisão dos órgãos autárquicos, quer se tratem de decisões de carácter administrativo ou decisões políticas;
2. Criar normas e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, permitindo desta forma a determinação dos resultados orçamentais;
3. Considerar os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria, na execução orçamental;
4. Uniformizar os critérios previsionais, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento;
5. Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP;
6. Obter os elementos indispensáveis para o cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional;

³³ A Lei n.º 162/99 veio introduzir alterações a nível do alargamento dos prazos de implementação do POCAL, da natureza das entidades sujeitas apenas a um regime simplificado de contabilidade e correspondentes limites financeiros, e também a nível da identificação dos organismos da Administração Central responsáveis pelo apoio técnico e jurídico e pelas acções de formação do pessoal das autarquias locais.

³⁴ Este DL veio novamente alterar os prazos de implementação do plano.

³⁵ Este DL veio proceder a alguns ajustamentos na aplicação das regras previsionais.

7. Disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local, revelando a composição, valor e a evolução do património de forma a obter informação para a elaboração do Balanço (preâmbulo do DL n.º 54-A/99).

Para Julve e Moratal (1991) o modelo de contabilidade das entidades locais deve estar organizado de forma a que a contabilidade autárquica atinja os seguintes fins (para além dos que já referenciamos anteriormente, propostos pelo próprio POCAL):

1. Facilitar informação para a elaboração de estatísticas económico-financeiras por parte do Ministério das Finanças;
2. Proporcionar a informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devam remeter-se ao TC;
3. Determinar os resultados analíticos, pondo em evidência os custos e os proveitos dos serviços;
4. Possibilitar o exercício do controlo da legalidade, financeiro e da eficácia;
5. Possibilitar a elaboração do inventário e o controlo do imobilizado corpóreo, incorpóreo e financeiro, o controlo do endividamento e o acompanhamento individualizado da sua situação.

De acordo com Bernardes (2001), confrontando as finalidades do POCAL com a síntese de objectivos da Contabilidade Pública propostos pelo GASB, verificamos que aquelas finalidades acentuam a preocupação com a preparação e execução do Orçamento, numa lógica essencialmente de prestação de contas. Com efeito, os objectivos associados quer à avaliação dos resultados, quer ao conhecimento do nível dos serviços prestados e à possibilidade de os poder manter, não estão consagrados de forma explícita no POCAL.

O n.º 1 do art. 2.º do DL n.º 54-A/99 refere que “o POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas”. São consideradas entidades equiparadas às autarquias locais, as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de Municípios de direito público, bem com as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (n.º 2 do art. 2.º do DL supracitado). Não é aplicado às Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais que são reguladas pela Lei n.º 58/98, de 18/06.

Sendo assim, a contabilidade das Empresas Municipais não é efectuada de acordo com o POCAL, mas sim em função das regras do POC, devendo respeitar as necessidades

da gestão empresarial e permitir um controlo orçamental permanente (art. 33.º da Lei 58/98). Carvalho, Martinez e Pradas (1999) defendem esta posição referindo que se a actividade destas empresas é orientada para a produção de bens e serviços para posterior venda no mercado, o seu sistema contabilístico deve ser, em princípio, o mesmo da empresa privada, dedicada a fins similares. Já Bernardes (2001) entende que não se justifica que as Empresas Municipais, intermunicipais e regionais não sejam abrangidas pelo POCAL, pois em matéria de Contabilidade Patrimonial, o POCAL é uma adaptação do POC. De facto, pensamos que apesar destas empresas terem como objectivo principal a obtenção de lucro, elas não deixam de satisfazer uma necessidade pública (local, no caso concreto), sendo financiadas maioritariamente com dinheiros públicos, como tal, e tendo em vista a consolidação de contas das autarquias, estas entidades poderiam ser abrangidas pelo POCAL.

Os Serviços Municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, passam a aplicar este diploma, sendo, desta forma, revogado o DL n.º 226/93, de 22 de Junho. Deste modo, os órgãos municipais podem tomar decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços (preâmbulo do DL n.º 54-A/99). Não obstante o que se verifica em relação às Empresas Municipais, nos Municípios que têm sobre a sua alçada Serviços Municipalizados, estão pela primeira vez criadas as condições para a consolidação das contas já que anteriormente - dado que o sistema contabilístico dos Serviços Municipalizados era diferente do sistema das restantes autarquias -, tal não era possível (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999).

Os documentos de prestação de contas que as autarquias locais devem remeter ao TC, são os seguintes: balanço; demonstração dos resultados; mapas de execução orçamental; anexos às Demonstrações Financeiras; Plano Plurianual de Investimentos e o relatório de gestão (ponto 2 do POCAL; Resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto).

O POCAL estabelece um regime simplificado para as entidades de menor dimensão, tendo em conta a diferenciação existente no universo de organizações ao mesmo sujeitas (Curto, 2001). A aprovação de um regime contabilístico simplificado facilita a prestação de contas destas entidades. Assim, podem dispor de um sistema simplificado de organização da contabilidade, as autarquias locais cujo movimento de receita seja inferior a 5000 vezes

o índice 100³⁶ da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública, arredondado para o milhar de escudos mais próximo, ficando deste modo dispensadas da utilização do Diário, do Razão, dos Balancetes e do Balanço (ponto 2.8.2.7 do POCAL, com redacção dada pelo art. 2.º da Lei n.º 162/99).

As entidades enquadradas no regime geral, ou regime completo, utilizando o método de registo digráfico, procedem à actualização do seu inventário através do subsistema de informação relativo à Contabilidade Patrimonial. Nas entidades abrangidas pelo regime simplificado, prescinde-se deste subsistema e, recorrendo à unigrafia, registam-se as respectivas alterações patrimoniais, principalmente as respeitantes às entradas e saídas de bens, direitos e obrigações (Curto, 2001). Estas entidades também não são obrigadas a utilizar o subsistema de Contabilidade de Custos. No entanto, o POCAL não impede que estas optem pelo regime geral, podendo fazê-lo, por sua iniciativa, tendo em vista o incremento de informação contabilística para auxiliar a tomada de decisão. Contudo, apesar de disporem de um sistema simplificado de organização de contas, considera-se que devem elaborar o inventário e implementar um sistema de controlo interno, de modo a que os respectivos órgãos possam determinar o valor completo do património autárquico.

A aplicação do POCAL deveria ter ocorrido, segundo o DL n.º 54-A/99, com redacção dada pela Lei n.º 162/99, a partir do dia 01 de Janeiro de 2001. Porém, devido a alguns condicionamentos³⁷, o DL n.º 315/2000 veio tornar obrigatória a implementação do POCAL a partir do dia 1 de Janeiro de 2002. Durante o período transitório (que durou até à data referida), as autarquias podiam optar entre a aplicação do regime contabilístico anterior e o POCAL, na elaboração das contas e documentos de gestão. Também a Resolução n.º 4/2001, menciona a necessidade das autarquias elaborarem as suas contas segundo o POCAL, a partir do exercício relativo ao ano de 2002. Todavia, convém salientar que só recentemente o TC emanou instruções (Instruções n.º 01/2004 – 2.ª Secção) para a organização e documentação das contas das entidades abrangidas pelo POCP e restantes planos sectoriais (Carvalho & Ribeiro, 2004).

³⁶ De acordo com Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro, o índice 100 para o ano de 2005 é de 317,16. Assim, pertencem ao regime simplificado no corrente ano, as autarquias e entidades equiparadas cujas receitas sejam inferiores a 1 585 800 euros.

³⁷ Na medida em que só a partir de 2002 tornou-se obrigatória a aplicação do novo classificador económico da receita e da despesa pública.

Os princípios contabilísticos³⁸, apresentados no ponto 3.2 do POCAL, que devem permitir a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados, da situação financeira e da execução orçamental da entidade são os seguintes: princípio da entidade contabilística; princípio da continuidade; princípio da consistência; princípio da especialização (ou do acréscimo); princípio do custo histórico; princípio da prudência; princípio da materialidade e o princípio da não compensação.

No que concerne à classificação das receitas e das despesas, o POCAL foi mais longe. Além de considerar uma nova classificação económica, contém ainda a classificação funcional e a classificação orçamental e patrimonial. A classificação económica foi revogada pelo DL n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, que publicou o novo classificador económico das despesas e receitas públicas.

O ponto 2.9 do POCAL é dedicado ao controlo interno. Trata-se de uma novidade, apresentada no plano, uma vez que é uma matéria que normalmente não é tratada nos planos de contas. Para implementação do Sistema de Controlo Interno, o POCAL prevê uma série de procedimentos e normas de controlo obrigatórias, que devem constar na norma de controlo interno a elaborar por cada autarquia. Contudo, segundo Monteiro (2001: 229) “é de lamentar que tais procedimentos apenas contemplem a óptica patrimonial (v.g. disponibilidades, existências, terceiros e imobilizado), tendo sido ignoradas por completo a óptica orçamental e a contabilidade de custos”. Para Curto (2001: 114) este sistema “não só deve prever políticas e métodos de controlo mas também exigir a definição de responsabilidades funcionais, indispensáveis na implementação de sistemas de informação para a gestão, promotores da complementaridade harmoniosa das competências dos diferentes serviços envolvidos na identificação das componentes dos custos envolvidos em cada projecto de investimento”.

Conforme já referido, o POCAL prevê a existência de três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e de custos. De seguida, abordamos os traços mais importantes de cada um destes ramos de contabilidade, sendo a sua articulação indispensável para conhecer o funcionamento integral das autarquias.

³⁸ Estes princípios são iguais aos apresentados no POCP.

3.2.2.2 SISTEMAS DE CONTABILIDADE

A) Contabilidade Orçamental

De acordo com Marques (2000: 33-34), “para que as potencialidades da contabilidade analítica sejam devidamente utilizadas, esta deve estar aliada à gestão orçamental”. Torna-se, assim, relevante para o nosso estudo abordar a Contabilidade Orçamental.

Este ramo da contabilidade “tem como objectivo o registo e controlo do orçamento, das despesas e das receitas, desde a sua previsão até ao pagamento e recebimento” (Monteiro, 2001: 225). Pode ainda ser definida como o “planeamento sistemático das actividades da organização, quando este é apresentado em orçamentos” (Marques, 2000: 34).

Utiliza, para o registo das suas operações, a classe 0³⁹ (Contas de Controlo Orçamental e de Ordem) e a conta 25 (Devedores e Credores pela Execução do Orçamento).

Para registar toda a informação relativa aos recebimentos e pagamentos, a Contabilidade Orçamental utiliza o método digráfico, proporcionando apenas informação sobre as variações anuais monetárias, “relevando para o sistema de Contabilidade Patrimonial e para o sistema de Contabilidade de Custos, a informação relativa à situação económica e financeira da autarquia” (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999: 166).

Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental prevêem-se mapas orçamentais com informação de todas as fases da despesa e da receita. Os documentos previsionais consubstanciam-se nas Grandes Opções e no Orçamento. As grandes opções do plano definem as linhas de desenvolvimento estratégico de cada autarquia e integram o Plano Plurianual de Investimentos e as actividades mais relevantes da gestão autárquica.

Ao contrário do POCP, o POCAL apresenta, no ponto 3.1, uma série de princípios orçamentais, que devem ser seguidos na elaboração e execução do orçamento das autarquias locais, sendo eles: princípio da independência; princípio da anualidade; princípio

³⁹ Estas contas, que servem para evidenciar as operações apenas com reflexos internos, são desagregadas de acordo com a classificação económica em vigor para as receitas e despesas públicas.

da unidade; princípio da universalidade; princípio do equilíbrio; princípio da especificação; princípio da não consignação; princípio da não compensação⁴⁰.

As regras orçamentais⁴¹ fazem parte do texto do plano e destinam-se a fixar orientações sobre a previsão dos impostos, taxas e tarifas, transferências correntes e de capital, transferências financeiras, empréstimos e despesas com o pessoal (Caiado, 2002). Devido à relevância para o nosso estudo, focamos apenas uma dessas regras. Assim, na elaboração do orçamento, as autarquias locais devem obedecer à seguinte regra previsional: “as importâncias relativas aos impostos, taxas e tarifas a inscrever no orçamento não podem ser superiores a metade das cobranças efectuadas nos últimos 24 meses que precedem o mês da sua elaboração, excepto no que respeita a receitas novas ou a actualizações dos impostos, bem como dos regulamentos das taxas e tarifas que já tenham sido objecto de deliberação, devendo-se, então, juntar ao orçamento os estudos ou análises técnicas elaboradas para determinação dos seus montantes” (alínea a) do ponto 3.3 do POCAL, com redacção dada pelo DL n.º 84-A/2002). Esta regra condiciona, segundo Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002: 167), a elaboração de orçamentos de receita sobreavaliados, “ao impor a sustentação das estimativas do maior volume de receitas, em elementos históricos, relevantes e demonstráveis”.

Para o controlo orçamental dos programas ou projectos de que resultam encargos plurianuais, a informação relativa a compromissos com reflexos nos orçamentos futuros é essencial e constitui um auxiliar de gestão na preparação do orçamento do exercício seguinte. Para responder a esta necessidade, o POCAL disponibiliza informação ao nível da despesa, sobre os compromissos com efeitos em exercícios futuros.

B) Contabilidade Patrimonial

A Contabilidade Patrimonial - que também podemos designar como contabilidade geral, financeira, ou externa -, representa uma das várias novidades nas autarquias, pois até à aprovação do POCAL, a única contabilidade obrigatória era a orçamental. Esta contabilidade tem, entre outros, como objectivos o registo das relações com o exterior, a

⁴⁰ Apesar do princípio da publicidade não estar previsto no ponto 3.1 do POCAL, está consagrado no n.º 2 do art. 3.º da Lei n.º 42/98.

⁴¹ Foram alteradas algumas regras previsionais através do DL n.º 84-A/2002, de 5 de Abril.

revelação contabilística, o registo dos factos que alteram o património da autarquia e o apuramento do seu resultado global. Deste modo, utilizando o método de registo digráfico, este subsistema da contabilidade irá permitir conhecer o valor actual do imobilizado (incluindo informação sobre os bens de domínio público), o valor das dívidas e dos *stocks*, permitindo o conhecimento dos resultados económicos do exercício.

O POCAL reserva para registo das operações da Contabilidade Patrimonial as classes 1 a 8. Em termos de estruturas e de mapas esta contabilidade é muito semelhante à das empresas privadas. Com efeito, os *outputs* (mapas finais) mais importantes que esta contabilidade produz, são o Balanço⁴² e a Demonstração dos Resultados por Natureza⁴³, elaborados numa base económica (ou de acréscimo – *accrual basis*).

Carvalho, Martinez e Pradas (1999) referem que, ao contrário das empresas com fins lucrativos, este sistema não é o mais importante para as autarquias. Este facto deve-se aos diferentes objectivos destas entidades. As empresas privadas têm como objectivo a obtenção de lucro, logo a Contabilidade Patrimonial revela-se de extrema importância. Já as entidades públicas têm como principal objectivo a prestação de serviços à comunidade, levando a que este sistema de contabilidade não tenha o mesmo peso.

C) Contabilidade de Custos

O sistema de Contabilidade de Custos, previsto pelo POCAL, irá proporcionar informação adicional para a gestão, através do apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à determinação das tarifas e preços dos bens e serviços.

Por se tratar do objectivo central desta dissertação, no próximo capítulo desenvolvemos pormenorizadamente este sistema de contabilidade.

No quadro n.º 3 estão sintetizados os traços mais importantes de cada um destes ramos de contabilidade.

⁴² Neste mapa, são apresentadas as contas do activo, do passivo e do património líquido.

⁴³ Onde se registam os proveitos, custos e os resultados.

Quadro n.º 3: A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos no POCAL

	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
Aplicação	- Obrigatória	- Obrigatória	- Obrigatória
Base de Reconhecimento	- Base de caixa e de compromissos	- Base de acréscimo (<i>accrual basis</i>)	- Base de acréscimo (<i>accrual basis</i>)
Contas do Plano	Classe 0 e Conta 25	Classes 1 a 8	- Não é atribuída nenhuma classe
Método de Registo	- Digráfico	- Digráfico	- Indefinido
Classificação	- Classificação económica das Despesas e das Receitas	- Modelo tipo empresarial	- Classificação funcional
Mapas obtidos, principais informações e outras características	<ul style="list-style-type: none"> - Controlo Orçamental - Mapas orçamentais com informação de todas as fases da despesa e da receita - PPI – Plano Plurianual de Investimento - Documentos Previsionais - Informação de compromissos de exercícios futuros 	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração dos Resultados por Natureza - Balanço Patrimonial - Valor actual do imobilizado - Valor das dívidas - Valor dos <i>Stocks</i> - Resultados económicos - Bens de Domínio Público no activo 	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração dos Resultados por Funções (facultativa) - Fichas de Contabilidade de Custos - Apuramento dos custos dos bens e serviços, para a fixação das tabelas de tarifas e preços - Reclassificação de custos em directos (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros) e indirectos - Sistema de Custeio Total - Método de repartição de base única

Fonte: Adaptado de Carvalho, Martinez & Pradas, 1999

**CAPÍTULO 4 – A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

CAPÍTULO 4 - A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

4.1 ABORDAGEM CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, ANALÍTICA E DE GESTÃO

Cada vez mais os gestores sentem a necessidade de obter informação por períodos mais curtos, informação mais detalhada e, acima de tudo, organizada, de forma a facilitar a medida e o controlo da eficiência e eficácia dos diversos segmentos organizacionais da instituição e dos resultados das actividades que estão sobre a sua responsabilidade. Pouco lhes adianta saber o resultado anual e global da organização se não tiverem, ao longo do tempo, periodicamente, uma visão tão exacta quanto possível da forma como os serviços e actividades vêm contribuindo para esses resultados globais. Assim, a Contabilidade Geral, ou Financeira⁴⁴, torna-se muito limitada, quando se pretende uma visão mais pormenorizada dos resultados da empresa para auxílio da tomada de decisões. Só uma contabilidade interna poderá responder a estas necessidades.

Contudo, verifica-se desde logo uma confusão na literatura contabilística em relação aos termos Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão⁴⁵, sendo que estes são muitas vezes utilizados como sinónimos.

Inicialmente este ramo da contabilidade era designado através dos termos Contabilidade de Custos ou Contabilidade Industrial, na medida em que esta surgiu, após a revolução industrial, devido à necessidade de se apurar e analisar os custos nas empresas industriais. Segundo Caiado (2002), a Contabilidade Industrial tinha por objectivo apenas o apuramento e análise dos custos industriais. Pretendia-se através deste sistema de contabilidade determinar o custo do produto ao longo do processo de fabricação e o custo total do produto fabricado.

⁴⁴ Este ramo da contabilidade trata da informação em termos globais, valorizada em unidades monetárias, produzida de acordo com a legislação contabilística vigente em cada país.

⁴⁵ Por vezes também se utiliza a designação Contabilidade Interna, na medida em que se trata de uma contabilidade vocacionada para o interior das instituições.

A Contabilidade de Custos, centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise da totalidade dos custos da organização. Maher (2001) designa-a como o ramo da contabilidade que mede, regista e relata informações sobre custos. De acordo com a AECA (1991), a Contabilidade de Custos fornece informação analítica relativa ao custo dos produtos e serviços gerados pela empresa, assumindo o nível de desagregação que se considere oportuno em cada situação, possibilitando, desta forma, a determinação do valor das existências e do custo dos produtos vendidos. A informação obtida, através deste sistema, deve ser transmitida aos administradores e gerentes para que estes possam proceder à elaboração dos vários documentos que irão auxiliar a gestão da organização.

Porém, no entendimento de Pereira (1988), o custo não é o único nem o principal objectivo dessa análise e esta não se limita às empresas industriais, sendo válida e útil para qualquer empresa, inclusivamente para as organizações públicas. Por outro lado, as contínuas mudanças a que as organizações estão sujeitas, tornam o sistema tradicional de apuramento de custos ineficaz (Brierley, Cowton & Drury, 2001). Começou, assim, a aparecer na literatura contabilística o termo Contabilidade Analítica⁴⁶, que parece mais apropriado aos objectivos que se pretendem atingir com a sua utilização.

Assim sendo, para Pereira e Franco (2001: 25) a “Contabilidade Analítica tem por objectivo fornecer informações de natureza económica para planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões e, no caso das empresas produtoras, para avaliação das existências finais com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos”. Neste mesmo sentido expressam-se Pereira (1988) e Julve *et al.* (1994) quando referem que a Contabilidade Analítica deverá fornecer aos gestores das organizações a informação necessária e suficiente para uma racional tomada de decisões, relativamente ao planeamento e controlo⁴⁷, permitindo-lhes a previsão das respectivas consequências económicas.

De facto, a literatura contabilística tem adoptado a designação “Contabilidade Analítica” para caracterizar a contabilidade interna, vocacionada para o apoio à tomada de decisão por parte dos gestores. Na verdade, os responsáveis pela gestão das empresas

⁴⁶ Há quem a designe também por “Contabilidade Analítica de exploração”.

⁴⁷ Para se atingir a finalidade de controlo de custos estabeleceram-se os custos *standards* e para propiciar a planificação, recorreu-se aos orçamentos e às relações custo-volume-lucro (Feliu & Ortega, 1993).

privadas e das instituições públicas têm necessidade de conhecer para além dos custos, os proveitos e os resultados associados aos objectivos que se pretendem atingir nas organizações. Neste sentido, a Contabilidade Analítica é mais abrangente que a Contabilidade de Custos, não esquecendo que o seu ponto de partida é a análise de custos, que determina e analisa de uma forma analítica, ela permite também fazer uma análise global da empresa.

Todavia, a Contabilidade Analítica sofreu nos últimos tempos uma grande evolução. O processo de transformação das organizações, as influências económicas e sociais a que estão sujeitas, o novo contexto competitivo e a incorporação de novas tecnologias impulsionaram consideravelmente o seu desenvolvimento (Amat & Soldevilla, 2000). Na senda desta evolução, a Contabilidade de Gestão começa a ser amplamente divulgada e utilizada pelas grandes empresas.

A Contabilidade de Gestão ou *Management Accounting* é segundo Caiado (2002: 49), “um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão”. O FMAC - *Financial and Management Accounting Committee* - (1998) define a Contabilidade de Gestão como o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação, financeira e operacional, usada pela gestão, para planear, avaliar e controlar internamente uma entidade, com o fim de assegurar o uso apropriado dos recursos e a sua contabilização. Este ramo da contabilidade ultrapassa a análise de custos e proveitos, ampliando os seus objectivos na elaboração e interpretação da informação e na relação com a tomada de decisões operativas, isto é, de curto prazo (AECA, 1992). Do exposto, constata-se que a Contabilidade de Gestão pretende proporcionar informação para a gestão com o propósito de auxiliar a tomada de decisões, formular políticas, planificar e controlar todas as actividades das organizações, ou seja, este sistema permite a elaboração de informação para atender a todas as necessidades da gestão.

No fundo, a Contabilidade de Gestão, tal como a Analítica, tem por base a Contabilidade de Custos. A este propósito a AECA (1992) refere que a Contabilidade de Gestão surge do próprio impulso da Contabilidade de Custos e tem esta como subsistema necessário. Amat e Soldevilla (2000) também mencionam que a Contabilidade de Gestão é baseada na Contabilidade de Custos e até mesmo na Analítica. De certa forma, a

Contabilidade de Custos e a Contabilidade Analítica funcionam como a parte da Contabilidade de Gestão encarregada de elaborar orçamentos, estabelecer os custos padrão e reais das operações, analisar os desvios, calcular os custos dos produtos ou serviços, departamentos, encomendas, actividades, calcular resultados, entre outros aspectos.

Assim, a título de conclusão, concordamos com o estipulado por Julve *et al.* (1994) quando referem que anteriormente falava-se em termos gerais da Contabilidade de Custos, que progressivamente foi dando lugar à Contabilidade Analítica, que actualmente tende a enquadrar-se dentro da Contabilidade de Gestão.

4.2 CARACTERIZAÇÃO, UTILIZADORES E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA PÚBLICA

Perante a preocupação crescente com a obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos, a informação proporcionada pelas Demonstrações Financeiras tradicionais torna-se escassa. Neste cenário, a Contabilidade Analítica ou de Custos, nas instituições públicas, assume actualmente um papel preponderante. Este ramo da contabilidade, por um lado, facilita o conhecimento da realidade económica e técnica das entidades a fim de efectuar um adequado controlo de gestão⁴⁸ e, por outro lado, fornece informação económica de carácter analítico, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos. Hernández e Boy (1997) salientam alguns destes aspectos, ao referirem que a implementação de um adequado sistema de Contabilidade Analítica permite introduzir doses de racionalidade na tomada de decisões, assim como realizar, de um modo adequado, o controlo económico (incluindo a análise da economia, eficiência e eficácia) para a correcta administração dos recursos que são colocados ao dispor das entidades públicas. Deste modo, o papel básico da Contabilidade Analítica ou de Gestão no sector público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo (Jones & Pendlebury, 1996).

⁴⁸ Este controlo efectuar-se-á através da utilização de indicadores da eficácia - com os quais se conseguiu atingir os objectivos planificados - e da eficiência, com os quais se utilizaram os recursos disponíveis.

Efectivamente, quando direccionada para a Administração Pública, a Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão. Esta contabilidade permite ainda o cálculo e a análise dos custos, proveitos e resultados por produtos, serviços, actividades, funções, departamentos e valências, entre outros aspectos (Carvalho, 1998). Através deste cálculo, é possível efectuar a comparação do custo de cada produto/serviço com o seu respectivo preço, taxa ou tarifa, tornando também possível a comparação de custos entre diferentes instituições que se dedicam às mesmas actividades.

Os órgãos de gestão são os principais utilizadores da informação fornecida pela Contabilidade Analítica Pública sem, contudo, deixarmos de reconhecer a importância desta informação para os cidadãos, contribuintes e utentes. Estes utilizadores precisam conhecer a informação interna para avaliarem se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente (Gómez, 2001). Trata-se, assim de uma contabilidade dirigida essencialmente para o interior da organização, sem prejuízo das suas informações serem também utilizadas no exercício do controlo da eficiência e eficácia, realizado por órgãos externos (Fernández, 1987; IGAE - *Intervención General de la Administración del Estado*⁴⁹, 1994). Desta forma, são vários os destinatários, quer internos, quer externos, da Contabilidade Analítica Pública, tal como podemos verificar no quadro n.º 4.

⁴⁹ O IGAE é uma entidade pública espanhola responsável pela emissão de normas para a Contabilidade Pública e que desenvolveu um projecto de Contabilidade Analítica para os organismos autónomos, designado por CANOA (*Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos*). Este projecto funciona como um sistema de informação básico para o gestor público que permite a aplicação de critérios de economia, eficiência e eficácia na Administração.

Quadro n.º 4: Potenciais destinatários da informação gerada por o sistema de Contabilidade Analítica Pública

Utilizadores Internos	Utilizadores Externos
- Órgãos de gestão; - Responsáveis directos dos centros de custos; - Encarregados de realizar o controlo interno da organização.	- Outras entidades públicas; - Órgãos de controlo externo; - Credores / Investidores; - O cidadão na sua qualidade de eleitor, contribuinte, utente e consumidor do serviço público; - Agrupamentos de cidadãos, tais como sindicatos, associações culturais, desportivas, entre outros.

Fonte: Adaptado de Carrillo, 1999b

A informação sobre custos na Administração Pública é essencial nas seguintes áreas: orçamentação; controlo e redução de custos; determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços públicos; medição do desempenho⁵⁰; avaliação de programas; tomada de decisões de tipo económico (FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*, 1995; IFAC - *International Federation Accountants*, 2000).

Estabelecidas as áreas genéricas de intervenção da Contabilidade Analítica, no entendimento da IGAE (1994) e de Díaz *et al.* (2000), com a implementação de um sistema desta natureza no Sector Público, pretende-se atingir os seguintes objectivos:

- a) Valorizar o custo das actividades e da prestação de serviços públicos, em relação aos quais de vai exigir como contraprestação taxas, tarifas e preços;
- b) Apoiar a tomada de decisão sobre a produção de bens ou sobre a prestação de serviços;
- c) Valorizar os activos gerados pela actividade do sector público;
- d) Analisar, numa perspectiva de eficiência, o uso dos recursos públicos;
- e) Proporcionar informação adequada ao gestor;
- f) Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos;

⁵⁰ A medição do desempenho é cada vez mais importante nos organismos públicos. Jackson e Lapsley (2003) constataram, num estudo que realizaram, que uma das maiores inovações a nível da implementação de técnicas de Contabilidade de Gestão no sector público, está a acontecer na área da medição do desempenho (Lapsley & Wright, 2004).

- g) Utilizar a informação de forma complementar com os resultados das fórmulas matemáticas⁵¹.

Tendo em conta as finalidades que se pretendem atingir com a implementação deste sistema contabilístico, este deve:

- a) “Fornecer informação adequada para valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição;
- b) Informar sobre o custo dos produtos de actividades com fins lucrativos e compará-los com as receitas obtidas na sua venda;
- c) Informar sobre o custo dos produtos e serviços sem objecto de lucro, comparando-os com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência;
- d) Realizar a planificação e controlo dos processos para avaliar responsabilidades;
- e) Informar sobre o custo por actividades e/ou centros de responsabilidade;
- f) Fornecer informação para posterior análise económica” (Carvalho, Martinez & Pradas, 1999: 49).

Cientes das finalidades e objectivos que se pretendem atingir, não podemos, contudo, descurar que a implementação, na Administração Pública, de um sistema de Contabilidade Analítica ou de Contabilidade de Gestão não é uma tarefa fácil. Por um lado, obriga a um conhecimento exaustivo e minucioso das técnicas de produção, da estrutura organizativa pública (já por si muito complexa) e do grau de descentralização das decisões e, por outro lado, exige aos gestores públicos tarefas acrescidas em relação aos privados que prestam contas da sua actividade principalmente aos accionistas (Diáz & Dopico, 2003). Importa ainda referir que, em nossa opinião, o conceito de custo, de proveito e de resultado não é tão claro quando nos situamos numa entidade sem fins lucrativos.

⁵¹ Na medição e análise dos efeitos económicos do orçamento sobre a oferta monetária, sobre a procura e, em geral, sobre as grandes variáveis macroeconómicas.

4.3 ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONTABILIDADE ANALÍTICA PÚBLICA

No sector público a divulgação de novas práticas de contabilidade – entre as quais se destaca a Contabilidade Analítica e de Gestão – assumiu uma importância crescente no contexto das reformas das instituições e na tentativa de modificar as práticas tradicionalmente utilizadas (Lapsley & Wright, 2004). De facto, em Portugal, a necessidade de um sistema de Contabilidade Analítica para os organismos públicos começou a ser debatida desde o início da reforma da Contabilidade Pública. Assim, o n.º 1 do art. 14.º da Lei n.º 8/90 refere que o sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa deve ser unigráfico⁵², devendo ser organizada uma Contabilidade Analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão. O n.º 2 do artigo supracitado estabelece que o sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira deve ser digráfico⁵³. Desta forma, sugerindo a Lei a utilização da Contabilidade Analítica para os serviços e organismos com mera autonomia administrativa, parece-nos natural que os serviços com autonomia administrativa e financeira também devam ser obrigados a implementar este sistema de contabilidade, mesmo que esse facto não esteja expressamente referido na legislação.

O DL n.º 155/92 menciona na sua introdução que a Contabilidade Analítica é indispensável para efectuar o controlo dos resultados, estipulando no artigo 16.º, que os serviços e organismos devem organizar uma Contabilidade Analítica como instrumento de gestão.

Neste sentido, no âmbito da reforma supra referida, foi aprovado em 1991, e revisto em 1996, um plano de contas para os serviços de saúde, que continha já alguma informação acerca da Contabilidade Analítica, nomeadamente um mapa de Contabilidade Analítica por Secções Homogéneas (principais e auxiliares), em que se separavam os “elementos directos” dos “elementos indirectos”.

⁵² Na nossa opinião, o legislador pretendia que os organismos estivessem obrigados a uma contabilidade na base de caixa e de compromissos.

⁵³ Parece-nos, neste caso, que o legislador pretendia que estes organismos implementassem um sistema de contabilidade “tipo empresarial”.

Também os Serviços Municipalizados e as federações de Municípios se depararam com a necessidade de implementar um sistema de Contabilidade Analítica. Assim, o DL n.º 226/93, de 22 de Junho, que, tal como já mencionamos, veio estabelecer o regime de contabilidade destas entidades, referia que, devido à necessidade de apurar o custo das tarifas e preços dos produtos fornecidos e dos serviços prestados, estabelecida pela então LFL⁵⁴ (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro), as mesmas deveriam implementar um sistema de Contabilidade Analítica. A informação produzida por este sistema de contabilidade, também iria permitir determinar os custos das obras realizadas por administração directa, dos projectos ou acções participadas. O mesmo diploma sugeria ainda um plano de contas para esta contabilidade, utilizando para o efeito a classe 9, embora de utilização facultativa. O art. 18.º já fazia referência à necessidade de elaborar a Demonstração dos Resultados por Funções e por Actividades.

O surgimento do POCP veio reforçar a importância deste sistema de contabilidade, ao mencionar a necessidade de implementação dos três ramos da contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica. Através da conjugação destes três sistemas de contabilidade, pretende-se analisar regularmente a eficiência e a eficácia das despesas públicas e obter informação para apoiar a tomada de decisão por parte dos administradores públicos, tendo em vista o alcance de uma contabilidade pública moderna.

A actual LFL (Lei n.º 42/98), nos termos do n.º 3 do art. 20.º, também ressalva um aspecto para o qual é importante a existência de uma Contabilidade de Custos ao referir que “as tarifas e preços, a fixar pelos Municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e Serviços Municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”. Torna-se, assim, determinante a utilização de um sistema de Contabilidade de Custos que permita calcular o custo dos bens e dos serviços, para se poder, com base neste cálculo, fundamentar as tarifas e preços praticados. Nesta medida, segundo Bernardes (2001: 402), “a introdução de um sub-sistema de Contabilidade de Custos no sistema de Contabilidade Pública corresponde ao objectivo

⁵⁴ Esta Lei referia, no artigo 12.º, que as tarifas e os preços respeitantes aos serviços municipais ou municipalizados não devem ser inferiores aos respectivos encargos previsionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento.

mínimo de que as administrações justifiquem, com base nos custos, as tarifas ou os preços que pratiquem em relação a determinados serviços ou bens”. Partilhamos a opinião deste autor, quando refere que um sistema de Contabilidade de Gestão tem finalidades mais abrangentes, para além deste aspecto estritamente calculatório de custos, constituindo-se como um sistema de informação de apoio ao processo de gestão.

De facto, se atendermos somente ao estipulado no art. 20.º da LFL, ficamos restritos à implementação de um sistema de Contabilidade de Custos. Julgamos ser cada vez mais premente a utilização de um adequado sistema de Contabilidade de Gestão no SPA, com características mais exigentes que um mero sistema de custos. As entidades públicas não podem limitar-se à emissão de informação sobre custos, proveitos e resultados, também é importante medir a qualidade dos serviços que se prestam e a gestão de quem está encarregado de cumprir esta tarefa (Fermín, 1999). A este propósito, Díaz e Dopico (2003) referem que o apuramento isolado dos custos fez parte de uma primeira fase de aplicação da Contabilidade Interna no Sector Público. Todavia, esta concepção colocava limites à sua aplicação nas distintas fases da gestão pública, pelo que foi necessária uma reformulação para ampliar os seus horizontes e para facilitar a sua aplicação a todas as fases do processo de tomada de decisões.

Não obstante, quer o regulamentado na LFL quer o surgimento do POCP abriram caminho ao desenvolvimento sustentado da Contabilidade Analítica, nos planos sectoriais decorrentes da sua aprovação. Convém, contudo, salientar que o POCP não define documentos, normas ou regras para a sua elaboração, nem fases obrigatórias para tal. Apenas considera que é “desejável nas entidades de carácter público o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica”, reservando para o efeito a classe 9, sendo remetido para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre o desenvolvimento deste sistema contabilístico (ponto 2.2 do POCP). Tal como iremos analisar no próximo ponto, os planos sectoriais começaram a apresentar algumas normas para o desenvolvimento de um adequado sistema de Contabilidade Analítica.

Um dos *outputs* deste sistema de contabilidade é a conta de resultados por funções e/ou por produtos. No entanto, o POCP não apresenta um modelo para a Demonstração dos Resultados por Funções, nem obriga à elaboração da mesma, “por se entender que, para a

grande maioria das entidades a que se destina o POCP, esta peça não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas” (ponto 2.2 do POCP).

Em suma, ao contrário das empresas privadas onde a Contabilidade Analítica tende a ser, genericamente, uma contabilidade interna e apenas destinada aos gestores da empresa, no SPA ela tornou-se obrigatória e irá também permitir efectuar um adequado controlo orçamental para medir a eficiência, a eficácia e a economicidade da gestão do organismo.

4.4 A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL E NA SEGURANÇA SOCIAL

O FASAB (1995) estabelece uma série de requisitos mínimos que devem ser considerados na implementação de um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão, nas entidades públicas. Desta forma, os requisitos mínimos, estipulados por esta entidade, que visam assegurar que a informação obtida através do sistema referido seja fiável, consistente e útil são os seguintes: criação de centros de responsabilidade; utilização dos custos completos (Sistema de Custeio Total); adopção de métodos para apuramento dos custos; obtenção de informação regular e oportuna para avaliar a gestão; integração da Contabilidade de Custos com a financeira; obtenção de informação fiável e útil para a tomada de qualquer tipo de decisões e criação de um manual com todas as informações sobre o sistema de Contabilidade de Custos. Contudo, sendo um sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos por natureza mais flexível que um sistema de Contabilidade Patrimonial ou até mesmo orçamental, cada plano sectorial estipulou regras concretas para a implementação da Contabilidade de Custos. Assim sendo, na presente secção são analisadas essas regras apresentadas em cada um dos planos sectoriais públicos.

4.4.1 PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DO MINISTÉRIO DA SAÚDE (POCMS)

O POCMS estipula que a Contabilidade Analítica é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde (SNS) para as quais exista um plano de Contabilidade Analítica (ponto 2.8 do POCMS). As únicas entidades que têm actualmente um plano aprovado são os hospitais. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

(PCAH)⁵⁵ foi aprovado em 27 de Novembro de 1996, sendo de aplicação obrigatória naquele subsector do SNS. No entanto, dado que muitos hospitais têm uma gestão privada - discutindo-se actualmente a sua transformação em empresas públicas - deixaria, à partida, de fazer sentido a utilização nos mesmos do POCMS e das regras subjacentes⁵⁶. Contudo, parece-nos que em relação à Contabilidade Analítica não existem diferenças substanciais a nível das regras utilizadas pelas empresas e as estabelecidas no PCAH. Desta forma, faz todo o sentido a utilização do referido plano pois, na ausência de outras regras, constitui uma base sólida para a implementação deste sistema contabilístico.

Assim, é com base nas normas referidas no PCAH que os hospitais devem elaborar a referida contabilidade. Este plano pretendeu dar uma contribuição válida para os hospitais, disponibilizando um conjunto de instrumentos que visam facilitar e normalizar o seu trabalho. Criou, deste modo, uma série de normas necessárias para a elaboração de mapas complementares de gestão interna e sugere, para um apuramento mais correcto dos custos, que a estrutura orgânica dos Hospitais deve ser dividida em centros de custos e deve ser utilizado o método das secções homogéneas.

Os centros de custos são entendidos como unidades da estrutura organizacional, vocacionados para a acumulação de custos directos e indirectos da produção hospitalar. Nesta medida, entendemos que a reclassificação de custos sugerida é a divisão dos custos em directos e indirectos. Os centros de custos acumulam todos os custos existentes, logo, neste plano, está subjacente a utilização do Sistema de Custeio Total.

O próprio POCMS reservou a classe 9 para a Contabilidade Analítica e refere no ponto 8.4 dos anexos às Demonstrações Financeiras, que o PCAH constitui um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise dos elementos da saúde. Neste sentido, as normas estabelecidas pelo PCAH permitem evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sector da saúde em Portugal. Assim sendo, em nossa opinião, parece-nos que os restantes subsectores do SNS também poderiam ter como base este plano

⁵⁵ Apesar de conter as normas de procedimentos para a elaboração da Contabilidade Analítica, este documento nunca foi oficializado por diploma legal. No ano de 2000, foi publicada uma segunda edição revista pelo IGIF (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde). Está em estudo uma terceira versão deste plano, sujeita ainda a alterações finais.

⁵⁶ Tal como acontece na Administração Local com as Empresas Municipais que estão sujeitas ao POC e não ao POCAL.

para a elaboração da sua Contabilidade Analítica. Só desta forma seria possível obter o conhecimento pormenorizado do sector da saúde em Portugal e caminhar para a normalização e harmonização deste sistema de contabilidade.

4.4.2 O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PARA O SECTOR DA EDUCAÇÃO (POC-EDUCAÇÃO)

O POC-Educação inclui várias normas para a implementação da Contabilidade Analítica, estabelecendo uma vasta gama de objectivos que pretende que sejam atingidos com a sua implementação.

Para as entidades sujeitas a este plano, a Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos para a Educação, como também dos proveitos e dos resultados por actividades (Marques & Almeida, 2001).

Um dos objectivos da Contabilidade Analítica no POC-Educação é a obtenção e justificação do custo por actividades intermédias e finais. Para o efeito, apresenta vários quadros de análise de custos por actividades. Está subjacente a utilização do método ABC (*Activity Based Costing*).

Este plano sugere ainda que este sistema de contabilidade seja apoiado num plano de contas da classe 9, devendo ser criadas contas ou subcontas para o registo:

- dos custos de cada actividade ou serviço interno;
- dos custos previsionais por cada produto ou serviço final;
- dos custos reais por cada produto ou serviço final;
- dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- dos proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados;
- dos custos não imputados como, por exemplo, os custos extraordinários (ponto 2.8.2 do POC-Educação).

Está previsto no plano o preenchimento de um mapa de Demonstração de Custos por Funções⁵⁷, apresentando um modelo para a elaboração desta demonstração (modelo A8), o qual, segundo o ponto 2.2.2 do POC – Educação, “é de produção obrigatória, por se entender que esta peça permitirá a análise dos custos por funções, produtos, serviços ou actividades, para além da melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes. De referir ainda ser um instrumento fundamental para a gestão das entidades”.

Da Contabilidade Analítica e por cada produto, serviço ou actividade final deve ser obtida informação:

- dos custos directos e indirectos;
- dos custos com pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e de outros custos;
- dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico (ponto 2.8.2 do POC-Educação).

Segundo o ponto 2.8.3 do POC-Educação, os custos dos bens para venda e dos serviços prestados correspondem aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo custos administrativos da própria entidade. Tal como no PCAH, está subjacente a reclassificação de custos em directos e indirectos e a utilização do Sistema de Custeio Total. Isto é, os custos dos serviços e produtos finais devem incluir não só os custos directos como também os custos indirectos, comuns ou de estrutura (Cravo, Carvalho, Fernandes & Silva, 2002).

A imputação de custos indirectos deve efectuar-se através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades. “Contudo, entende-se que o número de horas de cada actividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício económico, deve ser a base principal de repartição dos custos indirectos” (ponto 2.8.3 do POC-Educação).

⁵⁷ O POC-Educação utiliza o termo “Demonstração de Custos por Funções”, uma vez que em determinadas actividades (nomeadamente ensino) não é possível relacionar custos com proveitos directos. No entanto, apresenta uma série de mapas que intitula por mapas de “Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custos”.

O ponto 8.4 dos anexos às Demonstrações Financeiras prevê notas sobre a Contabilidade Analítica e apresenta os seguintes mapas de Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custo: actividades ou serviços internos de apoio; ensino; investigação; apoio aos utentes; prestação de serviços; outras actividades; produção para a própria entidade.

Culminando a análise deste plano, importa referir que o exercício económico da Contabilidade Analítica é o ano escolar, devendo permitir obter informação dos custos e proveitos das actividades, produtos ou serviços com duração não coincidente com o exercício económico.

4.4.3 PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS INSTITUIÇÕES DO SISTEMA DE SOLIDARIEDADE E DE SEGURANÇA SOCIAL (POCISSSS)

O POCISSSS não menciona expressamente a obrigatoriedade da Contabilidade Analítica, referindo apenas que o POCP veio consagrar a integração das contabilidades orçamental, patrimonial e analítica. Não obstante, vai estabelecendo algumas regras. O ponto 2.8.2 deste plano refere que, no contexto das competências atribuídas ao sistema de solidariedade e de segurança social e face às exigências do controlo de gestão, devem ser criados centros de custos, regras e mapas adequados, que a cada momento a dinâmica de gestão do sistema determine.

O plano de contabilidade da segurança social reserva a classe 9 para a Contabilidade Analítica, devendo esta ser desenvolvida por centros de custos. Assim, a principal preocupação deste plano é o apuramento dos custos dos centros mais relevantes.

Apesar do POCISSSS apenas referenciar a necessidade de elaborar a Demonstração de Resultados por Natureza, ocultando qualquer informação em relação à Demonstração dos Resultados por Funções, Barreiros *et al.* (2002: 532) no manual “POCISSSS Explicado”, salientam a necessidade de elaborar uma Demonstração Analítica dos Resultados de cada subsistema, que “terá que apresentar o detalhe adequado à natureza de cada um dos Regimes de Segurança Social em que se subdivide”.

De acordo com os autores supra referidos, no apuramento dos custos e dos proveitos, quer por centro de responsabilidade quer por centro de actividade, as instituições

abrangidas por este plano devem considerar os custos directos e indirectos. Assim, apesar do POCISSSS não dar nenhuma indicação neste sentido, Barreiros *et al.* (2002) sugerem a reclassificação dos custos, da classe 6 da Contabilidade Patrimonial, em custos directos e indirectos, estando também subjacente a utilização do Sistema de Custeio Total.

O ponto 8.4 dos anexos às Demonstrações Financeiras prevê notas sobre a Contabilidade Analítica. Este ponto estipula que este sistema de contabilidade constitui um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise das receitas e das despesas do sistema de solidariedade e de segurança social. Pretende-se que o desenvolvimento de um adequado sistema de Contabilidade Analítica, nestas instituições, constitua no futuro um complemento de gestão que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sistema.

**CAPÍTULO 5 - O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS
NO POCAL**

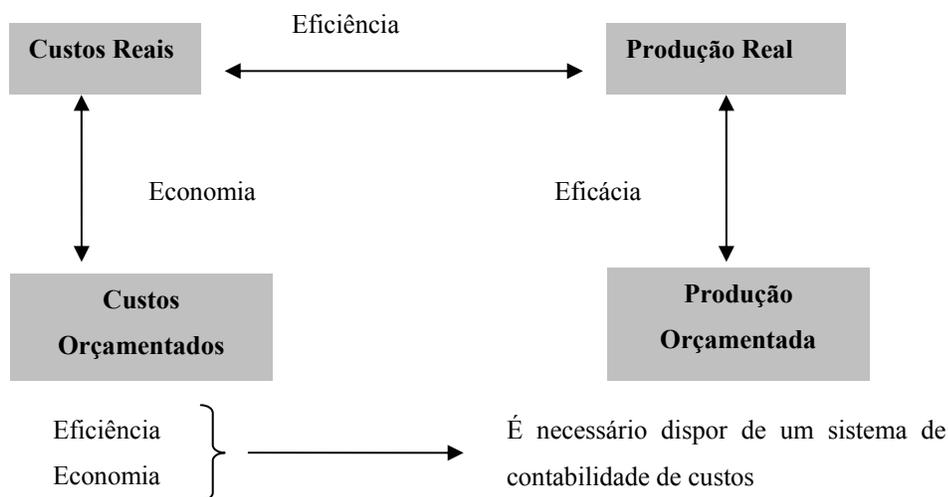
CAPÍTULO 5 - O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NO POCAL

5.1 UTILIDADE, OBRIGATORIEDADE, CARACTERIZAÇÃO E OBJECTIVOS

Uma das matérias mais sensíveis nos planos de contas é a Contabilidade de Custos. No entanto, esta é extremamente importante para auxiliar o processo racional de tomada de decisão por parte dos gestores e administradores autárquicos. Contudo, os *outputs* produzidos por este ramo da contabilidade não são utilizados apenas para a tomada de um só tipo de decisões. Assim sendo, para que a informação produzida seja pertinente e útil, a sua recolha deve ser permanente, referente às várias áreas existentes numa organização, devendo ainda pautar-se pela procura contínua de dados relevantes (Mendonza & Bescos, 2001). Estes dados são obtidos através das demonstrações financeiras tradicionais – produzidas através do sistema de Contabilidade Patrimonial – tendo a Contabilidade de Custos o papel de complementar estas informações, discriminando-as de acordo com as necessidades da gestão.

Com efeito, a informação obtida através da Contabilidade de Custos é importante na fase de controlo, pretende facilitar a medição da eficiência, eficácia e economia com que se utilizam os recursos ao dispor da organização, permitindo, deste modo, melhorar e racionalizar a gestão destes recursos (Jones & Pendlebury, 1996; Carrillo, 1999b; Marques, 2000). Também Correia (2002) refere que para gerir com economia e eficiência é necessário possuir um sistema de Contabilidade de Custos ou de Contabilidade de Gestão, que proporcione as informações necessárias à redução e controlo de custos (ver figura n.º 3). Na realidade, o controlo financeiro e a análise da eficácia são importantes nas entidades locais, não só quando a gestão dos serviços se realiza directamente pela entidade principal (Município), mas principalmente quando estes serviços são delegados noutras entidades, tais como nos Serviços Municipalizados e nas Empresas Municipais (Antón, 2005).

Figura n.º 3: A Contabilidade de Custos como meio de gerir a eficiência e economia das autarquias



Fonte: Correia, 2002: 8

Uma das actividades das autarquias é o fornecimento de bens e serviços em relação aos quais irão ser cobradas tarifas e preços. Assim sendo, a informação proporcionada pela Contabilidade de Custos, sobre o custos dos bens e serviços, é útil na fixação da quantia das tarifas e preços municipais, permitindo levar a cabo uma adequada valorização dos recursos humanos e materiais necessários à sua gestão.

Para além desta utilidade referida, segundo a IGAE (1994) o sistema de Contabilidade Analítica pública também é indispensável no aperfeiçoamento do processo de orçamentação no sector local e na avaliação das políticas, servindo como unidade de medida para avaliar as provisões orçamentais e quantificando os custos incorridos no cumprimento dos objectivos definidos nos programas.

Neste sentido, entendemos que este ramo da contabilidade tem um papel extremamente relevante numa autarquia, na medida em que a informação por si proporcionada permite, entre outros aspectos, verificar se a organização está a alcançar os objectivos previamente fixados, tomando as necessárias medidas correctivas quando estes não forem atingidos.

Constituindo a Contabilidade de Custos um importante instrumento de gestão financeira e económica, o POCAL estabelece, no ponto 2.8.3.1, a sua obrigatoriedade⁵⁸ “no apuramento dos custos das funções⁵⁹ e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens⁶⁰ e serviços⁶¹”. De forma a atingir estes objectivos, este diploma apresenta uma série de documentos mínimos obrigatórios para a elaboração da referida contabilidade, dando também indicação de algumas regras sobre a sua execução, nomeadamente ao nível do apuramento dos custos directos e indirectos das funções, bens e serviços. Deste modo, verificamos que o POCAL prevê o “recurso a mecanismos adequados ao conhecimento precioso dos encargos da administração subjacentes à provisão de bens e serviços públicos que apoiem a tomada de decisão em matéria de fixação de taxas, tarifas e preços a praticar pelas autarquias locais” (Curto, 2001: 115). Com efeito, as contabilidades patrimonial e orçamental, por si só, não apresentam informação esclarecedora, nomeadamente no que se refere ao apuramento do custo dos bens produzidos e dos serviços fornecidos pelas autarquias. Tal como já referimos, esta informação é pertinente para se poder, através dela, fixar as tarifas e preços a praticar aos cidadãos. Assim, o POCAL irá permitir, através da Contabilidade de Custos, informar de forma clara e precisa os cidadãos a este respeito.

Depreende-se, da análise do plano, a necessidade de determinar e, conseqüentemente, analisar apenas os custos das autarquias, daí ele referir a obrigatoriedade da implementação da Contabilidade de Custos. No entanto, julgamos que também é importante determinar e analisar os proveitos e os resultados dos bens e serviços prestados por essas entidades⁶². Aqui surge, desde logo, uma importante limitação deste plano, uma vez que todos os outros planos sectoriais mencionam a obrigatoriedade da Contabilidade Analítica e não de custos, tornando os objectivos, que se pretendem atingir com este sistema de contabilidade, mais ambiciosos que os previstos no POCAL. Para Bernardes (2001) as finalidades em termos de custos no POCAL são, inclusivamente, menos ambiciosas do que as enunciadas quer na

⁵⁸ Tal como já referimos a contabilidade de custos é obrigatória no regime geral não o sendo no simplificado.

⁵⁹ As funções são áreas de intervenção autárquica, relativas à actividade, em todos os domínios para os quais a Autarquia dispõe de atribuições. As funções a que o POCAL se refere estão discriminadas no ponto 10.1 do POCAL.

⁶⁰ Conjunto de móveis e imóveis possíveis de quantificar na inventariação municipal através de construção, de aquisição ou de grande reparação.

⁶¹ Conjunto de actividades inerentes aos objectivos autárquicos com vista à satisfação das necessidades directas ou indirectas dos municípios.

⁶² Por exemplo, nos Serviços Municipalizados revela-se de extrema importância a análise também dos proveitos e dos resultados.

Lei de bases da Contabilidade Pública quer no RAFE, dado que nestes diplomas se focava a necessidade de “avaliar os resultados de gestão”, aspecto aqui considerado como facultativo.

Sendo assim, não esquecendo os objectivos primordiais da Contabilidade de Custos neste plano - o apuramento dos custos das funções e a determinação dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços dos bens e dos serviços -, não podemos, contudo, deixar de ter em conta outros objectivos⁶³. Caso considerássemos só estes objectivos o papel desta contabilidade era muito redutor, o que nos leva a defender a opinião de Bernardes (2001: 404) quando refere “que o sistema de contabilidade de custos cubra outras finalidades (...) desde que satisfaça, no mínimo a que cita e que é obrigatória”.

Com efeito, além dos objectivos supra referidos, a Contabilidade de Custos no POCAL, também deverá permitir:

- clarificar a aplicação de recursos públicos - atendendo ao carácter por vezes duvidoso, desta aplicação de recursos, pretende-se com este objectivo, imprimir mais clareza nas contas autárquicas;
- facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos - o que se prevê para o futuro não se pode desligar do passado recente, desta forma, a Contabilidade de Custos é uma fonte privilegiada de informação sobre custos, proveitos e resultados históricos, para efeitos de planeamento e conseqüentemente para a elaboração dos orçamentos;
- fazer a ligação com a Contabilidade Patrimonial e permitir o seu controlo;
- medir a eficiência, eficácia, economia⁶⁴, sub-actividade e sobre-actividade⁶⁵ - a utilização destes indicadores possibilita o efectivo controlo de gestão sobre diversos aspectos da instituição;

⁶³ O POCAL não refere de forma directa, mas um dos objectivos da Contabilidade de Custos também poderia ser o apuramento de custos das actividades, tal com acontece no POC-Educação. Nesta situação faria sentido a utilização do sistema ABC, para apuramento dos referidos custos.

⁶⁴ O grau de eficiência na actuação de um organismo é dado pela relação existente entre os recursos que se consomem e os bens que se produzem. A eficácia de uma organização mede-se pelo grau de cumprimento dos objectivos fixados nos seus programas. Entende-se por economia as condições em que determinado organismo adquire os recursos financeiros, humanos e materiais. Deste modo, a eficiência centra-se nos *inputs e outputs*, a eficácia nos *outputs* e nos resultados e a economia apenas nos *inputs* (Rouse, 1994).

⁶⁵ A sub-actividade e a sobre-actividade medem-se pela comparação entre a capacidade efectiva e a capacidade óptima ou esperada.

- fundamentar a valorização dos bens produzidos pela autarquia e para a autarquia ou dos bens de domínio público;
- apoiar a tomada de decisões, nomeadamente decisões sobre se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou actividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas - é importante neste caso saber qual o custo de cada bem ou serviço, para comparar com o preço a pagar à empresa externa;
- construir bases para implementação de um adequado sistema de controlo de gestão;
- fornecer informação a entidades financiadoras de bens, serviços ou actividades para obtenção de subsídios e ajudas - na medida em que a atribuição de subsídios é efectuada tendo em conta determinados critérios de selecção e seriação, sendo que a informação sobre custos constitui um requisito essencial para a concessão destes subsídios;
- permitir a comparação dos custos de produtos ou serviços similares entre diferentes autarquias, entre diferentes exercícios económicos e inclusivamente efectuar comparações com unidades do sector privado;
- auxiliar a elaboração do relatório de gestão e de outros documentos de prestação de contas;
- obter informação para a elaboração da demonstração de resultados por funções e por actividades (apesar desta ser de elaboração facultativa nas autarquias);
- analisar periodicamente os desvios verificados entre os custos reais e os custos previsionais – a determinação dos desvios é uma forma de controlar a actividade produtiva de uma organização e pôr em evidência as possíveis ineficiências que podem existir na obtenção de um produto ou na prestação de um serviço;
- controlar os custos das obras, efectuadas por administração directa, e o custo dos projectos autárquicos (IGAE, 1994; AECA, 1997; Carrillo, 1999a; Díaz *et al.*, 2000; Correia, 2002; Nicolau, Correia & Portela, 2004).

Convém, contudo, ter presente que muitos dos objectivos enumerados ultrapassam o âmbito da Contabilidade de Custos, fazendo mais sentido através da utilização de adequados sistemas de Contabilidade de Gestão. No entanto, entendemos que as autarquias devem começar por cumprir os objectivos básicos, procurar aperfeiçoar o sistema instituído, para no futuro ser mais fácil atingir todas as finalidades referidas.

5.2 RECLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

Na corrente secção apresentamos os vários tipos de reclassificações de custos que são mencionados no POCAL e na literatura que aborda a Contabilidade Analítica ou de Custos.

5.2.1 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL, BENS E SERVIÇOS MUNICIPAIS

Refere o POCAL que a Contabilidade de Custos se destina ao apuramento dos custos das funções, bens e serviços. Assim, a classificação funcional revela-se de extrema importância nos Municípios.

Segundo Nicolau, Correia e Portela (2004: 58), “tem sido consensual que a estrutura das funções autárquicas a adoptar no âmbito da contabilidade de custos é semelhante à classificação funcional da despesa apresentada nos pontos 2.5.1, 10.1 e 11.1 do POCAL, com as necessárias adaptações, designadamente por estarmos perante conceitos diferentes⁶⁶”. Deste modo, o POCAL apresenta, no ponto 10.1, uma descrição das funções que compete à autarquia desempenhar, para atingir diferentes objectivos. Esta classificação funcional das despesas permite quantificar os objectivos a atingir por uma autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua actividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento cultural e sócio-económico do concelho e do país e obter informação sobre o esforço financeiro, por esta desenvolvido, nas diversas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições. Sendo assim, existem quatro funções principais (funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções), dentro destas quatro funções, o plano apresenta várias “sub-funções”⁶⁷, tal como se pode observar no quadro n.º 5.

⁶⁶ Os conceitos de custo e despesa são distintos. Um custo implica uma utilização, consumo dos bens ou serviços na expectativa de virmos a ter um proveito. Na função pública esta utilização, ou consumo é realizada para atingir um determinado fim público. Fala-se de despesa quando existe uma aquisição de bens e/ou serviços, nascendo com esta a obrigação de pagar a terceiros, imediatamente ou em data não coincidente.

⁶⁷ Desta forma, a estrutura funcional das autarquias locais apresenta-se em três níveis de detalhe ou desagregação. O primeiro nível define o objectivo geral ou a grande função da autarquia, o segundo nível define a subfunção, ou seja, os meios através dos quais se atingem os referidos objectivos gerais. O terceiro nível define a subfunção ou actividade final destinada aos utentes dos bens e serviços, este nível pode ser desagregado de acordo com as necessidades da autarquia.

Quadro n.º 5: Tipo de funções estabelecidas pelo POCAL

Gerais	Sociais	Económicas	Outras Funções
- Serviços Gerais de Administração Pública; - Segurança e ordem públicas.	- Educação; - Saúde; - Segurança e Acção Sociais; - Habitação e Serviços Colectivos; - Serviços Culturais, recreativos e religiosos.	- Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca; - Indústria e Energia; - Transportes e Comunicações; - Comércio e Turismo; - Outras funções económicas.	- Operações da dívida autárquica; - Transferências entre administrações; - Diversas não especificadas.

Fonte: Adaptado do ponto 10.1 do POCAL

Para apurar de forma mais correcta os custos, é necessário analisar os bens e serviços que se produzem num Município. Neste sentido, os bens e serviços em relação aos quais irão ser fixadas tarifas e preços, aparecem discriminados no capítulo 6 do orçamento das receitas correntes. De acordo com Bernardes (2001), em alguns casos existe coincidência total entre uma função elementar e um bem/serviço.

Normalmente as funções produzem bens e serviços, logo os bens e serviços são subconjuntos das funções. No entanto, é necessário ter cuidado pois um serviço ou bem pode estar identificado com mais de uma função. Desta forma, é indispensável afectar o custo das várias funções a esses bens/serviços, para ter um custo mais aproximado da realidade.

5.2.2 CLASSIFICAÇÃO ORGÂNICA

No POCAL, ao contrário do PCAH e do POCISSSS, não se prevê uma reclassificação de custos e proveitos por unidades orgânicas⁶⁸, pelo menos não de forma

⁶⁸ Quanto à coordenação ou não com a estrutura do processo produtivo, os custos podem ser orgânicos e inorgânicos. Os custos orgânicos são calculados atendendo à estrutura orgânica da entidade. Assim, quando trabalhamos com custos orgânicos, antes do cálculo dos custos dos produtos, é analisada a estrutura orgânica da organização assim como os processos que se realizam, com o objectivo de conseguir a medição mais exacta possível dos custos. Também é analisada a actuação dos gestores e administradores, ou seja, é efectuado um apuramento de custos por centros de responsabilidades (Mallo, 1986). Os custos inorgânicos não se baseiam na estrutura orgânica da entidade, não permitindo determinar as unidades de trabalho que intervieram na produção de um bem ou serviço.

explícita. Segundo o Ministério da Administração Interna – MAI - (1983), a classificação funcional fornece informações diferentes da classificação orgânica. Enquanto a primeira quantifica os objectivos que cada autarquia pretende atingir dentro de determinado sector cultural, social ou económico, a segunda dá informação sobre o nível de responsabilidade de cada órgão e até que ponto este desenvolveu as diversas actividades que lhe estão confiadas. A classificação orgânica é a que tem maior correspondência com a divisão da entidade em centros de custo⁶⁹. Esta classificação constitui o esqueleto do orçamento, tem por objectivo o agrupamento das despesas segundo um critério de organização e de gestão, tendo em conta os centros de responsabilidade para realização das despesas.

“Os centros de custo da contabilidade de custos devem recolher os consumos dos factores necessários à realização da sua actividade, independentemente de as despesas terem sido contabilizadas noutra função autárquica. Os centros de custos nas autarquias, além de serem centros de responsabilidade, com objectivo, recursos e actividades bem definidas, que podem concretizar-se em serviços públicos ou produção de bens, devem, na sua escolha, atender à necessidade de informação do gestor e à possibilidade de isolar os elementos de custo” (Correia, 2002: 18). No sector público, para tratamento e gestão dos centros de custo, pode socorrer-se, com as necessárias adaptações, ao método das secções homogéneas⁷⁰.

A utilização de um modelo orgânico facilita a imputação de custos e contribui para o efectivo controlo de gestão (Carrillo, 1999b). Já os modelos inorgânicos, na opinião de Hernández e Boy (1997), incrementam a subjectividade existente na imputação dos custos aos respectivos portadores, o que leva a que não se possa efectuar um adequado controlo

⁶⁹ Os custos ocasionados pelo funcionamento dos diversos órgãos da organização devem ser repartidos por centros de responsabilidade, para efeitos do seu controlo e imputação. Cada centro corresponde, normalmente, a uma parte do organograma da entidade. Um centro de responsabilidade pode ser definido como uma unidade da organização, chefiada por um gestor que é responsável pelas suas actividades. A análise dos custos de determinado centro de responsabilidade, nem sempre é possível sem decompor esse centro de responsabilidade em unidades contabilísticas que designamos por centros de custos. Assim sendo, a unidade primária de determinação dos custos de cada segmento organizacional nem sempre é o centro de responsabilidade mas sim parte deste, ou seja, o centro de custos (Pereira & Franco, 2001). “A definição dos *centros de custo* permite, por um lado, facilitar a tarefa de controlo dos custos e, por outro, aperfeiçoar a repartição dos mesmos pelos produtos fabricados ou serviços produzidos” (Caiado, 2002: 440).

⁷⁰ Na utilização deste método é efectuada uma separação entre os centros principais e os centros auxiliares. Os primeiros são os que estão directamente relacionados com o processo de exploração da organização, os segundos são os centros de apoio que ajudam os principais a desenvolver o seu trabalho. A nível de cálculo, esta separação implica uma transferência interna de custos, ou seja, a redistribuição dos custos primários até que os centros principais absorvam todos os custos dos centros auxiliares (Xifra, 2000).

sobre eles. Nesta medida, não se sabe a quem imputar responsabilidades o que dificulta a implementação de um adequado sistema de controlo de gestão.

Desta forma, são vários os autores a apontarem críticas à ausência de regras para este tipo de imputação. Para Bernardes (2001) o POCAL ao tornar facultativa a classificação orgânica das despesas orçamentais, adoptando na Contabilidade de Custos um modelo inorgânico, impossibilita análises de desempenho e de eficiência ao nível dos centros de responsabilidade. Correia (2002) também faz uma advertência em relação a esta omissão do POCAL, referindo que sendo um dos grandes objectivos da Contabilidade de Custos o conhecimento dos custos de cada departamento ou serviço, de acordo com a divisão orgânica da instituição, o POCAL não prevendo a reclassificação orgânica, está a impedir a concretização deste objectivo. No mesmo sentido, Nicolau, Correia e Portela (2004) defendem que um modelo orgânico traz grandes vantagens para as Autarquias Locais, uma vez que todas possuem uma estrutura orgânica legal, com facilidade de criação de centros de responsabilidade.

Também a nível internacional várias entidades referem a necessidade de apurar os custos ou por centros de custos ou por centros de responsabilidade. Por exemplo, a AECA (1997) é uma das entidades que foca a necessidade de apurar os custos por centros de custos. Também o FASAB (1995) defende que os custos devem ser apurados por centros de responsabilidade, que devem ser devidamente identificados pelos gestores ou administradores. Cada centro de responsabilidade deve acumular os custos correspondentes a cada *output* derivado dos distintos programas que controla. Desta forma, no seio de cada centro deve estabelecer-se uma rede de centros de custos que permita a acumulação desses custos, proporcionando aos seus responsáveis a informação que lhes permita controlar e gerir os custos dentro da sua área de responsabilidade (Gómez, 2001). Já a IFAC (2000) utiliza um portador de custo diferente, que designa por “objecto de custo”. Estes objectos de custos podem estar relacionados com programas governamentais, com os *outputs* dos vários bens e serviços associados a esses mesmos programas, com os custos das actividades dentro dos programas, ou com custos de projectos a longo prazo. A gestão dos objectos de custo também pode incluir os custos dos vários departamentos ou centros de custo, envolvidos nos programas e projectos.

Face ao exposto, na nossa opinião, teria sido importante a referência no POCAL à possibilidade de apurar os custos por unidades orgânicas. Sendo uma regra já estabelecida no n.º 2 do art. 13.º do DL n.º 341/83 – que referia que a especificação das despesas autárquicas devia reger-se, entre outros, por códigos de classificação orgânica – parece-nos que fazia todo o sentido, dada a sua importância, anteriormente reforçada por diversos autores e entidades, o POCAL fazer também referência a esta reclassificação de custos.

5.2.3 COMPONENTES DOS CUSTOS

No plano está previsto um apuramento dos custos dos materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e de outros custos directos⁷¹.

Na função pública, os materiais⁷² são considerados factores tangíveis adquiridos por uma entidade contabilística a fim de serem consumidos, de forma gradual, na execução dos bens ou na prestação de serviços. As matérias no POCAL são valorizadas ao custo de aquisição, sendo que se considera como custo de aquisição de um activo “a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa e indirectamente para o colocar no seu estado actual⁷³” (ponto 4.1.2 do POCAL). Os materiais consumidos são normalmente custos directos e variáveis, dado que variam com o volume de artigos que os incorpora (Correia, 2002). Para valorização das saídas de armazém, o POCAL admite a utilização do custo médio ponderado e do custo específico.

Os custos com a mão-de-obra directa são todos os custos com os funcionários que participam directamente na execução dos bens e na prestação de serviços. O apuramento dos custos com a mão-de-obra, num Município, revela-se uma tarefa de extrema importância, tendo em conta que a maior parte dos serviços públicos municipais

⁷¹ Como iremos verificar posteriormente, o POCAL apresenta fichas para cálculo do custo dos materiais, da mão-de-obra e das máquinas e viaturas, mas não para cálculo dos outros custos directos.

⁷² Quanto ao modo de participação no processo de exploração, podem existir os seguintes tipos de matérias ou materiais: Matérias-primas (são bens consumíveis, objecto de trabalho posterior de natureza industrial, incorporando-se fisicamente nos produtos finais); Matérias Subsidiárias (são bens consumíveis que possibilitam ou auxiliam a transformação das matérias-primas); Materiais Diversos (são outros bens consumíveis, que não embalagens, utilizados nos centros de custos, aprovisionamento, transformação, distribuição ou administração); Embalagens de Consumo (são objectos envolventes ou recipientes das mercadorias ou produtos, não retornáveis, que são facturados ou consignados juntamente com os produtos, com os bens vendidos).

⁷³ Estes gastos traduzem-se nos seguintes custos: custo da factura; gastos de transporte; comissões; seguros; custo de descarga; recepção; conferências e arrumação nos armazéns.

caracterizam-se por uma elevada intensidade na aplicação do factor trabalho. Assim sendo, devido ao importante peso que os custos da mão-de-obra representam no custo final dos bens e serviços, estes têm de ser geridos de forma adequada (Evans & Bellamy, 1995; Carrillo, 1999b).

O período de referência dos salários na Contabilidade de Custos é usualmente o mês, assim, é necessário analisar o montante das remunerações mensais, mais todos os encargos com elas relacionados. Os funcionários recebem geralmente 14 meses de salário em cada ano, sendo que, descontando aos 12 do calendário civil aquele que corresponde a férias, o trabalho se desenvolve, por cada pessoa, durante apenas cerca de 11 meses. Por sua vez, sabe-se que aos salários estão associados encargos de segurança social, custos com a formação profissional, seguros, entre outros. Surge, assim, o problema da escolha da taxa de imputação da mão-de-obra (Baganha, 1996). Com efeito, a imputação dos encargos sociais através de valores reais não se torna muito prática, pelo que é habitual a utilização de uma taxa de imputação estimada. Deste modo, o custo com a mão-de-obra, em cada período, engloba o montante das remunerações processadas aos trabalhadores directos, mais uma percentagem dos encargos sociais relacionados com estas remunerações, que normalmente são calculados através de taxas teóricas. Torna-se também necessário calcular o custo/hora da mão-de-obra, dividindo os custos totais pelo número de horas efectivas de trabalho.

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

5.2.4 CUSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

O ponto 2.8.3.2 do POCAL regulamenta o seguinte: “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”. Na Contabilidade de Custos os custos da Contabilidade Patrimonial podem ser reclassificados de várias formas, em custos

directos e indirectos⁷⁴, variáveis e fixos⁷⁵, reais e teóricos⁷⁶, incorporáveis e não incorporáveis⁷⁷, entre outras possíveis reclassificações. Estas reclassificações permitem obter informação mais detalhada sobre os custos de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado.

Da leitura do ponto supracitado, verificamos que o POCAL sugere a reclassificação dos custos por natureza em custos directos e indirectos. Não obstante, na nossa opinião, este facto não inviabiliza que os Municípios efectuem outras reclassificações, consoante os objectivos que pretendem atingir com a implementação dum sistema desta natureza.

Contudo, apesar de focar a necessidade de apurar os custos directos e indirectos, o POCAL não esclarece a que nível de agregação pretende que se faça o cálculo dos custos das funções, ao nível mais elementar (2.3.1 e 2.3.2) ou também aos níveis seguintes⁷⁸. O esclarecimento deste facto teria sido importante na medida em que os custos não são, em si mesmos, directos ou indirectos, tudo depende da sua relação, para efeitos de controlo, com o objecto de custo que se defina (função, bem ou serviço, no caso do POCAL). Bernardes (2001: 406) refere que “quanto mais fina é a malha da informação mais custos directos são transformados em indirectos, ou, de outra forma, menos custos podem ser directamente afectados”. No entendimento de Gómez (2001), sempre que técnica e economicamente seja possível, deve efectuar-se a afectação directa dos componentes de custos aos *outputs*.

⁷⁴ Quanto ao modo de imputação e à relação com o volume de produção ou com o objecto, os custos podem ser directos ou indirectos. Um custo é considerado directo quando se pode controlar, de forma imediata, a relação que existe entre o consumo individualizado do factor e o objecto de custo do qual se deseja obter informação (AECA, 1997). Tendo em conta as regras do POCAL, podemos dizer que os custos directos são aqueles que são específica e directamente suportados por uma função, bem ou serviço e, como tal, exclusivamente imputáveis a esta função, bem ou serviço. Os Custos Indirectos são aqueles que não podem ser relacionados directamente com uma função, bem, serviço, departamento ou actividade, uma vez que não possuem uma relação de causalidade específica entre o *input* (factor de custo) e o *output*.

⁷⁵ Quanto ao comportamento em função das variações de actividade, os custos podem ser fixos ou variáveis. Os Custos Fixos (ou de Estrutura) permanecem constantes para certos níveis de actividade, por um período de tempo determinado (Drury, 2000). Por sua vez, os Custos Variáveis (operacionais ou de funcionamento) são aqueles que acompanham directamente e no mesmo sentido as variações do volume de produção ou venda.

⁷⁶ Quanto ao momento em que se realiza o cálculo, os custos podem ser reais ou teóricos. “Designam-se por custos reais ou históricos aqueles que são calculados *à posteriori*, isto é, depois da compra, produção ou venda dos produtos, com base em quantidades e valores efectivamente consumidos e registados na Contabilidade” (Pereira, 1988: 44). Os Custos Teóricos ou preestabelecidos são definidos *a priori* para valorização interna de matérias, produtos e serviços prestados (Pereira & Franco, 2001). Com efeito, são custos calculados previamente, antes do início das operações de produção e venda, a partir de condições de trabalho consideradas possíveis e desejáveis (IGAE, 1994).

⁷⁷ Quanto ao tratamento pela Contabilidade Analítica os custos podem ser incorporáveis e não incorporáveis. Os Custos Incorporáveis são custos imputáveis a qualquer função, bem ou serviço, como sejam, os custos das matérias, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos de funcionamento. Os Custos não Incorporáveis são custos que, pela sua natureza ou causa, não serão afectos a qualquer função, bem ou serviço.

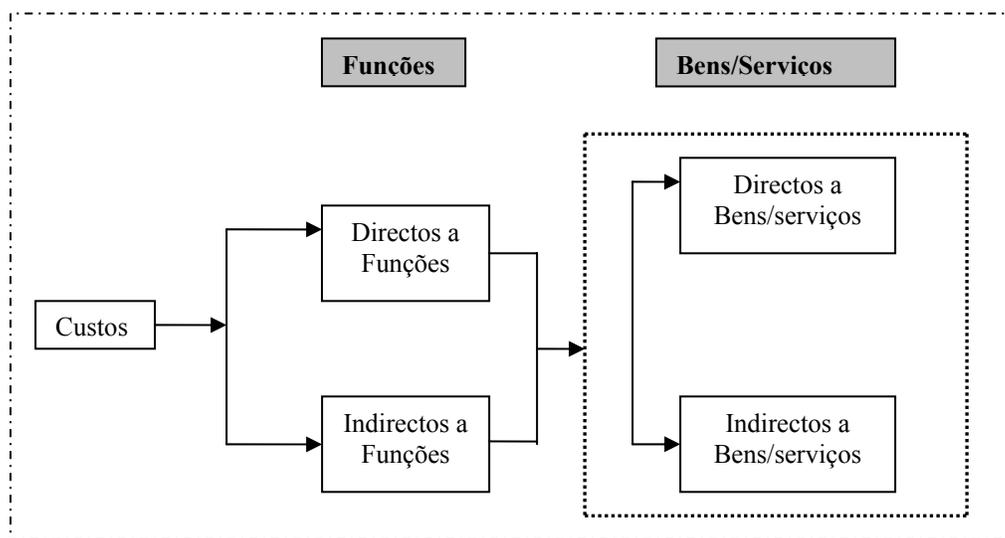
⁷⁸ Sobre este assunto veja-se estudo de Bernardes (2001: 406 – 407).

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

Para além da problemática descrita no parágrafo anterior, outra situação que pode criar alguns problemas práticos na implementação de um sistema de contabilidade interno, nas autarquias, tem a ver com o facto, tal como se pode observar na figura n.º 4, de os custos poderem ser:

- Custos directos a funções e directos a bens ou serviços;
- Custos directos a funções mas indirectos a bens ou serviços;
- Indirectos a funções e indirectos a bens ou serviços;
- Indirectos a funções e directos a bens ou serviços⁷⁹ (Carrillo, 1999b).

Figura n.º 4: Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objecto de custo



Fonte: Adaptado da AECA, 1997

Por sua vez, a repartição dos custos indirectos também levanta muitos problemas, como tal, estes custos deverão ser relacionados com o objecto de custo através de alguma

⁷⁹ Nicolau, Correia e Portela (2004) consideram esta situação excepcional.

base de repartição ou base de rateio. Torna-se, assim, necessário recorrer a métodos de imputação que os tornem, de forma mais aproximada possível, em directos.

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

- Métodos de Imputação Imediata aos Produtos, por quotas reais ou teóricas:
 - Método de base única⁸⁰;
 - Método de base múltipla⁸¹.
- Métodos de Repartições Intermédias:
 - Por Secções Homogéneas – Modelos Eurocontinentais (Unidades de Obra);
 - Por Departamentos – Modelos Anglo-saxónicos (Custos de transformação);
 - Método ABC (*Activity Based Costing*)⁸² (Correia, 2002).

Em relação a esta temática, o POCAL estabelece regras muito concretas. Assim sendo, a imputação dos custos indirectos efectua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, “após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total geral dos custos directos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total dos custos directos da função em que se enquadram”. De acordo com Bernardes (2001), o POCAL não esclarece se este

⁸⁰ Neste caso, a totalidade dos custos indirectos é imputada ao objecto de custo através de uma única base de imputação. Torna-se, deste modo, necessário escolher qual a base que varia proporcionalmente com os gastos que se pretendem repartir, tarefa que na prática não é nada fácil (alguns custos variam com as horas de trabalho das máquinas, outros com o número de horas de trabalho ou com o número de trabalhadores, entre outras bases).

⁸¹ Neste método agrupam-se previamente os custos indirectos por grupos com certas afinidades, grupos de gastos, centros de custo e actividades e depois escolhe-se uma base adequada para cada um. Assim sendo, na repartição de base múltipla, os custos são repartidos em função de diferentes bases (por exemplo, os custos de energia em função das horas máquinas; os custos de segurança e limpeza em função da área; os custos de Mão-de-obra Indirecta, em função do número de trabalhadores, etc.) (Carvalho, Fernandes & Teixeira, 2002).

⁸² O sistema de custos ABC fundamenta-se em 3 premissas básicas: os produtos (*outputs*) requerem actividades; as actividades consomem recursos; os recursos (*inputs*) custam dinheiro. Neste método parte-se do princípio que as diversas actividades, levadas a cabo pela organização, geram custos (consomem recursos), sendo os diversos produtos ou serviços que consomem essas actividades. O custo final das actividades irá ser repartido pelos produtos através dos *cost drivers* ou indutores de custos (Fernandes, 1995). Desta forma, o “ABC usa a palavra “actividade” em vez de “centro de custo”, e “cost driver” em vez de “base de imputação” (Evans & Bellamy, 1995: 36).

coeficiente deve ser calculado para valores mensais ou acumulados, considerando este autor ser mais correcto o seu cálculo para valores acumulados.

Da leitura do plano, verificamos que se considera que os custos indirectos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso, em função dos custos directos. Está subjacente a utilização do método de base única⁸³. Correia (2002) defende esta ideia ao afirmar que o método de imputação dos gastos indirectos é o dos coeficientes calculados com base nos custos directos. No entanto, o método de repartição de base única apresenta algumas limitações, pois só por mero acaso se encontrará uma relação de proporcionalidade aceitável entre todos os gastos gerais de fabrico e a base de imputação escolhida (Pereira & Franco, 2001). Bernardes (2001: 409) também defende esta subjectividade na utilização do método de base única ao referir que “ao prescindir da solução orgânica e da apreciação dos custos das actividades, o POCAL utiliza, por um lado, a afectação directa (para materiais e para a mão de obra); para os custos indirectos evita a sua análise e procede à sua “imputação” em base arbitrária”. Esta arbitrariedade na hora de escolher os critérios de repartição impede a correcta imputação dos custos aos objectos de custos (Mulet & García, 2002). Assim, partilhamos a opinião de Díaz e Dopico (2003) quando consideram que a melhor chave de repartição é aquele factor que melhor se correlaciona, do ponto de vista estatístico, com o objecto de custo e com o *output*, sempre que se trate de objectos de custos que sejam centros, a escolha do n.º de horas de trabalho dos funcionários é uma boa base, contudo esta opção pode divergir de caso para caso.

No ponto 2.8.3.4, o POCAL prescreve que “os custos indirectos de cada função resultam da aplicação do respectivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indirectos apurados. Os custos indirectos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indirecto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indirectos”. Estão, assim, definidas claramente no plano as regras para apuramento dos custos indirectos. Para apurar o custo de cada função, bem ou serviço é necessário adicionar aos respectivos custos directos, os custos indirectos calculados de acordo com as regras apresentadas anteriormente (ponto

⁸³ O projecto CANOA considera que o critério de repartição dos custos indirectos mais adequado é o tempo de trabalho dos funcionários nas actividades e nos centros, logo também neste caso está subjacente o método de imputação de base única (IGAE, 1994).

2.8.3.5 do POCAL). A soma dos custos directos e indirectos permite a obtenção do total de custos em análise, sendo que segundo Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002: 123) “após a repartição dos custos pelas funções, os mesmos devem ser repartidos pelos bens produzidos e pelos serviços prestados”.

5.2.5 OUTRAS POSSÍVEIS RECLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

Apesar do POCAL não fazer qualquer menção directa relativamente à necessidade de trabalhar com custos básicos ou teóricos⁸⁴, os Municípios têm de utilizar dados preestabelecidos, nomeadamente no apuramento do custo hora da mão-de-obra e do custo hora das máquinas e viaturas. Desta forma, não são só as empresas privadas que sentem a necessidade de trabalhar com custos pré-determinados, também nas instituições públicas e, neste caso particular, nas autarquias, é necessário trabalhar com dados fornecidos *à priori*, até porque, segundo Caiado (2002), nem sempre é possível utilizar custos rigorosamente reais.

De facto, dependendo do período de custos (mensal, trimestral, etc.) escolhido para o apuramento de custos na Contabilidade Interna, sabe-se, à partida, que existem determinados custos que são anuais, pelo que será necessário utilizar dados preestabelecidos para proceder à sua repartição pelo período de apuramento de custos em causa. Contudo, apesar de existirem vários tipos de custos teóricos⁸⁵, para Correia (2002) os custos padrões ou *standards* assumem um papel preponderante como medidas do que deveriam ser os custos, em declínio de outros tipos de custos teóricos. No entanto, para este autor, o POCAL parece utilizar os custos orçamentados, um pouco à semelhança da orçamentação das despesas.

A utilização de custos *standards* é útil na medida em que a comparação dos custos reais com estes custos determinados *à priori* provoca uma melhoria da eficiência e ajuda os gestores públicos a formular os orçamentos, controlar custos e medir a actuação da organização (Gómez, 2001). Assim sendo, as técnicas baseadas nos custos padrão têm um

⁸⁴ A utilização deste tipo de custos implica a análise dos desvios verificados entre os custos reais e teóricos, o apuramento das causas destes desvios e a tomada das necessárias medidas correctivas.

⁸⁵ Os custos teóricos podem ser: custos padrão ou *standards*; custos orçamentados; custos equivalentes aos preços que os bens e serviços têm no mercado; custos médios verificados em anos (períodos) anteriores.

papel importante no apoio da tomada de decisão e no controlo de gestão (Jones & Pendlebury, 1996). Todavia, na opinião de Carrillo (1999b), apesar da importância deste tipo de custos para que a Contabilidade de Custos alcance a sua verdadeira dimensão, existem muitas dificuldades na utilização de custos pré-determinados por parte das autarquias, devido à falta de experiência dos funcionários no tratamento destes custos.

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

- permite planear *à priori* qual a parte dos recursos orçamentados que vai ser necessária para determinado nível de actividade, valorizando antecipadamente o montante de recursos disponíveis, o que auxilia a tomada de decisões por parte dos gestores;
- permite a elaboração de informações sobre a capacidade disponível e a utilizada dos componentes do custo, principalmente dos custos fixos em cada período.

Note-se, porém, que ao contrário do sector privado em que grande parte dos custos das organizações tendem a variar directamente com a produção, na maioria das organizações do sector público, os custos são discricionários, sendo normalmente fixados no início do período (aquando da elaboração dos orçamentos) e frequentemente não têm nenhuma relação óbvia com o nível de actividade (Jones & Pendlebury, 1996). Contudo, confrontando a reclassificação referida com a sugerida pelo POCAL, é necessário ter em consideração que os custos variáveis são de um modo geral directos, sendo que os custos fixos poderão ser directos ou indirectos.

Por sua vez, também não está esclarecido no POCAL, que todos os custos da Contabilidade Patrimonial devam ser imputados às funções, bens ou serviços, pelo que se pode admitir a existência de alguns custos não incorporados. Carrillo (1999b) e Cabezas e Antón (2003) apontam como exemplo de custos não incorporados os seguintes: custos que não pertencem ao período que está a ser analisado; operações de natureza financeira que se referem à dotação de provisões; custos relativos a actividades realizadas por outros entes públicos; custos relacionados com operações extraordinárias; custos não necessários; entre outros custos. Para tornar operativo um adequado sistema de Contabilidade de Custos,

torna-se importante efectuar uma reclassificação dos custos em incorporáveis e não incorporáveis.

5.3 SISTEMA DE APURAMENTO DE CUSTOS

Sendo o objectivo final da Contabilidade de Custos no POCAL o apuramento do custo de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado, importa perceber qual o sistema permitido para o apuramento destes mesmos custos⁸⁶. O ponto 2.8.3.5 do plano refere que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos, imputados através das regras previamente definidas. Deste modo, o POCAL admite a utilização do Sistema de Custeio Total, apesar de não o referir de forma directa. A literatura existente aponta neste sentido, nomeadamente Bernardes (2001); Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002); Correia (2002) e Nicolau, Correia e Portela (2004). Este sistema de custeio considera todos os custos como custos dos produtos. À partida, exclui-se logo o sistema de custeio variável – onde apenas se procede à imputação dos custos variáveis – e o Sistema de Custeio Directo – em que apenas os custos directos (excluindo assim os custos indirectos comuns) iriam ser repartidos pelas diferentes funções, bens ou serviços.

A utilização de métodos baseados no Sistema de Custeio Total é defendida pelo FASAB (1995) que estabelece como norma que as entidades, sujeitas às suas normas, devem medir e informar sobre os custos totais dos *outputs*, para que possam ser

⁸⁶ Na Contabilidade Analítica existem vários sistemas para o apuramento de custos, sendo os mais utilizados o Sistema de Custeio Total, Sistema de Custeio Variável, Sistema de Custeio Racional e Sistema de Custeio Directo. No Sistema de Custeio Total são considerados custos do produto todos os custos de fabricação, fixos e variáveis ou directos e indirectos. Desta forma, no Sistema de Custeio Total, propriamente dito, todos os custos são repartidos pelas funções, bens ou serviços. Segundo o IGAE (1994), em algumas ocasiões pode excluir-se os custos de administração, de distribuição e eventualmente os financeiros. Nesta situação estamos perante o Sistema de Custeio Total Industrial. O Sistema de Custeio Directo “é o método que consiste em não considerar qualquer repartição dos custos comuns ou indirectos pelos produtos, obras, encomendas, actividades, etc. Neste sistema, o custo dos produtos incorpora os custos variáveis e os custos fixos específicos, pelo que os produtos em curso de fabrico e em armazém não incorporam todos os custos de produção” (Caiado, 2002: 305). Utilizando o Sistema de Custeio Variável, consideram-se custos do produto (única e exclusivamente) os custos variáveis industriais e só estes serão considerados para efeitos de valorização das Existências Finais de Produtos Acabados. Como tal, os custos fixos são, na sua totalidade, custos do período. O Sistema de Custeio Racional, é um método de imputação racional dos custos fixos, que tem por objectivo eliminar ou isolar os efeitos de uma variação de actividade sobre os custos, quer dos centros de custos, quer dos produtos. Para tal, este sistema de custeio, considera como custos do produto não só a totalidade dos custos variáveis, como também uma percentagem dos custos fixos. Essa percentagem será a que resulta do quociente entre a produção/actividade real e a produção/actividade normal (instalada).

determinados os custos operacionais totais e os custos unitários totais desses mesmos *outputs*. Segundo esta entidade, ao proporcionar informação sobre o custo completo dos bens e serviços, e não só de uma parte, os analistas dispõem de uma fonte de dados completa, da qual extraem os conceitos que necessitam para as análises que irão levar a cabo. Por esta razão, Evans e Bellamy (1995) referem que o Sistema de Custeio Total é o sistema ideal no auxílio da tomada de decisão. Carvalho, Martinez e Pradas (1999: 534) também defendem a utilização do Sistema de Custeio Total ao referirem que “o cálculo dos custos dos produtos ou serviços finais nos Organismos Públicos pelo modelo de custos completo (“*full costing*”) é possivelmente o método mais aconselhável pois grande parte dos custos são indirectos aos produtos ou serviços. A utilização do sistema de custeio directo (“*direct costing*”) ou do sistema de custeio variável daria uma informação de significado económico irrelevante. Por outro lado, para se utilizar o método de imputação racional seria necessário determinar o nível de actividade considerado normal”. Opinião diferente têm Margerin e Ausset (1990) que entendem que a Administração Pública tem desprezado os métodos de custos parciais, sendo que, actualmente, os especialistas da gestão pública salientem a sua importância, principalmente no que se refere ao Sistema de Custeio Variável⁸⁷.

No entanto, surge a dúvida se o sistema de custeio, que deve ser utilizado, poderá ser o total, propriamente dito, ou o Sistema de Custeio Total Industrial ou Operacional. Tal como já aludimos anteriormente, o POCAL no ponto 2.8.3.2. estabelece que “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros⁸⁸”. Se confrontarmos este ponto com o regulamentado no ponto 4.1.3 do plano, parece-nos existir aqui uma contradição. Este último ponto regulamenta que o custo de produção de um bem corresponde à “soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente

⁸⁷ A este respeito veja-se Margerin e Ausset (1990: 174-178).

⁸⁸ Nas empresas privadas, os custos podem ser reclassificados em industriais e não industriais. O custo industrial resulta da soma da Matéria-prima, da Mão-de-obra Directa e dos Gastos Gerais de Fabrico. Os custos não industriais são constituídos pelos custos de distribuição, custos administrativos e custos financeiros. Se adicionarmos ao custo total industrial os custos não industriais, obtemos o custo complexo ou completo. O custo económico – técnico resulta da soma do custo complexo com o custo de oportunidade.

suportados para o produzir. Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção⁸⁹”.

Analisando os pontos 2.8.3.5⁹⁰ e 2.8.3.2, que já descrevemos anteriormente, Bernardes (2001) diz que se depreende que o custo referido corresponde a uma absorção total de todos os factores de custo, quer sejam ou não necessariamente suportados para produzir os bens ou prestar serviços. Contudo, segundo este autor, os custos assim obtidos não poderão servir para avaliar bens inventariáveis, dado que só os custos industriais são capitalizáveis e, mesmo neste caso, pode acontecer que a totalidade dos custos fixos industriais (Sistema de Custeio Variável) ou apenas uma percentagem (que correspondente à capacidade não utilizada, no Sistema de Custeio Racional), possam não ser integrados em contas de activos e levados a resultados do exercício.

Assim, Almeida (2000) e Correia (2002) entendem que só na desagregação dos custos por natureza em custos por funções se considera a sua totalidade, sendo apenas os custos da função produção afectados ou imputados aos bens e serviços (ver quadro n.º 6). Deste modo, em nossa opinião, e seguindo a linha de raciocínio destes autores, na imputação dos custos às funções deve utilizar-se o Sistema de Custeio Total, propriamente dito, e na imputação dos custos aos bens e serviços o Sistema de Custeio Total Industrial ou Operacional. Também Carrillo (1999b) apresenta no seu estudo um modelo para apuramento dos custos dos serviços públicos, em que utiliza o Sistema de Custeio Total, não num sentido radical, mas atenuado, pois não imputa determinados custos, designadamente os custos da presidência, aos bens e serviços. Este autor justifica esta opção ao referir que é difícil encontrar relações de causalidade entre os *inptus* e a produção de bens ou a prestação dos serviços em análise, optando por considera-los dentro de um portador de custo final que denominou, genericamente, por “organização”. Esta situação não implica que não se obtenha, na mesma, informação útil para a gestão interna da entidade, pois, para além da informação sobre o custo dos bens e dos serviços municipais, também se pretende outra informação pertinente e relevante para os distintos responsáveis

⁸⁹ Da leitura deste ponto, exclui-se a utilização do Sistema de Custeio Racional. Correia (2002) é da opinião que foi o próprio legislador de forma “intencional”, que não permitiu a utilização deste sistema na valorização dos bens fabricados pelas autarquias.

⁹⁰ Que refere que o custo de cada função, bem ou serviço, apura-se adicionando aos custos directos os respectivos custos indirectos.

internos da entidade. Entendimento oposto tem o IFAC (2000) ao referir que a exclusão de certos elementos de custo da definição de custo completo pode afectar negativamente a utilidade da informação deste sistema de custeio.

Quadro n.º 6: Apuramento de custos no POCAL

POCAL		
Custo das funções, bens e serviços	=	Custos directos + Custos indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros
Custo da Produção de um bem	=	Custos das matérias-primas e outros matérias directos consumidos + custos da mão-de-obra directa + outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir. Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção
Conclusão: No apuramento dos custos das funções devem ser considerados todos os custos, sendo apenas os custos da função produção imputados aos bens e serviços.		

Fonte: Elaboração própria

5.4 MODELOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Neste ponto do nosso estudo são analisados modelos de apuramento de custos, com especial relevo para a distinção entre o método directo e o método indirecto e para o apuramento de custos através do método das secções homogéneas.

5.4.1 MÉTODO DIRECTO E INDIRECTO

O apuramento do custo dos bens e dos serviços e a correspondente valorização dos trabalhos ou obras em curso pode ser efectuada pelo método indirecto, ou método da percentagem de acabamento, no qual o lucro ou prejuízo é reconhecido ao longo da construção, ou pelo método directo, ou método do contrato terminado no qual o lucro ou o prejuízo só é determinado quando o contrato ou a obra se encontrar concluída. No método directo os custos são acumulados por ordens de fabrico, obras ou encomendas, que podem conter vários produtos. Com efeito, o objectivo não é determinar o custo de cada produto mas sim o custo de cada ordem e o seu resultado. O método indirecto é utilizado em empresas cujo o processo de produção se desenrola de uma forma contínua e uniforme,

onde é muito difícil identificar custos e produtos concretos, daí que o portador de custo seja o processo. Neste tipo de produção o produto passa por distintas fases, consequentemente, no final do período existirão na empresa unidades com distintos graus de acabamento, sendo necessária a sua homogeneização, através do recurso ao método das unidades equivalentes (Blanco, Aibar & Ríos, 2001). O POC e o POCAL admitem a existência destes dois métodos.

Relativamente a esta matéria, o POCAL regulamenta no ponto 4.2.11 que “nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de estradas, barragens e pontes, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento”. “A percentagem de acabamento de uma obra corresponde ao seu nível de execução global e é dada pela relação entre o total dos custos incorridos e a soma destes com os estimados para completar a sua execução⁹¹” (ponto 4.2.12 do POCAL).

Contudo, convém reforçar que o ponto 4.2.11 do POCAL é uma cópia do ponto 5.3.17 do POC das empresas privadas. Assim, segundo Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002: 192), este ponto “merecia um maior esclarecimento e um maior afastamento em relação à óptica empresarial. Na verdade, dos dois métodos assinalados, o POC, as normas internacionais, e sobretudo a Administração Fiscal, recomendam a utilização do método da percentagem de acabamento. No caso das entidades sujeitas ao POCAL, esse método só se justifica se houver receitas durante a produção (correlacionando assim despesas com receitas e proveitos com custos)”. Por sua vez, Correia (2002: 17) entende que “na produção de serviços pode ser utilizado o método indirecto ou por processos, mas na fabricação de bens para a própria autarquia deve usar-se o método directo ou por ordens de fabrico”.

⁹¹ O POC, ao contrário do POCAL, não refere a que corresponde a percentagem de acabamento de uma obra.

5.4.2 MÉTODO DAS SECÇÕES HOMOGÉNEAS

Tal como já abordamos anteriormente, pensamos que é importante para as autarquias efectuarem um apuramento de custos por centros de responsabilidade ou por centros de custos. O PCAH refere que para apurar os custos dos vários centros deve ser usado o método das secções homogéneas⁹². Desta forma, defendemos, de forma análoga, que também nas autarquias, para apurar o custo dos centros e das funções, pode ser utilizado o método das secções homogéneas, ou pelo menos algumas das suas regras. Neste sentido, os centros/funções auxiliares são as actividades de apoio, que funcionam como suporte dos centros principais e eventualmente de outros centros auxiliares. Os centros/funções principais são as actividades finais, que trabalham directamente para a produção de bens e para a prestação de serviços (Bagur & Boned, 2005). Os custos da direcção e administração (serviços centrais mais órgãos autárquicos) devem ser considerados numa categoria autónoma.

O método das secções homogéneas processa-se através de três repartições. Numa primeira fase é necessário repartir todos os custos directos e específicos pelos diferentes centros/funções, o que representa o seu consumo efectivo. Esta fase corresponde à repartição primária do método das secções homogéneas. Numa segunda etapa, mas ainda dentro da repartição primária, os gastos comuns irão ser repartidos pelos diferentes centros/funções. Nesta etapa, e devido à subjectividade existente na imputação dos custos comuns, é necessário ter muito cuidado na escolha da base de repartição que permite repartir estes custos. Posteriormente, o custo dos centros/funções auxiliares irá ser repartido pelos outros centros/funções principais ou auxiliares⁹³, que beneficiaram da sua actividade.

⁹² Uma secção homogénea é uma divisão real da empresa, é um centro de custos relativo a operações idênticas, onde existe uma fácil atribuição de responsabilidades, permitindo o controlo dos custos e a sua afectação posterior. O facto de ter operações idênticas facilita a escolha de uma unidade de obra. É, portanto, um centro de custos, cujas características consistem no seguinte: homogeneidade de funções (os custos agrupados na secção devem respeitar a funções ou actividades idênticas); responsabilização (esta responsabilização é traduzida pelo facto de existir um e só um responsável pelo controlo dos custos agrupados na secção); existência de uma unidade de medida da actividade do centro (unidade de obra) (Pereira & Franco, 2001). As secções homogéneas podem dividir-se em: principais (concorrem directamente para o fabrico do produto ou para a prestação dos serviços); secundárias ou auxiliares (prestam serviço a outras secções); secções Administrativas, de Distribuição e Financeiras.

⁹³ Convém, contudo, ter em atenção que as secções auxiliares podem prestar serviço entre si, dando origem a prestações recíprocas. Estamos perante prestações internas de serviços, que também podem ser designadas por cedências internas ou reembolsos.

Esta etapa corresponde à repartição secundária do método das secções homogéneas. A soma dos custos directos e comuns mais os reembolsos proporciona, no final do período, o total de custos de um centro ou função. Por fim, imputam-se os custos totais das funções principais aos bens / serviços através das Unidades de Obra⁹⁴ (repartição terciária).

A unidade de obra a adoptar “será a que exprime a melhor correlação entre a variação do total dos custos variáveis do centro considerado e a variação quantitativa da actividade do centro” (Margerin & Ausset, 1990: 136). No quadro n.º 7 é possível observar algumas actividades inerentes às autarquias locais e as correspondentes unidades de medida ou unidades de obra.

Quadro n.º 7: Unidades de medida (unidades de obra) das actividades locais

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

Fonte: Adaptado da AECA, 1997

⁹⁴ A unidade de obra deve funcionar simultaneamente como uma unidade de custeio (os custos da função/centro são divididos pela unidade de obra o que permite o seu controlo) e como uma unidade de imputação, na medida em que conhecendo as unidades de obras prestadas pela função/centro para o fabrico dos produtos e o seu custo facilmente distribuímos os gastos pelos produtos.

5.5 DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES E CONCEPÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS (CLASSE 9)

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

Tal como já referimos, o próprio POCP não apresenta a Demonstração de Resultados por Funções, referindo que a mesma é de produção não obrigatória nos termos do POC. No entanto, a nível privado surgiram algumas alterações. O DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro veio tornar obrigatória, a adopção do Sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções, para as empresas sujeitas à revisão legal de contas. Entretanto, o DL n.º 79/03, de 23 de Abril⁹⁵ veio proceder a algumas alterações ao decreto supra referido. Segundo o n.º 2 do art. 1.º do DL n.º 44/99, com redacção dada pelo n.º 1 do DL n.º 79/03, ficam dispensadas, da adopção do Sistema de Inventário Permanente e da elaboração da Demonstração de Resultados por Funções, as entidades às quais é aplicável o POC que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos três limites referidos no n.º 2 do art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais:

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

Assim, todas as empresas que ultrapassem estes limites estão obrigadas a elaborar a Demonstração dos Resultados por Funções. O anexo ao DL n.º 79/2003 estabelece que os modelos e os conceitos adoptados na preparação desta demonstração financeira são os constantes da regulamentação específica, incluindo as Directrizes Contabilísticas em vigor. Actualmente, os conceitos e os procedimentos para a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções estão estabelecidos na Directriz Contabilística n.º 20/97.

⁹⁵ Este DL produziu efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2003.

Tendo em conta que com a implementação de um sistema de Contabilidade de Custos no POCAL apenas se pretende efectuar o cálculo dos custos das funções, bens ou serviços, não se exigindo, deste modo, o cálculo dos custos, proveitos e resultados por funções, bens ou serviços, torna-se compreensível o facto deste plano não obrigar à elaboração do Mapa de Demonstração de Resultados por funções. No entanto, se as autarquias pretenderem também apurar proveitos e resultados, é razoável admitir-se a transposição da legislação anteriormente referida, aplicável às empresas privadas, para a Administração Autárquica, o que obrigaria, a grande maioria, a elaborar este mapa contabilístico.

Não obstante o referido, no nosso entender, aos Serviços Municipalizados deveria ser exigido um sistema mais completo que permitisse comparar os custos com os proveitos. Tal como já mencionamos anteriormente, a estes serviços, no quadro da legislação anterior, era exigida a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções. Segundo Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002: 49), “deveria manter-se esta exigência, dada a correlação estreita entre custos e proveitos resultante das suas actividades”.

No que respeita à classe 9 esta não se encontra desenvolvida no plano de contabilidade das autarquias locais, nem mesmo é referido que esta classe fica livre para a Contabilidade de Custos. Surgem ainda outras dúvidas pois, por um lado não se indica qual o sistema de movimentação das contas - ou seja, não se sabe se a autarquia deve usar o sistema digráfico ou unigráfico - e, por outro lado, não se identifica o sistema de ligação à Contabilidade Patrimonial. A ligação da Contabilidade Patrimonial (classes 1 a 8) com a Contabilidade de Custos (classe 9) pode ser realizada através de Sistemas Monistas (caracterizados pela existência de uma só contabilidade, que abrange as operações internas e as externas) ou através de Sistemas Dualistas (em que as duas contabilidades são autónomas).

Dentro dos Sistemas Monistas podem existir dois sub-sistemas:

- Sistema Monista Radical ou Único Indiviso⁹⁶;

⁹⁶ Neste sistema não existe separação entre as duas contabilidades. A Contabilidade de Custos encontra-se integrada na Contabilidade Geral. Utilizando este sistema, as contas da classe 6 - Custos e Perdas e as contas da classe 7 - Proveitos e Ganhos encontram-se saldadas por contrapartida das contas da classe 9 (Contabilidade Interna). Segundo o IGAE (1994: 40) “este sistema é objecto de críticas, no sentido que se fazem interdependentes duas contabilidades, cujo o objectivo frente ao cálculo dos resultados é diferenciado”.

- Sistema Monista Moderado ou Único Diviso⁹⁷.

Os Sistemas Dualistas também compreendem dois tipos de sub-sistemas:

- Sistema Duplo Contabilístico⁹⁸;
- Sistema Duplo Misto ou Relevação Sistemática⁹⁹.

Todos os aspectos referidos levam a que na literatura existente sobre esta temática se discuta a necessidade de criação e posterior desenvolvimento de um plano de “classe 9”. A este respeito Caiado (2002: 448) refere que esta Contabilidade de Custos, prevista no plano, deve ser desenvolvida “por modelos que podem prever ou não o lançamento em contas por partidas dobradas ou a elaboração em mapas apropriados”. Confrontam-se, desta forma, duas posições. Para Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002) a Contabilidade de Custos deve utilizar o sistema digráfico, devendo ser elaborada uma classe 9 para registo das operações internas que facilite a obtenção dos mapas de Contabilidade de Custos definidos no POCAL. Estes autores apresentam, no seu trabalho, uma proposta para desenvolvimento de um plano de classe 9, baseada num Sistema Duplo Contabilístico. No mesmo sentido vão também as propostas de planos de contas de Almeida e Correia (1999), Almeida (2000) e Nicolau, Correia e Portela (2004). Por sua vez, considerando que o POCAL em relação à Contabilidade de Custos, por um lado não indica a utilização da classe 9 - assim como não se pronuncia em relação à utilização do método de registo digráfico ou unigráfico - e, por outro, refere uma série de mapas para registo de operações da Contabilidade de Custos, pode subentender-se que este plano permite a utilização, dentro dos Sistemas Dualistas, do Sistema Duplo Misto. Esta é a opinião de Bernardes (2001) e de Correia (2002). Bernardes (2001: 409) refere que o facto do POCAL não mencionar expressamente a utilização da

⁹⁷ No Sistema Monista Diviso ou Monista Moderado a Contabilidade de Custos desenvolve-se de forma estatística, fora do processo contabilístico. As contas da Contabilidade Interna aparecem sintetizadas no razão geral, através de uma conta cumulativa que faz a ligação entre as duas contabilidades (Caiado, 2002). É um sistema muito pouco utilizado.

⁹⁸ Neste sistema as duas contabilidades funcionam de forma separada e autónoma. Os dois sistemas de contabilidade funcionam pelo método digráfico ou das partidas dobradas e a ligação entre estes é efectuada através das “Contas Reflectidas” que são o reflexo das contas da Contabilidade Patrimonial. Estas contas asseguram a diagrafia e a concordância de valores nos dois ramos da contabilidade. Os dois subsistemas são auto balanceados.

⁹⁹ No Sistema Duplo Misto a Contabilidade de Custos ou Analítica processa-se através de mapas e registos e não pelo sistema digráfico ou das partidas dobradas. A ligação entre as duas contabilidades não é feita com o rigor contabilístico das partidas dobradas, mas de forma mais informal, pois a preocupação que existe é a de comparar valores aproximados. Neste sistema, só a Contabilidade Geral utiliza a partida dobrada (Caiado, 2002).

classe 9 para a Contabilidade de Custos leva a crer que “o cálculo de custos que determina deve funcionar fora do sistema digráfico, por mapas e quadros em perfeita autonomia em relação aos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial”. Segundo este autor, esta situação aparece reafirmada na definição de nove quadros (do CC-1 ao CC-9) ou mapas de Contabilidade de Custos. Correia (2002) também sugere a utilização do Sistema Duplo Misto, apresentando no seu trabalho uma série de mapas e tabelas para processamento da Contabilidade de Custos, sem ser necessário trabalhar com a diagrafia¹⁰⁰.

No entanto, de acordo com Nicolau, Correia e Portela (2004), apesar do POCAL dar a entender que deve ser utilizado o Sistema Duplo Misto, é mais pertinente a utilização do Sistema Duplo Contabilístico, pois este sistema ao utilizar o método digráfico ou das partidas dobradas, para o lançamento das operações internas, proporciona um suporte efectivo e um adequado controlo das operações autárquicas. De facto, em nossa opinião, teria sido pertinente que o POCAL tivesse reservado a classe 9 para este sistema de contabilidade, à semelhança do que acontece nos outros planos sectoriais.

Contudo, nunca podemos esquecer que qualquer que seja o sistema de articulação de contas utilizado torna-se fundamental a existência de um bom sistema informático. Parece-nos, deste modo, que as autarquias devem adquirir adequados suportes informáticos, para o desenvolvimento de um sistema eficaz de Contabilidade de Custos que abarque todos os fluxos internos existentes nestas organizações.

¹⁰⁰ Tal como previsto no POC-Educação, este autor separa as actividades finais (principais) das actividades intermédias (de apoio ou auxiliares), que correspondem no POCAL às funções principais e às funções de apoio, respectivamente. No caso das Funções Gerais, considerou que as actividades de Segurança e Ordem Pública prestam um serviço público visível, daí ser conveniente separá-las das outras funções gerais, para se obter o custo unitário dos serviços. Correia (2002) considera esta sub-função como actividade principal. Os Custos Directos dos Serviços Gerais de Administração pública, que correspondem a gastos indirectos ou comuns a todas as outras funções, devem, segundo esta proposta, ser repartidos proporcionalmente aos custos directos, tal como refere o POCAL, são os chamados “Reembolsos”, na medida em que os seus custos são repartidos pelas funções usuárias (cedências internas), de acordo com requisições de serviços. Dentro das Funções Sociais e das Funções Económicas, todas as sub-funções são consideradas actividades principais. Já as Outras Funções abarcam actividades principais e actividades de apoio ou auxiliares. Assim, considerou as operações da dívida autárquica e as transferências entre administrações como actividades de apoio, e as diversas não especificadas como actividades principais.

5.6 DOCUMENTOS PARA ELABORAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

O POCAL, no ponto 2.8.3.6, estabelece uma série de documentos para a elaboração da Contabilidade de Custos (CC), cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do respectivo diploma. Esses documentos consubstanciam-se nas seguintes fichas:

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

No ponto 12.3 do plano consta a informação que cada uma destas fichas deve conter.

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

a) Materiais (CC-1)

Para apurar o custo dos materiais, o POCAL obriga à utilização da ficha CC-1 – Materiais. O cálculo do custo dos materiais consumidos por função, por bem ou serviço, baseia-se numa requisição interna. Assim, esta ficha será utilizada para registar a utilização de materiais que devem ser valorizados pelo custo à saída do armazém, calculado na ficha de existências (I-11)¹⁰¹. Desta forma, a inventariação é efectuada com base em suportes documentais (fichas), individualizados por item ou bem. É uma ficha que deve ser elaborada mensalmente, se for este o período de cálculo de custos.

¹⁰¹ A ficha I-11 é apresentada no ponto 12 – “Sistema contabilístico - documentos e registos”.

Normalmente as saídas são valorizadas ao custo médio¹⁰², este custo deve ser actualizado por cada nova compra ou consumo e normalmente os valores registados são reais. Como tal, os valores inscritos no mapa CC-1 devem coincidir com os inscritos na conta 61 – CMVMC (Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas), da Contabilidade Patrimonial.

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

A ficha CC-2 permite apurar o custo hora da mão-de-obra¹⁰³, que será necessário para apurar o custo da mão-de-obra efectuado na ficha CC-3. Segundo Marques (2000), o facto desta ficha incluir o nome do trabalhador é bastante problemático, pois tornar-se-á muito dispendioso e trabalhoso efectuar estes cálculos trabalhador a trabalhador. Para esta autora seria mais vantajoso calcular os custos da Hh agregados por escalões ou tipo de funções, obtendo-se desta forma um custo médio. Bernardes (2001) partilha da mesma opinião. Na óptica deste autor, parece excessivo efectuar o cálculo de taxas horárias individualizadas por trabalhador, tal como o POCAL prevê pois, em muitos casos, bastaria o cálculo de uma taxa horária média por profissão ou por categorias homogéneas de empregados.

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

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

Onde:

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

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

Sendo: 52 - o número de semanas de trabalho ao ano; n - o número de horas de trabalho semanais; y - o número de horas de trabalho perdidas por semana¹⁰⁴.

¹⁰² Apesar de, tal como já referimos, o POCAL também permitir a utilização do custo específico.

¹⁰³ Análogo ao cálculo do indicador Hh (hora/homem) nas empresas privadas.

¹⁰⁴ Calcula-se dividindo por 52 o número total anual de dias perdidos.

De acordo com o estipulado no POCAL, o número de horas de trabalho perdidas por semana calcula-se tendo em conta os feriados, dias de férias e a percentagem média de faltas por atestado médico. Não obstante, entendemos que não se podem considerar só estas faltas, há outro tipo de faltas que também podem ocorrer durante o ano, por exemplo, faltas por casamento, por nascimento, falta por falecimento de familiar, entre outras.

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

Em termos informáticos, deverá existir uma ligação estreita entre uma aplicação de gestão de recursos humanos (onde constam todos os dados relativos aos funcionários) e uma aplicação de contabilidade (patrimonial e de custos, se individualizadas) que utilizará tais dados para o cálculo do custo da mão-de-obra (ficha CC-3) (Nicolau, Correia & Portela, 2004).

c) Mão-de-obra (CC-3)

Nesta ficha irão ser registados os custos da mão-de-obra aplicada a uma determinada função, bem ou serviço. Para isso temos de conhecer o número mensal de horas de trabalho (número de dias do mês vezes número de horas diárias de trabalho) que cada funcionário dedicou a cada função, bem ou serviço, valorizando-as ao custo horário calculado na ficha CC-2 (Bernardes, 2001).

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

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

Para calcular o custo hora das máquinas e viaturas¹⁰⁵ utilizadas directamente numa dada função, bem ou serviço, deve ser preenchida a ficha CC-4, que irá conter uma lista com todas as máquinas e viaturas existentes na autarquia.

Para efectuar este cálculo, considera-se que as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de horas de trabalho por ano. No entanto, de acordo com Bernardes (2001: 412) “não se indica aqui como calcular esse número anual – tomando como referência a fórmula anterior, variará entre $52 * n$ e $52 * (n - y)$ porque as máquinas/viaturas poderão trabalhar com outro operador mesmo que o seu operador habitual esteja de férias ou de doença”.

De forma similar ao cálculo dos custos da mão-de-obra, também neste caso é necessário calcular o custo/hora de cada máquina ou viatura, o que poderá ser simplificado fazendo este cálculo apenas para os diferentes tipos de máquinas/viaturas (Marques, 2000). Bernardes (2001) partilha da mesma opinião referindo que devem ser calculadas taxas médias desde que relativas a máquinas/viaturas homogéneas em termos de custo/função/rendimento.

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

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

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

- amortizações – calculadas de acordo com a vida útil correspondente à taxa praticada;
- pneus – para o seu cálculo considera-se uma vida útil de 2 anos;
- combustíveis – considera-se o consumo médio referido nas especificações técnicas do equipamento, que poderá ser alterado desde que devidamente justificado;
- manutenção – consideram-se aqui as reparações e revisões do equipamento. Para efectuar este cálculo, aplica-se um coeficiente, devidamente justificado, indexado ao custo do combustível/hora;

¹⁰⁵ Idêntico ao cálculo do indicador Hm (hora/máquina) nas empresas privadas.

- seguros – considera-se o prémio anual do seguro do equipamento, se aplicável;
- custo do operador – considera-se o custo/hora apurado na ficha CC-2.

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

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

Em termos informáticos, deverá existir uma interligação efectiva entre uma aplicação de recursos humanos, uma aplicação de gestão de máquinas e viaturas - que se articulará com uma aplicação de inventário e cadastro do património da autarquia - e uma aplicação de contabilidade, que utilizará tais elementos para o cálculo do custo das máquinas e viaturas (ficha CC-5) (Nicolau, Correia & Portela, 2004).

e) Máquinas e Viaturas (CC-5)

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

Tal como no caso dos funcionários, também aqui, para cada máquina ou viatura, no final de cada mês haverá que distribuir o respectivo tempo de trabalho mensal (número de

dias do mês vezes o número de horas diárias de trabalho) pelas funções e pelos bens ou serviços a que estiveram afectas, fazendo-se depois a valorização das prestações a cada função/bem/serviço com base no custo-hora calculado na ficha CC-4 (Bernardes, 2001).

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

f) Outros Custos Directos (CC-10)

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

g) Apuramento dos custos indirectos (CC-6)

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

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

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

Através desta ficha é possível apurar o custo total de cada bem ou serviço, utilizando para o efeito valores mensais e acumulados. Para isso é necessário somar aos custos

directos dos bens ou serviços [apurados na ficha CC-1 (consumo de materiais); CC-3 (custo da mão-de-obra); CC-5 (custo das máquinas e viaturas) e outros custos directos¹⁰⁶] os seus custos indirectos.

Contudo, se em relação aos custos directos não existem grandes problemas, na medida em que é só transferir os respectivos custos das fichas previamente elaboradas, o mesmo não acontece em relação aos custos indirectos. Aqui, surge a necessidade de efectuar uma série de cálculos auxiliares para facilitar a sua inclusão no custo das funções, bens ou serviços. Com efeito, tratando-se de custos indirectos, é preciso calcular um coeficiente de imputação que permita fazer o respectivo tratamento.

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

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

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

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

¹⁰⁶ Obtidos através da ficha criada para esse efeito.

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

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

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

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

$$\text{Custos indirectos do bem/serviço} = \text{CI} * \text{Custos indirectos da respectiva função}$$

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

i) Apuramento de custos directos da função (CC-8)

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

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

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

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

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

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

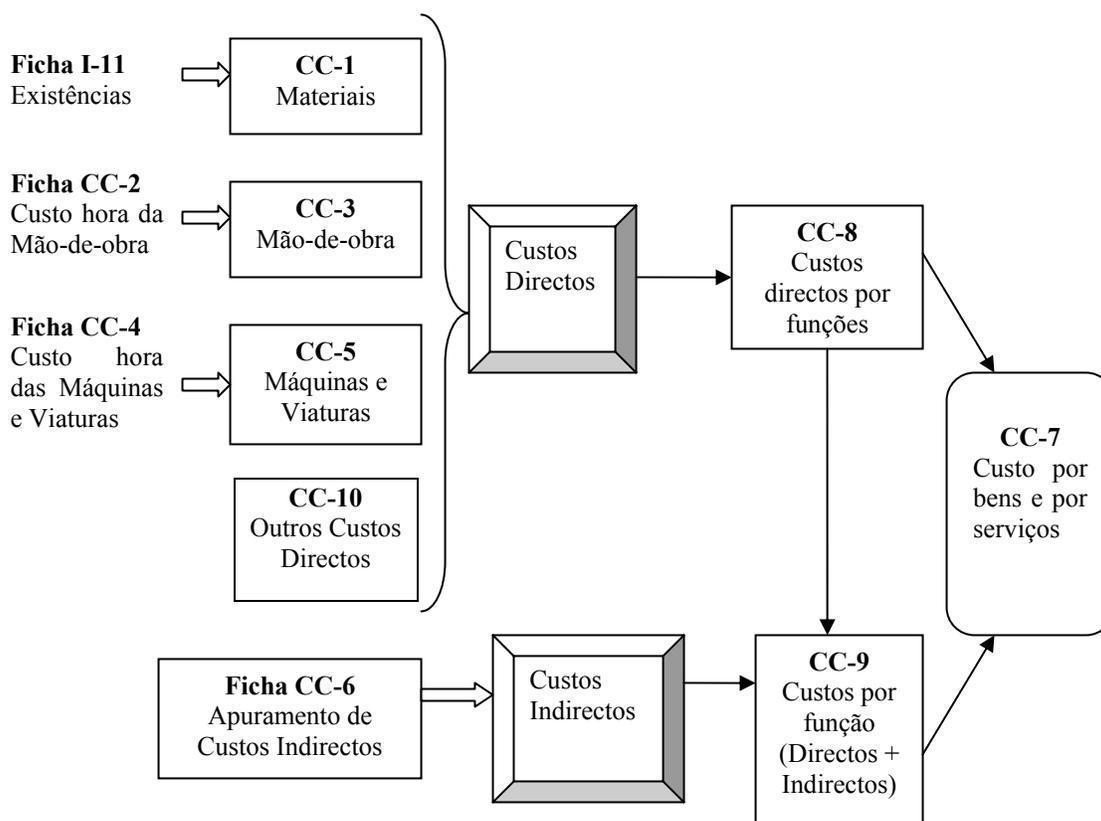
Analisando o tipo de documentos propostos pelo plano, verifica-se o seguinte:

- 1) Os custos numa primeira fase devem ser classificados em:
 - a) Custos directos
 - Materiais (obtendo-se o Mapa CC-1, que recebe informação da ficha de existências I-11);
 - Mão-de-obra (obtendo-se o Mapa CC-3, que recebe informação do Mapa CC-2);
 - Máquinas e viaturas (obtendo-se o Mapa CC-5, que recebe informação do Mapa CC-4);
 - Outros (não existe mapa) - referentes a outros custos que não se enquadram nos mapas CC-1 a CC-5 e devem ser considerados como custos directos.
 - b) Custos indirectos (Mapa CC-6)
- 2) Numa segunda fase, os custos directos devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo-se o Mapa CC-8.

- 3) Numa terceira fase, devem ser efectuados cálculos auxiliares para determinar os custos indirectos que devem ser repartidos pelas diferentes funções. Adicionando a estes custos indirectos os custos directos transferidos do mapa CC-8, é possível preencher o mapa CC-9.
- 4) Numa quarta fase, os custos de cada função (directos e indirectos) devem ser repartidos pelos diferentes bens produzidos ou serviços prestados, preenchendo-se o Mapa CC-7 para cada bem/serviço (Carvalho, Fernandes & Teixeira, 2002).

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

Figura n.º 5: Fichas de apuramento de custos no POCAL



Fonte: Elaboração própria

5.7 INSUFICIÊNCIAS DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PROPOSTO PELO POCAL

Apesar do POCAL fixar um conjunto de procedimentos contabilísticos, para apuramento dos custos, nomeadamente no que se refere ao conteúdo mínimo obrigatório dos mapas de Contabilidade de Custos e às regras para a imputação dos custos directos e indirectos, existem algumas falhas detectadas no diploma que aprova o POCAL (DL n.º 54-A/99) a nível do sistema de Contabilidade de Custos.

Assim sendo, as principais limitações do POCAL relativamente à Contabilidade de Custos são as seguintes:

- apenas menciona a necessidade de implementação de uma Contabilidade de Custos, não perspectivando a necessidade de análise dos proveitos e dos resultados e logo de uma Contabilidade Analítica ou mesmo de Gestão. Apesar da dificuldade que existe nas autarquias em relacionar custos com proveitos e saber os resultados, Nicolau, Correia e Portela (2004: 94-95) consideram que “se a contabilidade de custos se destina, entre outros aspectos, à recolha e tratamento de informação económica e financeira por forma a poder fixar tarifas e preços de uma maneira mais equilibrada, também será possível, num momento posterior, relacionar os proveitos gerados pelas operações onde se cobraram as tarifas e os preços, com os custos que lhes estiveram subjacentes”;
- a classe 9 não é atribuída à Contabilidade de Custos nem é apresentado nenhum plano de contas básico;
- não identifica o sistema de movimentação das contas, ou seja, não se sabe se a Contabilidade de Custos deve funcionar através de um sistema digráfico ou unigráfico;
- não estipula qualquer regra em relação à ligação da Contabilidade Patrimonial com a Contabilidade de Custos, deste modo, não se sabe se esta ligação deve ser efectuada através de sistemas monistas ou dualistas;
- para além da reclassificação de custos em directos e indirectos, não estabelece nenhuma outra tipificação dos custos;

- faz referência aos custos directos e indirectos, mas nada estabelece em relação à decomposição desses custos, ou seja, não se percebe se os custos a considerar devem ser apenas os custos directos a Funções, a Bens e Serviços e os custos indirectos a Funções, a Bens e Serviços, ou considerar, para além destas decomposições, os custos directos a Funções, mas indirectos a Bens e Serviços. Ainda neste âmbito, não se sabe qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos directos e indirectos;
- não esclarece se todos os custos considerados na Contabilidade Patrimonial devem ser acolhidos no sistema de cálculo de custos, podendo admitir-se a reclassificação de custos em incorporáveis e não incorporáveis;
- indica que deve ser usado o método de base única, quando nos parece mais correcto a utilização do método de base múltipla;
- não refere a necessidade de apurar os custos por centros de custos ou por centros de responsabilidade, o que impossibilita a efectiva implementação de um sistema de controlo de gestão;
- não menciona a hipótese de considerar como custos dos bens e serviços os custos de oportunidade. Desta forma, não é possível calcular o Custo Económico-técnico [Custo Complexivo ou Completo (custo dos bens e serviços vendidos + custos administrativos, de distribuição e financeiros) + Custo de Oportunidade)]. Esta omissão pode levar a um apuramento incompleto do custo que é necessário calcular;
- não esclarece se deve ser utilizado o método das secções homogéneas, ou algumas das suas regras, e se existirão critérios para repartição dos custos dos centros/funções auxiliares;
- a Demonstração de Resultados por Funções não é obrigatória, o que constitui uma lacuna principalmente para os Serviços Municipalizados, que podem ter a necessidade, para além de apurar os custos, também de apurar os proveitos e os resultados;
- não estipula a necessidade de apurar os custos por actividades, nem apresenta mapas para tal;

- não apresenta uma ficha para registo dos outros custos directos, faltando, também, explorar as possíveis duplicações de valores nas fichas, no que toca à mão-de-obra, por exemplo.

Estas falhas do POCAL dificultam a uniformização, comparação e agregação de informação entre os diferentes Municípios e não contribuem para o correcto apuramento dos custos dos bens e serviços, objecto de fixação de taxas, tarifas e preços.

5.8 ANÁLISE COMPARATIVA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO POCAL COM A CONTABILIDADE ANALÍTICA NOS VÁRIOS PLANOS SECTORIAIS

Se compararmos as regras estabelecidas no POCAL, no que se refere à implementação de um sistema de contabilidade interno, com as regras dos restantes planos aplicáveis ao sector público, encontramos algumas similitudes e diferenças que passamos de seguida a descrever.

Podemos verificar, desde logo, que não existe uma coerência na escolha dos termos para designar este sistema de contabilidade. Desta forma, o POCP, o POC-Educação, o POCMS e o POCISSSS utilizam o termo Contabilidade Analítica, enquanto o POCAL se refere à Contabilidade de Custos. O POCAL é, nesta perspectiva, o menos ambicioso de todos os planos, na medida em que apenas se pretende analisar os custos e não os custos, proveitos e resultados. Mas, por outro lado, compreende-se essa não obrigatoriedade (excepto relativamente aos Serviços Municipalizados) uma vez que não existindo o princípio da correlação entre custos e proveitos, não é fácil imputar proveitos (por exemplo impostos) a custos. O uso do termo “Contabilidade Analítica” no POC-Educação, parece-nos o mais apropriado, pois neste plano existem regras concretas que transpõem a mera análise de custos, permitindo também a análise dos proveitos e dos resultados, quer reais, quer previsionais, e a conseqüente análise dos desvios verificados. Para avaliação da eficiência e eficácia das entidades públicas é importante não só determinar custos, mas também proveitos e resultados, recorrendo a indicadores para acompanhar e controlar a sua gestão.

Em relação aos mapas ou outros documentos para a elaboração da Contabilidade Analítica, o POC-Educação, o POCAL e o PCAH apresentam mapas para este efeito. O POCISSSS não apresenta qualquer informação a este respeito¹⁰⁷. O POCP, ao remeter para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre o desenvolvimento deste sistema contabilístico, também não apresenta nenhum mapa para o registo das operações internas.

A nível dos métodos para apuramento de custos, o PCAH e o POCISSSS estabelecem que o apuramento de custos deve ser efectuado por centros de custos. O PCAH vai mais longe ao referir que, para o efeito, deve ser utilizado o método das secções homogéneas. Por conseguinte, o POC-Educação é o mais audaz, ao abordar a necessidade de apuramento de custos por actividades intermédias e finais, logo, o apuramento de custos através do método ABC. Relativamente à repartição dos custos indirectos, tanto o POCAL como o POC-Educação recomendam a utilização de uma única base de repartição (método de base única), apesar do POC-Educação também reconhecer que podem ser utilizadas várias bases de repartição.

Apenas existem indicações para a elaboração de um plano de classe 9 no POC-Educação. De resto, todos os planos, com excepção do POCAL, referem que esta classe fica reservada para a Contabilidade Analítica, não estabelecendo, no entanto, nenhuma regra para a sua elaboração. Não obstante, surgem ainda outras dúvidas em todos os planos, pois, por um lado, não se indica, por exemplo, qual o sistema de movimentação das contas, ou seja, se as várias entidades devem usar o sistema digráfico ou unigráfico, por outro lado, não se identifica o sistema de ligação à Contabilidade Patrimonial, não sabemos se podem ser utilizados os Sistemas Monistas ou os Sistemas Dualistas. Porém, se pensarmos nas empresas privadas, o POC, no ponto 2.5, apenas refere que a classe 9 deve ser reservada à Contabilidade de Custos, Analítica ou Interna, sendo que nada refere em relação aos desenvolvimentos desta classe. Entendeu-se que não se justificava a normalização de uma listagem de contas, devido à natureza diversa das distintas empresas abrangidas pelo plano. Neste sentido, o POC-Educação vai mais longe, do que o próprio POC, ao criar algumas regras, mesmo que escassas, em relação ao desenvolvimento de um

¹⁰⁷ No entanto, o manual que explica o POCISSSS, coordenado pela Dra. Ana Isabel Barreiros, e publicado no ano de 2002, traz algumas informações adicionais para a elaboração da Contabilidade Analítica, que se tornam relevantes, num contexto de escassez de informação relacionada com a implementação desta contabilidade.

plano de contas. O facto de não existirem quaisquer regras nos outros planos leva a que exista uma grande flexibilidade, por parte dos vários organismos, na elaboração de um plano de contas, o que também cria problemas a nível da comparabilidade da informação produzida.

Tal como já referimos, o sistema de movimentação das contas a utilizar¹⁰⁸ para tornar os sistemas operativos, encontra-se por definir em todos os planos, sendo que, em princípio, deverá ser utilizado o sistema digráfico. Esta opinião é defendida por Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002), no manual “POCAL Comentado”, e por Cravo, Carvalho, Fernandes e Silva (2002), no manual “POC-Educação explicado”. Segundo Cravo *et al.* (2002), tendo em conta que a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial registam todas as operações pelo sistema digráfico, a Contabilidade Analítica também deve usar a diagrafia.

Somente o POC-Educação apresenta um mapa de Demonstração de Custos por Funções, referindo que este é de produção obrigatória. O POCP não apresenta a Demonstração dos Resultados por Funções, pois entende que esta peça é mais relevante para as empresas do que para as entidades a que se destina este plano. Já o POCAL estabelece que, apesar de não ser apresentado um modelo para a elaboração desta demonstração, esta é de elaboração facultativa para as autarquias locais¹⁰⁹. O POCMS e o POCISSSS nem sequer fazem referência a este documento, subentendendo-se que as entidades sujeitas aos mesmos não têm que elaborar esta demonstração, de extrema relevância para a Contabilidade Analítica.

O POCAL, o POC-Educação e o PCAH, apontam para a reclassificação dos custos em directos e indirectos. O POCP e o POCISSSS não fazem qualquer alusão em relação a esta temática.

A nível dos sistemas de custeios utilizados na imputação dos custos, da leitura da maior parte dos planos depreende-se que o sistema que deve ser utilizado é o total. Se analisarmos com pormenor o capítulo dos critérios de valorimetria, no POCAL e no POCMS, parece excluir-se a utilização do Sistema de Custeio Racional, incluindo todos os custos fixos industriais reais na valorização dos bens e serviços. No entanto, no POCP,

¹⁰⁸ Digráfico ou unigráfico.

¹⁰⁹ Não obstante, o POCAL apresenta um mapa para apuramento do custo das funções (Mapa CC-9).

POC-Educação, POCISSSS e até no POC subentende-se que também poderá ser usado o Sistema de Custeio Racional, pois estes planos regulamentam no ponto 4.1.3, no caso dos planos sectoriais referidos, e no ponto 5.3.3, no caso do POC, que se considera como “custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos indústrias variáveis e dos custos indústrias fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra. Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção. Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção”.

Relativamente à valorização das saídas de armazém, o POCMS e o POCISSSS só admitem a utilização do Custo Médio Ponderado. O POCP, à semelhança do POC das empresas privadas, admite a utilização do Custo Específico, Custo Médio Ponderado, FIFO, LIFO e Custo Padrão. O POCAL admite a utilização do Custo Médio Ponderado e do Custo Específico e o POC-Educação a utilização do Custo Específico, do Custo Médio Ponderado ou do Custo Padrão.

O único plano de contas que se refere à valorização dos trabalhos ou obras em curso é o POCAL. Nos outros planos não existe qualquer referência em relação a esta problemática.

No quadro n.º 8 é apresentada, de forma esquematizada, uma comparação da informação contida nos vários planos analisados, relativamente à Contabilidade Analítica ou de Custos.

Quadro n.º 8: Comparação da Contabilidade Analítica (ou de Custos) no POCAL com os diferentes planos sectoriais

	POCAL	POCP	POC-Educação	POCMS	POCISSSS
Terminologia	Contabilidade de Custos	Contabilidade Analítica	Contabilidade Analítica	Contabilidade Analítica	Contabilidade Analítica
Mapas para a elaboração da Contabilidade de Custos ou outros documentos	Fichas para apuramento do custo: - Materiais (CC-1); - Cálculo do custo/hora da mão-de-obra (CC-2); - Mão-de-obra (CC-3); - Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); - Máquinas e Viaturas (CC-5); - Apuramento dos custos indirectos (CC-6); - Apuramento dos custos dos bens ou serviços (CC-7); - Apuramento dos custos directos das funções (CC-8); - Apuramento dos custos por função (CC-9).	Omisso	Mapas de Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custo: - actividades ou serviços internos de apoio; - ensino; - investigação; - apoio aos utentes; - prestação de serviços; - outras actividades; - produção para a própria entidade.	- Normas para a elaboração de mapas complementares da gestão interna; - Quadros das Secções Homogéneas: . Secções Principais . Secções Auxiliares . Secções Administrativas - Mapa de orçamento das Secções Homogéneas; - Mapa de realização das Secções Homogéneas (1).	Omisso, apesar de referir que devem ser criados mapas.
Classe 9	Omisso	Reservada para a Contabilidade Analítica	Reservada para a Contabilidade Analítica	Reservada para a Contabilidade Analítica	Reservada para a Contabilidade Analítica
Plano de Contas de Contabilidade Analítica (ou de Custos)	Omisso	Omisso	Sugere contas e subcontas para o desenvolvimento da classe 9	Omisso	Omisso
Demonstração dos Resultados por Funções	Elaboração facultativa	Não é obrigatória	Apresenta um mapa de Demonstração de Custos por funções (modelo A8)	Omisso	Omisso

	POCAL	POCP	POC-Educação	POCMS	POCISSSS
Reclassificação de custos	Reclassificação de custos em: - directos: . materiais . mão-de-obra . máquinas e viaturas . outros custos directos - indirectos. - Custos das funções - Custo dos bens e serviços.	Omisso	Reclassificação de custos em: a) directos e indirectos; b) custos com pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações, provisões e outros custos; c) custos totais do exercício económico e custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.	Reclassificação de custos em: directos e indirectos (1)	Omisso
Sistemas de Custeio	Sistema de Custeio Total, com alguns custos padrão (mão de obra e máquinas e viaturas)	Sistemas de Custeio Total ou Racional	Sistemas de Custeio Total ou Racional, a custos reais e a custos padrão	Sistema de Custeio Total	Sistemas de Custeio Total ou Racional
Métodos de apuramento dos custos	Repartição dos custos indirectos através do método de base única	Omisso	Repartição dos custos indirectos: - método de base múltipla; - método de base única. Análise dos produtos finais: - sistema ABC; - custos padrão.	Apuramento por centros de custo através do Método das secções homogéneas (1)	Apuramento por centros de custos
Valorização das saídas de armazém	- Custo Médio Ponderado; - Custo Específico.	- Custo Específico; - Custo Médio Ponderado; - FIFO; - LIFO; - Custo Padrão.	- Custo Específico; - Custo Médio Ponderado; - Custo Padrão.	- Custo Médio Ponderado.	- Custo Médio Ponderado.
Valorização dos trabalhos ou obras em curso	- Método da percentagem de acabamento; - Método do contrato terminado.	Omisso	Omisso	Omisso	Omisso

Fonte: Elaboração Própria

**CAPÍTULO 6 – A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO BASE
DE CÁLCULO PARA A FIXAÇÃO DAS TARIFAS E PREÇOS**

CAPÍTULO 6 - A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO BASE DE CÁLCULO DAS TARIFAS E PREÇOS MUNICIPAIS

6.1 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA FIXAÇÃO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS

O objectivo principal das autarquias é a satisfação das necessidades locais, utilizando para o efeito uma série de recursos escassos. A escassez de recursos destas entidades deriva, entre outras, das seguintes causas:

- aceleração progressiva do gasto público, derivada não só do incremento dos serviços, como também do aumento de custos associados aos já existentes, o que reduz a sua produtividade;
- prestação de serviços obrigatórios sem que as suas tarifas cubram o verdadeiro custo (Morote, 2001).

Com efeito, as políticas de bem estar social, desencadearam um crescimento importante nas despesas públicas que não foi acompanhado por igual acréscimo das receitas, o que conduziu a um défice público significativo (Díaz *et al.*, 2000).

Para fazer face a este problema, as autarquias precisam de um financiamento estável e suficiente, que permita e assegure uma prestação adequada dos serviços públicos. “Não obstante, na realidade, um financiamento estável não será determinante da qualidade e racionalidade na prestação de serviços, pois nada serve incrementar os recursos se existem desequilíbrios generalizados por inadequados métodos de gestão e decisão políticos” (Morote, 2001: 30). Neste contexto, sendo as tarifas e preços os recursos em relação aos quais os Municípios têm maior margem de manobra financeira, importa apurar de que forma estão a ser fixados os valores a cobrar aos utilizadores, pois os gestores poderão aumentar as tabelas como forma de incrementar as suas receitas.

Porém, apesar da determinação das taxas, tarifas e preços nas autarquias poder ter como base algumas das técnicas utilizadas nas empresas privadas, convém ter em atenção que a dificuldade que existe na determinação de uma relação de proporcionalidade entre o

fornecimento de bens e serviços públicos locais (produção) e a aplicação de taxas, tarifas e preços (venda), leva a que estas noções (produção/venda) devam ser prudentemente utilizadas para efeitos de gestão. Com efeito, nestas entidades não existe uma relação directa entre os *inputs* (recursos) e os *outputs* (atendimentos ao público, bens produzidos, etc.) (Evans & Bellamy, 1995). Perante esta dificuldade e outras que derivam do facto da maior parte das taxas, tarifas e preços serem calculadas com base em coeficientes de actualização aplicados ao valor das taxas, tarifas e preços até então em vigor - tendo em conta quer a evolução do índice geral de preços quer eventuais alterações nos preços -, a Contabilidade Analítica ou de Custos é vista como um instrumento de gestão por excelência, que irá desempenhar um papel fundamental na determinação dos custos dos bens e serviços, objecto de fixação de taxas, tarifas e preços. Através da informação obtida deve ser possível fornecer informações fiáveis, tendo em vista a tomada de decisões e a gestão adequada dos recursos.

São várias as entidades que salientam a importância da Contabilidade de Custos ou de Gestão como instrumento privilegiado de auxílio na fixação das taxas, tarifas e preços. Por exemplo, o FASAB (1995) e a IFAC (2000) assinalam que a Contabilidade de Custos é importante para a determinação das taxas e preços públicos. Segundo estas entidades, apesar da fixação das taxas e preços públicos ser baseada num conjunto particular de princípios, baseados em critérios políticos, em diplomas legais ou nas próprias políticas públicas, fazendo com que o preço de um bem ou serviço não seja necessariamente igual ou superior ao custo desse bem ou do serviço, o custo não deixa de ser importante na fixação de preços por parte das instituições públicas. Também a AECA (1997) refere que um dos objectivos da Contabilidade de Gestão na Administração Pública é a determinação do valor das taxas e dos preços públicos, tendo por base as informações recolhidas sobre os recursos consumidos na prestação de um serviço ou na obtenção de um bem. A disponibilização de informação diferenciada sobre o custo destes bens e serviços permite conhecer a quantia de gastos públicos que está a ser aplicada na sua prestação, podendo relacionar-se o seu custo com a correspondente taxa ou preço, com o fim de determinar o grau de cobertura do custo.

O projecto CANOA, desenvolvido pela IGAE (1994), tem, entre outros¹¹⁰, como objectivo, determinar o custo das actividades e da prestação de serviços públicos, em relação aos quais se vai exigir como contraprestação preços ou taxas. Na perspectiva desta entidade, a Contabilidade Analítica deve disponibilizar informação com o suficiente grau de rigor para fundamentar a quantia dos ditos preços públicos e das taxas que se exigem aos cidadãos pela prestação desses serviços. Segundo Diáz *et al.* (2000), esta informação é importante para que os cidadãos tenha consciencia do custo dos bens e dos serviços públicos e, conseqüentemente, do destino dos seus contributos, tornando a gestão pública mais transparente. Deste modo, é unânime na literatura existente sobre esta temática que a Contabilidade Analítica ou de Custos permite conhecer o custo efectivo dos bens e serviços, objecto de lançamento de taxas, tarifas e preços.

A nível legal, a anterior LFL (Lei n.º 1/87) no n.º 2 do art. 12.º referia que as tarifas a fixar pelos Municípios, respeitantes aos serviços municipais ou municipalizados, bem como os preços associados à alínea i) do art. 4.º da referida lei (rendimento de serviços pertencentes ao Município, por ele administrados ou dados em concessão) “não devem ser inferiores aos respectivos encargos previsionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento”. O n.º 3 do artigo referido, regulamentava que os Municípios, caso não seguissem a regra anterior, teriam que inscrever obrigatoriamente como despesa o montante correspondente à indemnização compensatória. Claramente está aqui presente a preocupação do governo central em evitar que os Municípios sejam tentados a favorecer os seus munícipes na expectativa de exportar o défice dos seus serviços.

Também o n.º 3 do art. 20.º da Lei n.º 42/98 (actual LFL) regulamenta que “as tarifas e os preços, a fixar pelos Municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e Serviços Municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”. As diferenças entre as duas leis, relativamente a este aspecto concreto, por um lado, fundamentam-se no tipo de custos que devem ser considerados - a

¹¹⁰ Os objectivos da Contabilidade Analítica para o Sector Público, estabelecidos pelo IGAE e por Diáz *et al.*, foram descritos no ponto 4.2 deste trabalho.

Lei n.º 1/87 referia que as tarifas e preços não devem ser inferiores aos respectivos encargos previsionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento, da leitura da actual lei, depreende-se que devem ser considerados, para este efeito, todos os custos, e não apenas os referidos na anterior lei, ao referir que as tarifas e preços não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços (ver quadro n.º 9)-, por outro lado, no desaparecimento do n.º 3 do art. 12.º da anterior lei.

Quadro n.º 9: Diferença entre os custos a considerar para a determinação das tarifas e preços nas Leis das Finanças Locais

Anterior LFL (Lei n.º 1/87)		
Tarifas e Preços	= >	Encargos previsionais de exploração e de Administração + Montante necessário à reintegração do equipamento
Actual LFL (Lei n.º 42/98)		
Tarifas e Preços	= >	Custos directos e indirectos suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços

Fonte: Elaboração própria

Tal como a literatura contabilística, relacionada com esta matéria, também a LFL ao referir que as tarifas e preços não devem ser inferiores aos seus custos, vem reforçar a importância da Contabilidade de Custos no cálculo dos custos dos bens fornecidos e dos serviços prestados, como base de fixação e fundamentação das respectivas tarifas e preços. A informação produzida por este sistema de contabilidade, permite aos administradores locais efectuarem uma gestão cada vez mais cuidada das receitas obtidas com o lançamento de taxas, tarifas e preços municipais.

Para cálculo dos custos dos bens e serviços está implícita na actual Lei, tal como acontece no próprio POCAL, a necessidade de utilizar o Sistema de Custeio Total Industrial, na medida em que se considera que as tarifas e preços não devem ser inferiores aos “custos directos e indirectos suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”. Estes custos só podem ser custos de produção e não custos não industriais (distribuição, administração geral e financeiros). Segundo Morote (2001), também a lei

espanhola sobre a regulamentação do cálculo das taxas e preços dos serviços públicos locais considera que na determinação dos custos deve-se considerar o consumo de todos os factores produtivos, fazendo referência à necessidade de considerar tanto os custos directos como os indirectos, estando também subjacente a utilização de um sistema de custos completo. De facto, a informação sobre os custos totais é considerada de indubitável interesse na fixação das taxas e preços públicos (Gómez, 2001). Esta ideia também é defendida pela IFAC (2000) que refere que se o objectivo da Contabilidade de Custos for fornecer bases para a recuperação dos custos, então é necessário criar um sistema de custos completos.

Assim, quando se pretendeu obrigatória a elaboração da Contabilidade de Custos ou Analítica no sector público, exigência do POCP, do POCAL e de todos os outros planos sectoriais, um dos objectivos era que as entidades abrangidas por estes planos justificassem, com base nos custos, as tarifas e os preços que praticam em relação a determinados serviços ou bens. O POCAL refere isso mesmo ao regulamentar no ponto 2.8.3.1 que “a Contabilidade de Custos é obrigatória no apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços”.

Para o apuramento de custos as autarquias devem seguir as regras definidas no POCAL. A AECA (1997) salienta esta necessidade quando refere que se um dos objectivos da Contabilidade de Custos é a determinação das taxas e preços públicos, a imputação de custos deverá realizar-se segundo a normativa vigente, relativamente a cada caso e, portanto, a estrutura do custo atenderá a essa necessidade de informação. Desta forma, para além da simplificação dos processos de cálculo destas tarifas e preços, também se pretende que as autarquias tenham as mesmas regras para o cálculo das ditas tarifas e preços.

Neste sentido, tendo em conta a necessidade de apurar o custo dos bens e serviços, o DL que aprovou o POCAL tinha mesmo que fazer algumas referências em relação à forma como a Contabilidade de Custos deveria ser elaborada, não deixando a informação de uma forma tão vaga como o POC das empresas privadas ou o próprio POCP. Só desta forma, será possível existir alguma uniformidade no apuramento dos custos dos bens e serviços, para que não existam grandes diferenças entre as tabelas de tarifas e preços dos vários Municípios.

Todas estas questões revelam-se de extrema importância nos dias de hoje, na medida em que os cidadãos e os outros utilizadores da informação proporcionada pela Contabilidade de Custos têm necessidade de mais e melhor informação. Por exemplo, existe a necessidade de perceber com que base científica e económica se justifica o valor da tarifa da água. Cientificamente não está nada provado, a única coisa que se pode dizer é que é mais barato porque se trata de um serviço público.

6.2 A RELAÇÃO VALOR COBRADO / CUSTO SUPORTADO NA FIXAÇÃO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS

Na fixação das tarifas ou preços o referencial custo de produção desempenha um papel fundamental. Na fixação das taxas, Costa (1995) refere que geralmente não existe uma relação entre o quantitativo destas e o custo que está associado à sua administração¹¹¹. A sua determinação, normalmente, não obedece a princípios de racionalidade económica, a prová-lo está o facto de, por alguns serviços, serem cobradas receitas inferiores ao seu custo. Não obstante, o custo associado às taxas pode funcionar como base para a sua fixação.

Contudo, coloca-se a questão de saber se os valores a cobrar devem ser iguais, superiores ou inferiores aos custos. Nesta matéria a LFL e a restante literatura afiguram-se consensuais relativamente ao facto que as tarifas e preços não devem ser inferiores aos custos dos bens e serviços, que dão origem às mesmas, já as taxas podem e, em algumas situações até devem, ser inferiores aos custos com elas relacionados.

As tarifas e os preços (água, saneamento, transportes públicos, entre outros) têm de cobrir, no mínimo, os gastos necessários para prestar os serviços correspondentes. Neste caso, a lei presume que os valores a cobrar serão os adequados à cobertura dos custos directos e indirectos (pessoal, maquinaria, matérias primas e subsidiárias, etc.) (Costa, 2003). Hera (s/d) refere que os preços públicos por não serem um receita tributária, podem

¹¹¹ Talvez, por este motivo, o POCAL só refere que a Contabilidade de Custos é obrigatória no apuramento dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços dos bens e serviços e não faz qualquer referência às taxas.

ser superiores aos custos dos bens e serviços. Assim, no que se refere aos preços dos serviços públicos, Correia (2002) estabelece que estes devem cobrir no mínimo os custos económicos. De forma similar, também a lei espanhola das taxas e preços públicos regulamenta que os preços públicos devem cobrir, no mínimo, os custos económicos, derivados da realização das actividades ou da prestação dos serviços (Ríos, 2001).

De acordo com Correia (2002), pelo princípio da equivalência, as taxas tenderão a cobrir o custo do serviço ou actividade que constitua o facto a tributar. Desta forma, o seu preço não deve ser superior ao custo real. Opinião semelhante tem Anido (1992) ao referir que a arrecadação de valores relacionados com taxas não deve ser superior ao custo real ou previsível dos serviços que lhes deram origem. Deste modo, as taxas, ao contrário das tarifas e preços, ou representam menos que o custo dos serviços, ou quanto muito com eles se parificam, só em casos raros é que as taxas excedem o custo de produção (Ribeiro, 1997). Com efeito, nos preços e nas tarifas o custo funciona como limite mínimo e nas taxas funciona como limite máximo (Heras, s/d). A este respeito Costa (2003: 78) refere que “no caso das taxas é assumido que há uma subvenção municipal para cobrir a diferença entre o valor cobrado aos utentes e o custo do bem/serviço prestado”.

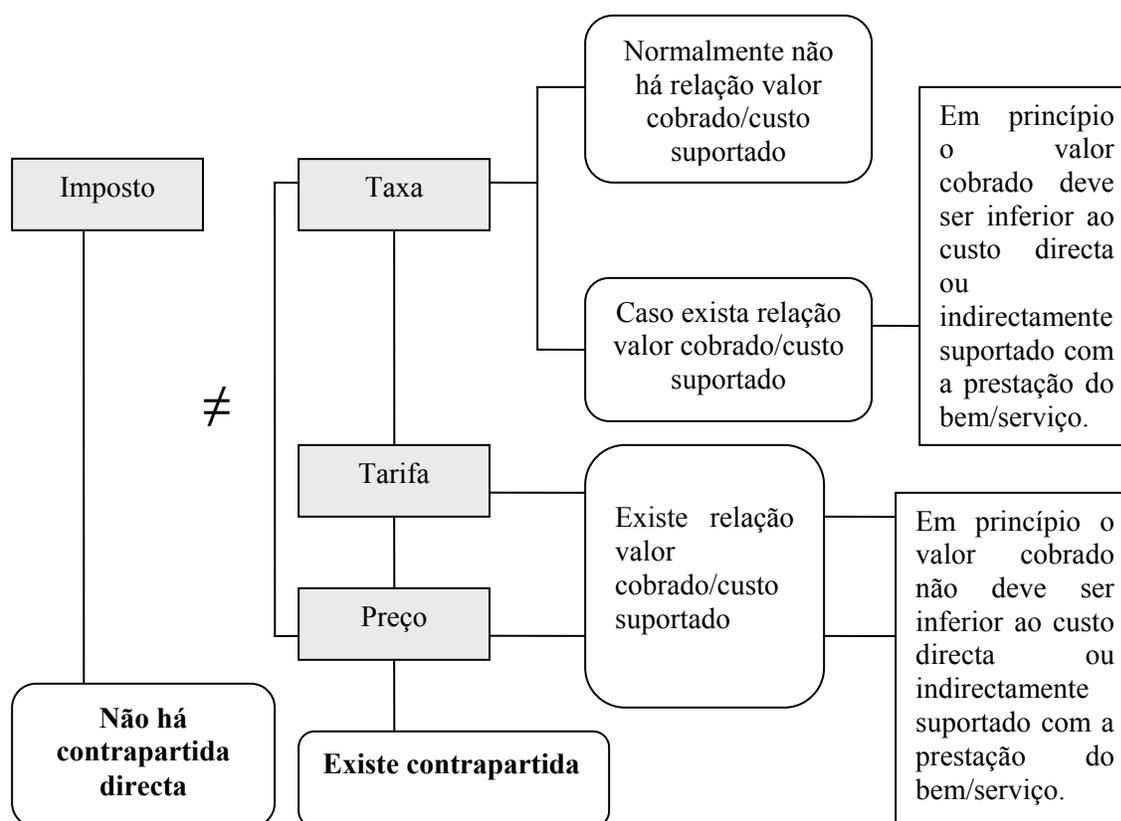
Para além da necessidade de repartir o custo pelos utentes, as taxas também podem ser cobradas com o objectivo de limitar a procura do bem ou serviço (Ribeiro, 1997). O Estado não pode cobrar taxas sem, ao mesmo tempo, limitar a procura (ou limitar o consumo individual) e repartir o custo. Contudo, há casos em que o Estado reparte o custo porque pretende limitar a sua procura, noutros casos, limita a procura porque pretende repartir o custo. O montante da taxa vai assim depender da finalidade que o Estado deseja alcançar. Silva (2004) defende que se as taxas tiverem apenas como função repartir o custo de produção dos bens semipúblicos, as mesmas devem ser de montante que, no máximo, atinja esse custo. Se as taxas tiverem como função primordial limitar a procura, já existe a possibilidade de a taxa ser superior ao custo de produção do bem semipúblico, embora inferior ao que se estabeleceria se o mesmo fosse oferecido por empresas privadas.

Face ao exposto, podemos concluir que o custo dos bens e serviços pode determinar se estamos perante uma taxa, uma tarifa ou um preço, da mesma forma que a ausência de

qualquer contrapartida directa determina que estamos perante um imposto, tal como se pode verificar na figura n.º 6.

Neste âmbito, no presente estudo iremo-nos preocupar essencialmente com o apuramento dos custos dos bens e serviços que dão origem à fixação de tarifas e preços. No entanto, tendo em conta que na fixação das taxas o conhecimento dos custos associados às mesmas também é importante, muitas das regras que vamos analisar para a fixação das tarifas e preços, não deixam de ser importantes na fixação das taxas. Com efeito, a Contabilidade de Custos, sendo indispensável na fixação das tarifas e preços, também desempenha um papel fundamental no conhecimento dos custos associados às taxas.

Figura n.º 6: A relação entre o valor cobrado e o custo suportado na determinação dos impostos, taxas, tarifas e preços



Fonte: Adaptado de Costa, 2003

6.3 REFERENCIAIS PARA O CÁLCULO DAS TAXAS, TARIFAS E PREÇOS

A política das taxas, tarifas e preços, praticada pelas autarquias, para além do impacto social, tem ainda impacto a nível da procura, da oferta e do ambiente. Por razões de ordem social e razões de acesso, o Estado cobre a diferença entre a procura e a oferta através do recurso a políticas fiscais (Evans & Bellamy, 1995). Com efeito, o carácter social, inerente à prestação dos bens e serviços, leva a que muitas vezes se fixem tarifas e preços mais baixos que os respectivos custos para possibilitar o acesso a todos os cidadãos. No entanto, na fixação do valor a cobrar aos utilizadores dos bens e serviços é também necessário ter em atenção a afectação eficiente dos recursos e a viabilidade económica da própria entidade, tendo, contudo, presente que o objectivo será sempre o de fornecer o melhor serviço possível ao mais baixo preço (Dias, 2000). Nesta medida, é cada vez mais importante ter cuidados acrescidos na fixação dos tarifários pois, actualmente, a fixação das taxas, tarifas e preços não obedece a critérios de imputação de equilíbrio financeiro rigorosos (Mendes & Costa, 1995). É preciso conhecer o que causa os custos, sendo este conhecimento importante na avaliação do desempenho do sector público (Bjornenak, 2000).

Assim sendo, na fixação dos valores das taxas, tarifas e preços a cobrar pelas autarquias são vários os parâmetros que devem ser considerados.

Em primeiro lugar, é necessário ter em consideração os custos de produção. De acordo com Mendes e Costa (1995), as tarifas e os preços devem cobrir as seguintes despesas: custo de amortização, juros da dívida e custos de exploração. Deste modo, para efeitos de fixação do montante a cobrar, terá de se considerar todo um conjunto de custos variáveis e fixos, de exploração e financeiros. Na opinião dos autores referenciados, os custos de exploração incluem todos os custos relacionados com a exploração e manutenção normal dos sistemas e ainda os custos administrativos e de gestão. Estes custos administrativos e de gestão, acumulam os custos relativos às actividades de direcção e administração da empresa, financiamento, custos de secretaria, recursos humanos e administração do inventário de infra-estruturas (Alemán, Herrera, Mendoza & Sánchez,

2004). Apesar destes custos serem importantes na fixação de determinados tipos de tarifas, têm um especial relevo na fixação das taxas. Os custos dos investimentos, quando visam a melhoria da prestação de serviços, ou o incremento na produção de bens, no âmbito da capacidade instalada da instituição, devem ser tidos em conta para efeitos da determinação dos valores a cobrar.

Já verificámos anteriormente que as tarifas têm, por norma, como referencial o custo da contrapartida, sendo que na fixação das taxas, embora predominem objectivos de política, o custo pode em certas circunstâncias ser usado como referencial (Costa, Carvalho, Silva & Gomes, 1997). Quando se adopta na fixação das taxas referenciais-custo, será mais simples utilizar apenas como referencial o custo directo da contrapartida. A utilização do custo directo da contrapartida tem subjacente a ideia de que os custos indirectos devem ser financiados por impostos. A este propósito Costa *et al.* (1997) referem que deve ser utilizado o custo directo da contrapartida nos serviços que são o “core” da actividade do Município e o custo directo e indirecto nas actividades que não constituem esse “core” e que nos nossos dias têm vindo a ser objecto de privatização, concessão, parceria, etc. No caso das tarifas e preços, entendemos que esta questão nem se coloca, na medida em que os custos associados aos bens e serviços que as vão originar, devem incorporar sempre os custos directos e os custos indirectos. Aliás, é o próprio POCAL e a LFL que estabelecem esta regra, ao permitirem a utilização do Sistema de Custeio Total.

Em alguns casos, também se deve ter em conta o princípio da racionalização de um dado bem ou serviço, reservando o serviço para quem mais o valoriza, sobretudo, quando existe possibilidade de congestionamento. Se as tarifas e os preços tiverem em conta o custo real e se este estiver directamente relacionado com o consumo, penalizando os desperdícios, as pessoas terão tendência a consumir menos (Mendes & Costa, 1995). Esta questão é particularmente sensível nos dias de hoje, principalmente no que diz respeito à utilização da água. O art. 9.º da Directiva Quadro da Água (DQA) - Directiva 2000/60/CE - refere que se deve introduzir o princípio de recuperação dos custos dos serviços, incluído os custos ambientais¹¹² e os custos da escassez de recursos, deve-se ainda fixar uma política

¹¹² Consideram-se custos ambientais, aqueles que tenham como finalidade prevenir, reparar e reduzir os danos no ambiente (Alemán, Herrera, Mendoza & Sánchez, 2004).

de preços que constitua incentivos ao uso eficiente da água e que tenha em conta o princípio do utilizador-pagador.

O princípio do utilizador-pagador, segundo o qual cada utilizador deverá pagar na íntegra o serviço que lhe é prestado, torna-se vantajoso na medida em que neste tipo de receitas existe normalmente uma relação directa entre o utente e o pagamento do serviço prestado. A consideração deste princípio, na maioria dos casos, não coloca problemas económicos às famílias tendo diversas vantagens, a saber: “permite uma melhor relação custo - benefício para o consumidor; permite, via elasticidade procura – preço, uma maior racionalização no consumo/uso de um produto ou serviço; influencia o ordenamento territorial em função da disponibilidade dos recursos; permite a auto-sustentabilidade financeira dos sistemas; permite subsidiar as pessoas em vez dos produtos ou serviços” (Mendes & Costa, 1995: 26).

O princípio do benefício e o princípio da equidade, apesar de importantes na determinação das tarifas e preços, são fundamentais na fixação do valor das taxas. “A adopção do princípio do benefício na fixação das taxas revela-se de fácil aplicação porque é em muitas circunstâncias consistente com objectivos de equidade, o que facilita a sua aceitação por parte dos contribuintes” (Costa, 1995: 128-129). Este facto deriva dos valores das taxas serem muitas vezes condicionados pela necessidade de assegurar equidade no tratamento dos munícipes e pela necessidade de obter receita fiscal. Para atingir estes dois objectivos fixam-se muitas vezes taxas baseadas no benefício do utente.

De uma forma geral, as taxas, tarifas e os preços devem assegurar, em conjunto com as restantes receitas, o equilíbrio económico e financeiro da entidade gestora (Dias, 2000).

Assim sendo, na fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços, deve-se ter em conta os seguintes propósitos:

- utilizar uma política de preços que inclua incentivos ao uso eficiente dos bens e serviços e à própria redução da poluição;
- atender aos critérios de mercado de bens e serviços similares;
- atender ao carácter social dos bens e serviços;

- considerar as condições geográficas, climatéricas, sócio-económicas, regionais e relacionadas com o próprio ordenamento territorial¹¹³;
- atender às externalidades ambientais.

A fixação de taxas, tarifas e preços públicos deve obedecer aos seguintes princípios:

- princípio da racionalização de um dado bem ou serviço;
- princípio do utilizador-pagador;
- princípio do benefício;
- princípio da equidade;
- princípio do equilíbrio económico-financeiro;
- princípio da recuperação total dos custos;
- princípio da transparência na formulação das tarifas.

Em suma, perante as finalidades que se pretendem atingir e os princípios a ter em conta, os custos que é necessário considerar na fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços são os seguintes:

- custo de produção;
- custos directos e indirectos ou custos variáveis e fixos, relacionados com o fornecimento de bens e com a prestação de serviços;
- custos de exploração (custos com o pessoal de produção; energia eléctrica; administradores; conservação e manutenção);
- custos de Administração e de gestão;
- montante necessário à reintegração do equipamento;
- custos de amortização do Imobilizado;
- custos Financeiros;
- custos dos investimentos;
- custo de oportunidade;

¹¹³ “Os agentes económicos, sobretudo as empresas, decidem os seus investimentos em função de múltiplas variáveis, entre as quais a localização e os custos comparativos dos produtos ou serviços de que necessitam. Se as tarifas não repercutirem os custos reais, ou se não os repercutirem na mesma percentagem, poderão acontecer situações anacrónicas”, que podem induzir a mobilização destes agentes económicos (Mendes & Costa, 1995: 27).

- custos ambientais;
- custos económicos;
- custos da escassez de recursos.

A título de conclusão, cumpre-nos referir que, para atingir o objectivo de calcular de forma adequada todos estes custos mencionados, é necessário definir regras rigorosas que permitam o seu efectivo apuramento. Neste sentido, tal como Costa, Carvalho, Silva e Gomes (1997) também defendemos que as autarquias devem adoptar uma Contabilidade de Custos por bens e por serviços de forma a poder-se calcular com rigor os custos dos bens e serviços. Esta é, sem dúvida, a solução que melhor serve a gestão camarária.

6.4 O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E A FIXAÇÃO DE TARIFAS E PREÇOS MUNICIPAIS

Na implementação de um modelo para apuramento de custos, através do sistema de Contabilidade de Custos, os Municípios devem seguir as regras básicas, estabelecidas pelo POCAL. O modelo a adoptar deve permitir o cálculo, análise e controlo dos custos adaptado às particularidades das autarquias (Ríos, 2001). No entanto, tendo em conta a flexibilidade de um sistema desta natureza, sabe-se à partida que apesar das autarquias estarem sujeitas às mesmas regras básicas, estabelecidas no POCAL, elas podem apurar os custos por distintos objectos de custo, utilizar diferentes fórmulas de cálculo, de acordo com a estrutura vigente e as efectivas necessidades de gestão.

Um possível modelo de Contabilidade de Custos deve permitir o correcto apuramento de todos os custos e eventualmente dos proveitos e resultados, contribuir para a satisfação das necessidades dos vários utilizadores e ser suficientemente flexível para que as autarquias possam proceder a adaptações quando necessário.

Assim, para calcular os custos de uma determinada autarquia é necessário estudar previamente o seu funcionamento, definir, identificar, medir e valorizar os seus consumos, para com base nestes dados, fazer imputações a centros de responsabilidade ou centros de custos, funções e por fim aos bens ou serviços. Com efeito, o sistema a implementar tem de

acolher os vários recursos que servem para produzir os bens e para prestar os serviços, dado que, segundo Fornos (2001), em sentido económico estes bens e serviços são os últimos portadores do custo da organização. Não obstante, este sistema para além de apurar o custo final dos bens e serviços deve permitir fornecer um conjunto de informação intermédia útil para os vários utilizadores internos e para auxílio da tomada de decisão dos gestores de topo. O modelo a adoptar deve ainda, no entendimento de Ríos (2001), permitir estimar *à priori* o custo dos diferentes *outputs* oferecidos ao exterior, o qual, junto com o conhecimento dos preços de mercado vigentes, deve servir para apoiar, sobre bases objectivas, a fixação das taxas, tarifas e preços públicos.

Desta forma, o modelo de apuramento de custos a implementar numa autarquia, deve abranger as seguintes fases:

1. Análise dos custos por natureza tendo por base os elementos da Contabilidade Patrimonial;
2. Divisão da autarquia em centros de responsabilidade ou centros de custos, de acordo com o seu organograma;
3. Análise e registo dos custos incorporáveis e não incorporáveis;
4. Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objecto de custo: directos (matérias, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos) e indirectos;
5. Agrupamento de custos por funções;
6. Análise da actividade da autarquia no que se refere aos bens e serviços que produz;
7. Análise dos proveitos e das margens, que terá especial relevo nos Serviços Municipalizados (IGAE, 1994).

Assim, numa primeira fase, é necessário analisar os custos por natureza da Contabilidade Patrimonial, para se poder proceder às diferentes reclassificações na Contabilidade de Custos. Em todas as reclassificações efectuadas presume-se que existem custos incorporados e custos não incorporados (NI) aos diferentes objectos de custos (centros, funções, bens e serviços).

Ao optar por um modelo orgânico de apuramento de custos, tal como é defendido pela IGAE (1994), Carrillo (1999a), Fornos (2001) e por Cabezas e Antón (2003), os

centros de custos, que podem ser considerados, devem ter em conta a estrutura funcional do Município, materializada no seu organograma. Contudo, não devem ser criados demasiados centros de custos, pois isto prejudica o cálculo dos custos, afectando a objectividade da repartição dos custos indirectos (Bagur & Boned, 2005). Alguns centros são considerados centros principais, na medida em que participam de forma directa na execução das várias funções, outros centros servem de apoio aos primeiros, na realização das suas actividades, são desta forma considerados centros de custos auxiliares. Do mesmo modo que Carrillo (1999a) e Cabezas e Antón (2003) também entendemos ser mais correcto considerar um centro de custos individualizado, com os custos da direcção e administração. Para cada centro é necessário definir unidades de custeio e de imputação.

Tendo em conta que o objectivo da Contabilidade de Custos no POCAL é o apuramento dos custos de cada função, de cada bem e de cada serviço, as funções que devem ser criadas estão discriminadas no ponto 10.1 do POCAL, que já apresentamos no quadro n.º 5 deste trabalho. Os bens e serviços em relação aos quais irão ser fixadas tarifas e preços constam do capítulo 6 do orçamento das receitas correntes.

Conforme já analisamos, da leitura do POCAL e da LFL, subentende-se que, para apuramento dos custos dos centros e funções, deve ser utilizado o Sistema de Custeio Total, propriamente dito, e no apuramento dos custos dos bens e serviços deve ser utilizado o Sistema de Custeio Total Industrial, tal como se pode verificar no quadro n.º 10.

Quadro n.º 10: Sistema de Custeio no apuramento dos custos dos centros/funções, bens e serviços

	Centros/Funções	Bens ou Serviços	Resultados
Custos da classe 6 da Contabilidade Patrimonial	<i>Custos Incorporados</i> Produção Distribuição Administração Geral Financeiros	<i>Custos Incorporados</i> Produção	Custos dos bens vendidos e dos serviços prestados
	<i>Custos não Incorporados</i>	<i>Custos não Incorporados</i> <i>Custos Industriais</i> Distribuição Administração Geral Financeiros Outros	Custos não industriais Custos não incorporados

Fonte: Elaboração própria

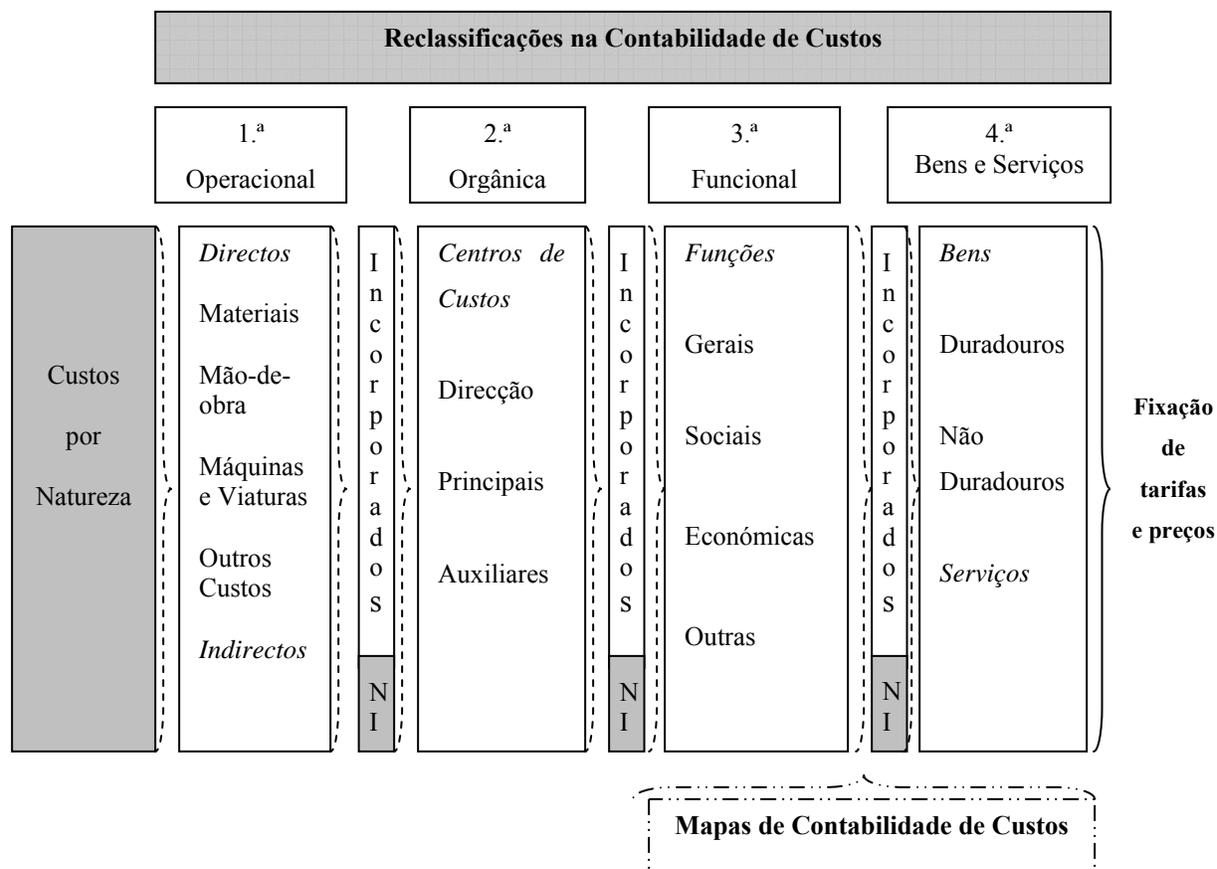
Depois de apurados os custos dos centros, estes devem ser transferidos para as diferentes funções (gerais, sociais, económicas e outras funções). Estas funções também podem ser principais e auxiliares, incorporando custos directos e indirectos. Os custos destas funções terão de ser imputados aos diferentes bens e serviços. Numa primeira fase, vamos imputar aos bens e serviços os custos das funções directamente relacionados com a sua prestação. Numa segunda fase, terão de ser imputados os custos indirectos, através do recurso a cálculos auxiliares para achar o coeficiente de imputação. Somando aos custos directos os indirectos obtemos o custo final de um bem ou serviço. Considerando que o plano prevê mapas para apurar o custo destas funções, bens e serviços, todas estas informações são fornecidas por estes mapas. No entanto, é preciso ter em atenção, tal como referem Cabezas e Antón (2003), que por vezes os bens ou serviços consomem recursos, não só de uma função, mas de várias.

Apurados os custos de cada bem ou serviço, os gestores têm alicerces válidos para fixarem as tarifas e preços. Em relação a este aspecto, entendemos, tal como defende Ríos (2001), que não é fácil estabelecer uma ligação entre os custos - que ocasionam as actividades desenvolvidas pela administração, relacionadas com a produção de bens e com a prestação de serviços - e os respectivos proveitos, sendo apenas exequível levar a cabo

esta tarefa quando é possível a individualização dos bens e serviços. Esta é uma função que cada autarquia tem de levar a cabo na operacionalização de um sistema de Contabilidade de Custos.

Todo o circuito de apuramento de custos referido pode ser visualizado na figura n.º 7.

Figura n.º 7: Circuito de apuramento dos custos no POCAL



Fonte: Elaboração própria

PARTE III – ESTUDO EMPÍRICO

**CAPÍTULO 7 – OBJECTIVOS, HIPÓTESES E METODOLOGIA
DE INVESTIGAÇÃO**

CAPÍTULO 7 - OBJECTIVOS, HIPÓTESES E METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

7.1 OBJECTIVOS DO ESTUDO

Tendo por base a revisão de literatura efectuada anteriormente e atendendo à inexistência de estudos empíricos, quer nacionais quer internacionais, que procuram apurar se a informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade de Custos utilizado nas autarquias é útil na fixação das tabelas de tarifas e preços, entendemos ser de extrema relevância a elaboração de um estudo que nos permitisse averiguar acerca desta realidade.

Assim, perante a obrigatoriedade de implementação de um sistema de Contabilidade de Custos, desde o ano de 2002 – necessário para calcular os custos das funções e dos bens e serviços – e considerando que o DL que aprova o POCAL sugere várias regras para implementação deste sistema de contabilidade, o principal objectivo deste trabalho consiste em verificar se as autarquias¹¹⁴ têm um sistema de contabilidade desta natureza que forneça informação para auxílio da fixação da tabela de tarifas e preços municipais.

De forma a pormenorizarmos o nosso estudo, definimos os seguintes objectivos específicos:

- saber se as instituições em análise já têm a Contabilidade de Custos implementada;
- compreender os motivos que dificultam a implementação deste ramo da contabilidade;
- analisar as principais insuficiências do POCAL no que se refere às regras da Contabilidade de Custos;
- verificar que características deve possuir um sistema de Contabilidade de Custos de forma a adaptar-se às especificidades das instituições em análise;
- averiguar se o sistema de Contabilidade de Custos utilizado pelas autarquias está de acordo com as regras estipuladas no POCAL;

¹¹⁴ Paralelamente à análise dos Municípios e dos Serviços Municipalizados, no que se refere à temática em estudo, também iremos analisar o processo de implementação da Contabilidade de Custos nas Empresas Municipais.

- verificar se existem diferenças significativas entre os sistemas de Contabilidade de Custos utilizados pelos Municípios, pelos Serviços Municipalizados e pelas Empresas Municipais;
- avaliar se o sistema de Contabilidade de Custos implementado auxilia a fixação das tarifas e preços;
- verificar quais as entidades em análise que mais utilizam a informação da Contabilidade de Custos para a fixação da tabela de tarifas e preços;
- analisar a opinião dos funcionários, afectos aos Municípios, Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais, acerca da importância da Contabilidade de Custos na fixação da mencionada tabela;
- avaliar se as tarifas e preços devem ser, no entender dos responsáveis pela sua fixação, superiores, iguais ou inferiores aos respectivos custos;
- identificar os parâmetros considerados relevantes na fixação dos valores a cobrar aos utentes que utilizam os bens e serviços.

Para atingir os objectivos estipulados é necessário analisar, por um lado, o sistema de contabilidade interno utilizado pelas instituições e, por outro, a forma como os *outputs* produzidos por este sistema são utilizados pelos responsáveis pela fixação das taxas, tarifas e preços.

7.2 HIPÓTESES DE PESQUISA

Foi possível constatar, através da revisão bibliográfica realizada, que as autarquias precisam desenvolver adequados sistemas de Contabilidade de Custos que forneçam informação sobre os custos dos bens e serviços para auxílio da fixação das tabelas de tarifas e preços municipais.

No entanto, parece subsistir ainda uma dúvida relacionada com o facto de as autarquias estarem ou não a implementar a Contabilidade de Custos. Por outro lado, se já estão a implementar este ramo da Contabilidade, será que este está correctamente estruturado de forma a fornecer informação rigorosa sobre os verdadeiros custos dos bens e serviços? Resta ainda outra questão pertinente neste contexto: será que as autarquias

utilizam a informação fornecida pela Contabilidade de Custos para auxílio da fixação dos valores a cobrar aos utentes, relacionados com os bens e serviços que estes utilizam?

Perante este cenário, torna-se relevante a definição de um conjunto de hipóteses de investigação¹¹⁵, que nos propomos responder no decorrer deste estudo empírico.

Os Serviços Municipalizados, já antes da aprovação do POCAL, eram abrangidos por um DL (DL n.º 226/93, de 22 de Junho) que mencionava a necessidade de implementar a Contabilidade de Custos. Por sua vez, nos Municípios, a implementação deste subsistema da contabilidade só se tornou obrigatória a partir do ano de 2002, em virtude das regras estipuladas pelo POCAL. As Empresas Municipais elaboram as suas contas segundo as regras do POC que não torna obrigatória a Contabilidade de Custos, nem estabelece nenhuma regra concreta para a sua implementação, apenas refere que a classe 9 será utilizada para esse efeito. Contudo, como verificamos na revisão de literatura, o DL n.º 44/99¹¹⁶ veio tornar obrigatória a adopção do Sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções para as empresas que ultrapassem 2 dos 3 limites definidos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais, o que obriga algumas destas entidades a adoptarem um sistema de contabilidade interno.

Outro aspecto, que pode ser determinante na implementação da Contabilidade de Custos, está relacionado com as diferentes perspectivas que estas organizações têm relativamente à necessidade de obtenção de lucro. Assim, os Municípios são entidades sem fins lucrativos (não lucrativas), os Serviços Municipalizados são entidades quase não lucrativas e as Empresas Municipais podem ter como objectivo a obtenção de lucro. Deste modo, os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais podem sentir uma maior necessidade de implementar a Contabilidade de Custos comparativamente aos Municípios, em que o objectivo é apenas o de satisfazer as necessidades públicas locais, não existindo uma excessiva preocupação com a análise dos custos, proveitos e resultados. Perante esta diversidade de situações, procuramos analisar qual das entidades tem mais propensão para a aplicação de sistemas de Contabilidade de Custos, através da definição da seguinte hipótese:

¹¹⁵ Segundo Hill e Hill (2002), a hipótese faz uma ponte entre a parte teórica e a parte empírica da investigação, tendo como papel fundamental o de justificar o trabalho da parte empírica.

¹¹⁶ Este DL foi posteriormente alterado pelo DL n.º 79/03, de 23 de Abril.

- **H1:** A tipologia da autarquia em análise está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

A população tende a concentrar-se em maior número no litoral, sendo também aqui que se localiza o maior número de Municípios e, como tal, de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais. Por sua vez, se por um lado existem cidades com universidades e institutos politécnicos mais propensos a leccionar cursos que incluem disciplinas de Contabilidade Analítica e de Contabilidade Pública, por outro, também nas grandes cidades existem mais entidades dispostas a realizarem cursos de formação profissional relacionados com a temática em estudo. Desta forma, procuramos, também, averiguar se existe relação entre a localização geográfica das entidades objecto de estudo e a criação de modelos de Contabilidade de Custos. Para isso, definimos a seguinte hipótese:

- **H2:** A localização geográfica está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Normalmente, as organizações de grande dimensão têm mais recursos humanos, materiais e financeiros, movimentam um volume superior de verbas e, como tal, poderão ser as que mais rapidamente implementam sistemas de contabilidade internos para controlar todos os valores movimentados. Neste sentido, pretendemos averiguar, à semelhança do que foi testado no estudo desenvolvido por Julve *et al.* (1994) para as empresas espanholas, se a dimensão está directamente relacionada com a implementação da Contabilidade de Custos, através da investigação da hipótese formulada nestes termos:

- **H3:** Existe associação entre a dimensão da entidade e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Tal como explanámos na revisão de literatura, no nosso país, os temas relacionados com a Contabilidade Analítica Pública são relativamente recentes. Apesar do debate em torno da necessidade de implementar a Contabilidade de Custos, nos organismos públicos, coincidir com o início da reforma da Contabilidade Pública, foi o surgimento do POCP, em 1997, que trouxe consigo a obrigatoriedade de criação de modelos de Contabilidade de Custos ou Analítica no SPA. Mesmo nos Serviços Municipalizados, só desde 1993 é que se

foca essa necessidade e nas Empresas Municipais só com o DL n.º 44/99 - que posteriormente sofreu alterações introduzidas pelo DL n.º 79/03 - é que estas entidades poderiam implementar estes sistemas, em termos obrigatórios, tendo em vista a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções e, mesmo assim, só as de maior dimensão. Nesta medida, cumpre-nos analisar se os inquiridos mais novos e com mais habilitações estão mais sensibilizados para estes temas. Assim sendo, procurando averiguar se existe uma relação entre o grau académico e idade dos inquiridos e a implementação da Contabilidade de Custos, assim como a recolha dos *outputs* por si produzidos como base para fixar as tarifas e preços, propomo-nos testar as seguintes hipóteses:

- **H4:** As habilitações literárias dos inquiridos do departamento de contabilidade estão directamente relacionadas com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos
- **H5:** A idade dos inquiridos do departamento de contabilidade está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos
- **H6:** As habilitações literárias dos responsáveis do departamento de taxas, tarifas e preços estão directamente relacionadas com a recepção da informação produzida pelo sistema de Contabilidade de Custos
- **H7:** A idade dos responsáveis do departamento de taxas, tarifas e preços está directamente relacionada com a recepção da informação produzida pelo sistema de Contabilidade de Custos

7.3 SELECÇÃO DA AMOSTRA

Tendo em conta que o grande objectivo deste estudo é observar até que ponto a informação fornecida pela Contabilidade de Custos é utilizada como base para fixar as tabelas de tarifas e preços, optamos por analisar todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais¹¹⁷ pertencentes à região norte do país, mais concretamente à Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte

¹¹⁷ Os Municípios podem integrar Serviços Municipalizados, Empresas Municipais e outras espécies de instituições. Segundo Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2005: 15), nesta situação podemos dizer que estamos perante «grupos autárquicos» em que o Município é a designada «entidade mãe».

(CCDRN), na medida em que são estas instituições que mais tarifas e preços podem cobrar no exercício das suas actividades.

A razão que nos levou a escolher estes três tipos de entidades prende-se com o facto de, apesar de todas elas cobrarem basicamente os mesmos tipos de preços e tarifas, os objectivos, no que diz respeito à obtenção de lucro, são um pouco distintos, tal como verificamos no ponto anterior do nosso trabalho. Escolhemos apenas uma região, na medida em que pretendíamos que fosse possível abarcar todas as entidades que funcionam numa determinada localidade do país, com as mesmas condições geográficas e climatéricas, para assim podermos verificar se existem grandes disparidades entre elas no que se refere ao tema em análise. Todavia, convém ressaltar, tal como já o fizemos anteriormente e na revisão bibliográfica, que as Empresas Municipais estão sujeitas ao POC e não ao POCAL, tal como acontece com os Municípios e com os Serviços Municipalizados. Torna-se importante estudar as três entidades comparativamente, mesmo sujeitas a planos diferentes, pois achamos, tal como defendem Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2005: 66), que “é incompreensível que duas entidades que tenham exactamente as mesmas actividades (por exemplo, serviço de água) uma possa ser entidade contabilística do POCAL (por exemplo, se for um serviço municipalizado) e outra entidade do POC-empresas (por exemplo, se for Empresa Municipal) e, conseqüentemente, uma (serviço municipalizado) tem a obrigatoriedade de ter um sistema de contabilidade de custos, um sistema de contabilidade orçamental, um inventário de acordo com as regras do CIBE, e a outra (Empresa Municipal) obedecendo às regras do POC, às taxas de amortizações do Decreto Regulamentar 2/90, a ter contas certificadas, e a elaborar as contas em obediência ao princípio da substância sobre a forma!”. Esta diversidade de situações levou-nos a querer estudar as principais diferenças entre elas, no que se refere à implementação da Contabilidade de Custos e à utilização da informação produzida por este sistema, na fixação da tabela de tarifas e preços.

Para a recolha da informação, relativa à nossa amostra, recorreremos ao manual “Administração Local em Números – 2001”. Este documento apresenta uma listagem de todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais, entre outras espécies de autarquias que, àquela data, existiam em Portugal. Contudo, deparámo-nos com uma dificuldade, principalmente ao nível dos Serviços Municipalizados e das Empresas

Municipais. Muitas destas entidades ou deixaram de existir, ou em alguns casos, no decorrer do nosso estudo, passaram de Serviços Municipalizados para Empresas Municipais. O problema é que o documento citado foi o único que encontramos nas nossas pesquisas, que continha informação sobre todas as entidades analisadas.

Assim, a amostra seleccionada é constituída por todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais pertencentes à região Norte, que totalizavam, à data de recolha dos dados 101 entidades (86 Municípios, 7 Serviços Municipalizados e 8 Empresas Municipais). As instituições que compõem a amostra utilizada podem ser visualizadas no apêndice n.º 1.

7.4 METODOLOGIA

Na presente secção é apresentada a metodologia adoptada na recolha e tratamento dos dados necessários à prossecução dos objectivos definidos e das hipóteses formuladas.

7.4.1 TÉCNICA ADOPTADA PARA RECOLHA DOS DADOS

Para atingir os objectivos a que nos propusemos e testar as hipóteses em pesquisa, optámos pela obtenção de dados através da realização de um inquérito por questionário (ver apêndice n.º 2), pois entendemos que esta seria a melhor forma de responder às questões que previamente formulamos. Foi solicitado que a resposta a este questionário deveria ser realizada pelo responsável do departamento de contabilidade¹¹⁸ e pelo responsável do departamento de taxas, tarifas e preços, ou, caso não existisse um departamento específico para esse efeito, a resposta deveria ser fornecida pelo responsável pela fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços.

Para a elaboração do nosso questionário, e tendo em conta que não existia, pelo menos que fosse do nosso conhecimento, nenhum questionário anterior adequado à investigação que pretendíamos realizar, tivemos o cuidado de contactar telefonicamente

¹¹⁸ Também indicamos que no caso de existir um funcionário específico para a elaboração da Contabilidade Analítica seria preferível a resposta ser dada por este.

algumas entidades que pertencem à amostra seleccionada, tendo sido efectuadas várias perguntas para tentar averiguar a sensibilidade de resposta. Nesta primeira fase, foram desde logo detectadas algumas lacunas no que se refere a conceitos relacionados com a Contabilidade de Custos, o que nos levou a ter alguns cuidados adicionais na construção do questionário final.

Apesar do questionário incluir maioritariamente questões de tipo fechado¹¹⁹, tivemos o cuidado de colocar algumas questões abertas para que o inquirido pudesse dar a sua opinião pessoal, acrescentar algumas situações não previstas inicialmente, ou como forma de complementar a resposta obtida nas questões fechadas. Foram, também, utilizadas questões de resposta de escolha múltipla – onde o inquirido se defronta com uma questão fechada, tendo que seleccionar uma ou mais respostas de uma lista de alternativas pré-seleccionadas – e foram usadas escalas de *Likert* – em que, perante uma série de afirmações previamente definidas pelo investigador, o inquirido é solicitado a escolher o nível de concordância ou relevância relativamente a cada uma delas.

O questionário foi remetido, por correio, em Março de 2005, acompanhado de uma carta a explicar o objectivo e a pertinência do estudo que se pretendia levar a cabo, sendo garantida a confidencialidade das respostas, cuja utilização se limitaria à realização da presente componente empírica. Explicámos quem deveria responder a cada uma das partes, sendo manifestada a importância da colaboração dos inquiridos para o êxito do estudo.

Com o objectivo de facilitar o reenvio do questionário foram anexados envelopes, previamente selados e endereçados, sendo também dada a possibilidade de envio do questionário por e-mail, bastando para isso aos inquiridos solicitar o mesmo por essa via. Decorrido um mês e meio após o envio do questionário e tendo em conta a reduzida percentagem de respostas, foi necessário contactar novamente as entidades, via correio electrónico, fax e telefone. Este novo contacto contribuiu de forma significativa para o aumento do número de respostas.

Do total dos 101 questionários enviados, obtivemos 54 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 53%. Esta é uma taxa considerada significativa tendo em conta que

¹¹⁹ Nas questões fechadas o inquirido selecciona uma resposta de entre um número de respostas alternativas fornecidas pelo autor (Hill & Hill, 2002).

em Portugal não existe grande tradição de cooperação entre as entidades públicas - e mesmo privadas - e os meios académicos.

7.4.2 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO

O questionário encontra-se dividido em 3 partes. Na primeira parte, constituída por 3 questões, procurámos analisar alguns aspectos caracterizadores da instituição, nomeadamente identificar se a entidade em causa é um Município, Serviço Municipalizado ou Empresa Municipal. Procurámos, também, identificar a NUT III a que pertence e aferir acerca da sua estrutura através de perguntas relacionadas com o número de habitantes ou de utentes (no caso dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais), número de trabalhadores e volume de receitas e de despesas.

A segunda parte, denominada “O Sistema de Contabilidade de Custos”, inclui 19 questões onde pretendemos aferir se as instituições já implementaram, ou não, o sistema de Contabilidade de Custos. No caso das entidades que ainda não o implementaram, incluímos uma questão para saber quais os motivos que as conduziram a esta situação e outra para tentar saber qual a data em que pretendem iniciar este processo. Para as instituições que já têm um sistema de Contabilidade de Custos, procurámos analisar quais as regras que estão a ser seguidas no seu funcionamento, através de um conjunto de questões relativas à criação de uma classe 9, utilização do método das secções homogéneas, reclassificação de custos efectuada, sistema de apuramento de custos utilizado, método para repartição dos custos indirectos, entre outras. Ainda nesta parte, procurámos averiguar aspectos relacionados com a opinião dos inquiridos relativamente às principais insuficiências do POCAL e à idealização de um sistema adequado às características das entidades analisadas.

A terceira parte intitulada “A fixação das tarifas e preços” é composta por 12 questões em que se pretende, numa primeira fase, saber que tipo de tarifas e preços são cobrados nessas instituições. No caso das entidades que já implementaram o sistema de Contabilidade de Custos, procurou-se averiguar se existe uma transmissão de informação do departamento de contabilidade para os responsáveis pela fixação das tarifas e preços. Seguidamente, foram colocadas questões, agora para todos os inquiridos, para aferir acerca da importância do apuramento de custos para auxílio da fixação das tabelas de tarifas e

preços e analisar os parâmetros que na opinião dos inquiridos são relevantes para a fixação das ditas tabelas, entre outros aspectos.

A segunda e a terceira parte do questionário incluem perguntas iniciais em que se procura analisar o perfil do inquirido, através de questões relacionadas com a sua idade, formação académica, o seu nome e e-mail, sendo estas duas facultativas no sentido de não inibir a resposta. Tivemos necessidade de incluir informação classificativa do perfil dos indivíduos, tendo como objectivo a realização de relacionamentos para testar algumas hipóteses em análise.

7.4.3 TRATAMENTO DOS DADOS

O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, versão 11.5, e ao programa Microsoft *Excel*.

Para a investigação dos dados recorreremos à análise univariada, onde cada variável é tratada isoladamente, e à análise bivariada, em que se procuram estabelecer relações entre duas variáveis, através de cruzamentos (Pestana & Gageiro, 2003).

Assim sendo, na análise univariada, com o objectivo de estudar as características das unidades em estudo, foram utilizados indicadores estatísticos, como a média e o desvio padrão e técnicas de estatística descritiva. A análise bivariada foi aplicada com o propósito de testar as hipóteses previamente definidas relativamente à associação de algumas variáveis¹²⁰. No sentido de testar estas associações, foi aplicado o teste não paramétrico de independência do Qui-quadrado de *Pearson* (χ^2) baseado na tabela de contingência, para um nível de significância de 5%. Segundo Julve *et al.* (1994), a utilização deste tipo de teste permite verificar se existe independência entre as modalidades ou categorias das questões que estão a ser cruzadas. Sempre que o cruzamento de dados, tal como estavam inicialmente dispostos na base de dados, nos conduziu a resultados muito dispersos, criámos novas variáveis e fizemos um conjunto de agregações.

¹²⁰ Todas as hipóteses que irão ser verificadas foram formuladas da seguinte forma: H0 (Hipótese Nula): As variáveis são independentes; H1 (Hipótese alternativa): As variáveis não são independentes, existe relação entre elas.

Nos casos em que os pressupostos de aplicação do teste Qui-quadrado foram violados¹²¹, o que aconteceu algumas vezes devido à reduzida dimensão da amostra, efectuámos uma mera análise descritiva dos resultados, tendo em conta que entendemos que estes são pelo menos indicativos de uma tendência de comportamento que procurámos explicar. Tendo como objectivo medir a intensidade da associação das variáveis nominais, aplicámos o teste estatístico *V* de *Cramer*¹²².

Em todas as análises efectuadas considerámos, nos quadros e gráficos apresentados, a percentagem válida, que não considera as respostas omissas ou *missings*. Optámos por tomar esta decisão, tendo em conta que as não respostas foram em número residual. Segundo Pestana e Gageiro (2003: 61), “habitualmente tem mais interesse analisar as percentagens válidas (Valid Percent), que consideram apenas as respostas expressas”.

7.5 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Como já tivemos oportunidade de aludir anteriormente, escolhemos três tipos de entidades distintas (Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais) para o desenvolvimento do presente trabalho empírico. Contudo, tendo em conta que cada uma delas tem características particulares, procuramos, numa primeira fase, efectuar a sua caracterização, atendendo a um conjunto de variáveis relacionadas com a tipologia das organizações, número de habitantes, número de trabalhadores, volume de receitas, localização geográfica, entre outras. Para além desta caracterização das entidades também procuramos analisar o perfil dos inquiridos, nomeadamente a nível do seu grau académico e idade.

Assim sendo, de seguida apresentamos uma série de dados que nos permitem identificar as entidades respondentes.

¹²¹ Para a realização deste teste é necessário verificar um conjunto de pressupostos, que passamos a destacar: não devem existir células com um valor esperado inferior a 1; não podem existir mais de 20% das células com um valor esperado menor que 5.

¹²² As medidas de associação normalmente variam entre zero e um, isto é, desde ausência de relação até à relação perfeita entre as variáveis. Os valores baixos indicam uma pequena associação entre variáveis enquanto que os valores elevados indicam uma grande associação entre variáveis (Pestana & Gageiro, 2003).

7.5.1 TIPOLOGIA

Procurámos, numa primeira questão, averiguar que tipo de instituição estava a ser inquirida. Como se pode verificar no quadro n.º 11, obtivemos resposta de 44 Municípios, 5 Serviços Municipalizados e 5 Empresas Municipais. Apesar dos grupos, que caracterizam a amostra utilizada neste estudo prático não serem homogéneos (o número de Municípios em análise é substancialmente superior ao número de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais), cumpre-nos, contudo, destacar que 81,5% das instituições que irão ser analisadas são Municípios. Comparando cada uma das entidades individualmente é possível verificar que, no caso dos Municípios, a taxa de resposta é de 51,2%; nos Serviços Municipalizados obtivemos resposta de 71,4% das entidades que compõem a amostra; e no caso das Empresas Municipais a taxa de resposta foi de 62,5%.

Quadro n.º 11: Distribuição do n.º de entidades da amostra e do n.º de entidades respondentes por tipologia

Tipologia	Entidades (Amostra)		Entidades (respondentes)		%Tipologia
	N	%	N	%	
Municípios	86	85,1	44	81,5	51,2
Serviços Municipalizados	7	6,9	5	9,3	71,4
Empresa Municipais	8	7,9	5	9,3	62,5
Total	101	100	54	100	53,5

7.5.2 ENTIDADES RESPONDENTES CARACTERIZADAS POR NUTS III

Em termos de localização geográfica, analisámos as entidades, que como já focámos pertencem à região norte do país, por NUTS III¹²³, sendo possível constatar que o maior número de instituições concentra-se no Grande Porto (20,4%), seguindo-se o Douro

¹²³ A sigla NUTS III é utilizada para designar as unidades de terceiro nível da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos. A NUTS III é “constituída por 30 unidades das quais 28 no continente, com delimitação constante no Decreto-lei n.º 244/2002, de 5 de Novembro, e duas correspondentes aos territórios da Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores” (Ministério das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente (MCOTA), 2004: 13).

(18,5%) e o Ave e o Tâmega que agregam cada um deles 14,8% do total das instituições respondentes (quadro n.º 12).

Quadro n.º 12: Entidades caracterizadas por NUTS III

NUTS III	N	%
Grande Porto	11	20,4
Douro	10	18,5
Ave	8	14,8
Tâmega	8	14,8
Minho-Lima	7	13,0
Alto Trás-os-Montes	5	9,3
Cavado	4	7,4
Entre Douro e Vouga	1	1,9
Total	54	100,0

7.5.3 OUTRAS CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES

As autarquias portuguesas integram instituições de diferentes dimensões. Assim, procurámos analisar a dimensão das entidades inquiridas através de uma questão relacionada com o número de habitantes – no caso dos Municípios - e o número de utentes, no caso dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais. Atendendo à metodologia seguida por Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2005), considerámos três grupos de Municípios:

- Pequenos: com população menor ou igual a 20 000 habitantes;
- Médios: com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes;
- Grandes: com população superior a 100 000 habitantes.

Perante estes critérios definidos, é possível constatar que 45,5% das entidades respondentes são pequenos Municípios, 40,9% médios e apenas 13,6% referem-se a grandes Municípios (quadro n.º 13). No que concerne aos Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais, apesar de considerarmos, para aferir acerca da sua dimensão, o número de utentes que são abrangidos pela sua actividade, usámos o mesmo critério já

referido para os Municípios. Com efeito, as entidades com menos de 20 000 utentes são consideradas pequenas, as que compreendem um número de utentes que varia entre os 20000 e os 100 000 serão consideradas médias, e as que têm um número de utentes superior a 100 000 serão referenciadas como de grande dimensão. Como podemos verificar no quadro n.º 14, 50% das entidades analisadas são de média dimensão, existem 2 entidades de pequena dimensão e outras duas de grande dimensão, o que representa em cada caso uma percentagem de 25% do total de instituições em análise. Duas entidades não responderam a esta questão.

Quadro n.º 13: Distribuição dos Municípios em função do número de habitantes

Número de Habitantes	N	%
<=20 000	20	45,5
20 001-100 000	18	40,9
>=100 001	6	13,6
Total	44	100

Quadro n.º 14: Distribuição dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais em função do número de utentes

Número de utentes	N	%
<=20 000	2	25
20 001-100 000	4	50
>=100 001	2	25
Total	8	100

Da análise da questão relativa ao número de trabalhadores¹²⁴, é possível constatar, pela observação do quadro n.º 15, que a maior parte das entidades (58%) têm ao seu serviço entre 151 e 900 trabalhadores. Existem 30% de instituições com menos de 150 trabalhadores e apenas 12% funcionam com um número de trabalhadores superior a 901.

¹²⁴ Não responderam a esta questão quatro entidades.

Quadro n.º 15: Distribuição das entidades em função do n.º de trabalhadores

Número de Trabalhadores	N	%
<=150	15	30
151-300	18	36
301-900	11	22
>=901	6	12
Total	50	100

No caso das receitas e das despesas realizadas em 2004¹²⁵, é possível verificar que 68,8% das entidades têm um volume de receitas e de despesas que se situa entre os mil e os trinta milhões de euros. Com um volume de receitas e de despesas com valores compreendidos entre os trinta e os sessenta milhões de euros, situam-se 14,6% das instituições analisadas (quadro n.º 16). O valor mínimo de receitas apresentado é de 635 260,63 € e o valor máximo é de 78 203 121,22 €. A média das receitas de todas as entidades analisadas é de 20 918 238,08 €. O valor mínimo das despesas é de 266 595,6 €, o valor máximo ronda os 76 462 888,86 €, a média neste caso é de 20 361 391,31 €.

Quadro n.º 16: Volume de receitas e de despesas das entidades respondentes

	Receitas		Despesas	
	N	%	N	%
<=1 000 000	4	8,3	4	8,3
1 000 001-30 000 000	33	68,8	33	68,8
30 000 001-60 000 000	7	14,6	7	14,6
>=60 000 000	4	8,3	4	8,3
Total	48	100	48	100

7.5.4 CARACTERÍSTICAS DOS INQUIRIDOS

Caracterizadas que estão as instituições, quanto ao número de habitantes ou utentes, número de trabalhadores, volume de receitas e de despesas, importa agora analisar o perfil dos inquiridos. Como já referimos anteriormente, a segunda e a terceira parte do

¹²⁵ Seis inquiridos não responderam a esta questão.

questionário deveriam ser preenchidas pelo responsável da secção ou departamento de contabilidade e pelo responsável do departamento de taxas, tarifas e preços, respectivamente.

No que concerne às habilitações literárias¹²⁶ dos responsáveis pela contabilidade, pelo que nos foi possível averiguar através da análise do quadro n.º 17, existe uma supremacia do número de inquiridos com licenciatura (62,5%). Contudo, convém realçar que 18,8% não têm qualquer formação académica e 14,6% possui um bacharelato. Existe apenas um inquirido com pós-graduação e outro com mestrado. No que diz respeito à idade, tal como nas habilitações literárias, 6 inquiridos não responderam a esta questão. A média de idades situa-se por volta dos 35 anos, o inquirido mais novo tem 22 anos e o mais velho 56. É possível verificar ainda que 41,7% dos inquiridos possui menos de 30 anos, entre os 31 e os 50 anos concentram-se 50% dos inquiridos. Apenas 8,3% possuem mais de 50 anos. Efectivamente, é possível concluir que, dos inquiridos analisados, a maioria (81,3%) tem formação superior e uma idade inferior a 40 anos (70,9%).

Quadro n.º 17: Habilitações literárias e grupo etário dos responsáveis pelo departamento de contabilidade

Habilitações Literárias	N	%	Grupo Etário	N	%
Sem formação superior	9	18,8	<=30	20	41,7
Bacharelato	7	14,6	31-40	14	29,2
Licenciatura	30	62,5	41-50	10	20,8
Pós-graduação	1	2,1	>= 51	4	8,3
Mestrado	1	2,1			
Total	48	100	Total	48	100

No caso dos funcionários responsáveis pela fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços, o quadro n.º 18 indica que 48,9% possui uma licenciatura, uma elevada percentagem de funcionários não possui qualquer formação superior (34%), 14,9% têm

¹²⁶ Seis inquiridos não responderam a esta questão.

bacharelato e apenas um inquirido possui uma pós-graduação. A esta pergunta não responderam 7 pessoas e nenhum afirmou ter mestrado ou outro grau superior. Quanto ao grupo etário destes respondentes, perante uma não resposta de 6 elementos, é possível constatar que 47,9% dos inquiridos situa-se no escalão etário que varia entre os 41 e os 50 anos, 39,6% tem menos de 40 anos, 10,4% compreende uma idade entre os 51 e 60 anos e apenas 2,1%, o que representa um só inquirido, tem uma idade superior a 61 anos. A média de idades ronda os 42 anos, sendo a idade mínima de 27 anos e a máxima de 62 anos.

Os responsáveis pela fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços têm, em relação aos respondentes da segunda parte do questionário, uma média de idades mais elevada, tendo também menos formação de nível superior.

Quadro n.º 18: Habilitações literárias e grupo etário dos responsáveis pela fixação das taxas, tarifas e preços

Habilitações Literárias	N	%	Grupo Etário	N	%
Sem formação superior	16	34,0	<=30	5	10,4
Bacharelato	7	14,9	31-40	14	29,2
Licenciatura	23	48,9	41-50	23	47,9
Pós-graduação	1	2,1	51-60	5	10,4
Mestrado	0	0	>=61	1	2,1
Total	47	100	Total	48	100

**CAPÍTULO 8 - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS
OBTIDOS**

CAPÍTULO 8 - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

8.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS

Neste ponto do nosso estudo expusemos os resultados derivados da análise do questionário. Por uma questão lógica e de organização, dividimos esta parte do trabalho nos principais aspectos relativos ao estudo, seguindo a ordem apresentada no questionário.

8.1.1 IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Na segunda parte do questionário, procurámos, através de uma das questões formuladas, aferir se as entidades objecto de estudo já tinham implementado, de forma total ou parcial, a Contabilidade de Custos ou se ainda não tinham iniciado esse processo.

Assim, tal como podemos verificar no quadro n.º 19, apenas 3,7% das entidades possuem um sistema de Contabilidade de Custos completo, 37% já implementaram a Contabilidade de Custos, mas não totalmente, sendo que a maior parte das instituições analisadas ainda não começou a implementar este sistema de contabilidade (59,3%). A implementação de um sistema de Contabilidade de Custos pode demorar anos para ser considerada perfeita ou completa, na medida em que as regras relativas a este sistema, ou são praticamente inexistentes, no caso das Empresas Municipais sujeitas ao POC, ou são escassas, no caso do POCAL, comparativamente às regras para implementação de um sistema de Contabilidade Patrimonial ou Orçamental. Desta forma, justifica-se que 20 entidades tenham referido que já implementaram um sistema de Contabilidade de Custos, mas não totalmente.

Comparando estes resultados com aqueles a que chegaram Bagur e Boned (2005) - que estudaram a adopção da Contabilidade de Gestão nas câmaras da Catalunha em Espanha -, somos levados a concluir que o processo de implementação desta área da contabilidade, nas entidades pertencentes à região norte de Portugal, está substancialmente mais atrasado. Estes autores detectaram que a grande maioria das câmaras da Catalunha já

tinham implementado um sistema de Contabilidade de Custos. No que se refere à Contabilidade de Gestão¹²⁷ verificaram que o processo ainda está muito atrasado.

Quadro n.º 19: Implementação da Contabilidade de Custos

Grau de implementação	N	%
Não	32	59,3
Sim parcialmente	20	37,0
Sim totalmente	2	3,7
Total	54	100

As entidades que afirmaram não possuir um sistema de Contabilidade de Custos foram questionadas relativamente aos motivos que levaram à sua não implementação, até à data de recolha de dados. Da análise das respostas a esta questão, apresentadas no quadro n.º 20, verifica-se que os motivos que mais contribuíram para esta situação estão relacionados com as dificuldades de implementar na prática um sistema desta natureza e a falta de formação do pessoal, apresentando ambos uma percentagem de 62,5%, seguindo-se a escassez de recursos humanos com uma percentagem significativa de 59,4%. Estes motivos fazem notar a necessidade de recrutar pessoal adequadamente qualificado para simplificar a implementação deste sistema. Contudo, outros motivos são apontados como relevantes para a ausência deste sistema de contabilidade, como sejam a falta de tempo e a insuficiência de meios técnicos, nomeadamente a nível de recursos informáticos, apresentando cada um deles uma percentagem de 37,5% e 34,4%, respectivamente. É também possível aferir, tendo em conta o reduzido número de casos apontados (apenas 3) à questão relacionada com a minimização do papel deste sistema de contabilidade, que a maior parte dos inquiridos considera que, apesar de não existir ainda um sistema de apuramento de custos interno, este é importante para a instituição. Apenas um inquirido, pertencente a uma Empresa Municipal, assinalou outro motivo que não os apontados, respondendo que o sistema ainda não tinha sido implementado por falta de oportunidade, o

¹²⁷ Segundo Bagur e Boned (2005), da análise das respostas ao questionário que elaboraram, constataram que os inquiridos não consideraram a Contabilidade de Custos como uma técnica de gestão para melhorar a imputação dos recursos e ajudar à tomada de decisão, sendo considerada apenas como uma simples técnica para calcular os custos dos serviços e para fixar as tarifas e preços públicos.

que na nossa opinião pode ser enquadrado na falta de tempo, uma das afirmações por nós apresentadas.

Quadro n.º 20: Razões para a não implementação da Contabilidade de Custos

Motivos	N	%¹²⁸
Dificuldades práticas na concretização de um sistema adequado	20	62,5
Falta de formação do pessoal	20	62,5
Escassez de Recursos Humanos	19	59,4
Falta de tempo	12	37,5
Insuficiência de meios técnicos, nomeadamente a nível de recursos informáticos	11	34,4
Dúvidas na interpretação das regras estabelecidas pelo POCAL	4	12,5
Minimização do papel da Contabilidade de Custos na Instituição	3	9,4
Outro	1	3,1

Procurou-se, também, averiguar qual a data em que as entidades que ainda não implementaram o processo de Contabilidade de Custos, 32 neste estudo, estarão dispostas a fazê-lo. Assim, 12 entidades, correspondentes a 37,5% do total analisado, esperam começar a implementar o sistema de Contabilidade de Custos no ano de 2006, 5 instituições (15,6%) em 2007, duas delas (6,3%) estão dispostas a trabalhar neste processo entre 2006 e 2007, sendo que três entidades (9,4%) ainda prevêm implementar o sistema em finais de 2005. Não obstante, para além dos inquiridos que perspectivam uma implementação da Contabilidade de Custos a curto prazo, existem ainda 8 instituições (25,1%) que não têm qualquer previsão a nível da data para a criação deste sistema. Um inquirido de um Município da zona do Grande Porto respondeu que irá ser implementado o sistema em causa quando existir uma aplicação informática para o efeito e, outro, de um Município de Entre Douro e Vouga, estabeleceu que apenas iria funcionar a partir da implementação de uma adequada gestão de *stocks*.

¹²⁸ Em situações de resposta múltipla, como acontece nesta análise e irá acontecer em análises posteriores, a percentagem de casos excede os 100%, em virtude do inquirido poder seleccionar mais do que uma opção.

8.1.2 INSUFICIÊNCIAS DO POCAL E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DE UM MODELO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS OU DE GESTÃO

Com outra questão formulada no questionário, pretendíamos analisar a opinião dos inquiridos, pertencentes aos Serviços Municipalizados e aos Municípios, a nível das principais insuficiências do POCAL, no que se refere às regras da Contabilidade de Custos. Os inquiridos deveriam indicar o nível de concordância com cada uma das afirmações apresentadas utilizando a seguinte escala: “Sem Opinião; Discordo Totalmente; Discordo; Não concordo Nem discordo; Concordo; Concordo Totalmente”¹²⁹. A maior parte dos inquiridos considera que existem grandes insuficiências neste plano relativamente a todos os aspectos mencionados. No entanto, tal como se pode verificar no quadro n.º 21, as maiores insuficiências apontadas, tendo em conta a forte concordância em torno das respostas, estão relacionadas com o facto de não ter sido estipulada nenhuma classe para o desenvolvimento de um plano de contabilidade interno; não referir como é que deve ser ligada a Contabilidade Patrimonial à Contabilidade de Custos; não esclarecer qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos em directos e indirectos; não estipular regras para a movimentação dos planos de contas; não se saber se deve ser utilizada a unigrafia ou a diagrafia; o facto de ter criado mapas de Contabilidade de Custos só para os materiais, mão-de-obra e máquinas e viaturas e não para os outros custos directos; e o facto de não prever a reclassificação de custos por unidades orgânicas. As menores concordâncias, mas ainda assim relevantes, relacionam-se com o facto do POCAL não dizer expressamente qual o período de cálculo dos custos e o facto de obrigar ao cálculo unicamente dos custos e não dos custos, proveitos e resultados. Em relação a este último aspecto, a constatação de que o nível de concordância não é tão elevado, comparativamente com os outros, pode ser derivada dos diferentes tipos de entidades que estamos a analisar. Efectivamente, defendemos na componente teórica, que no caso dos Serviços Municipalizados (e, como não podia deixar de ser, nas Empresas Municipais), faz sentido calcular para além dos custos, também os proveitos e os resultados. Já nos

¹²⁹ Atribuimos os seguintes valores numéricos a cada posição: 0 - Sem Opinião; 1 - Discordo Totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo Nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo Totalmente.

Municípios o mero cálculo de custos justifica-se, tendo em conta que o seu objectivo primordial não é a obtenção de lucro.

A dispersão é semelhante o que demonstra que para qualquer categoria em análise, não há grandes diferenças de variação em torno da média.

Quadro n.º 21: Principais insuficiências do POCAL no que se refere à Contabilidade de Custos

	N	Média	Desvio Padrão
Escassez de informação sobre o desenvolvimento de um plano de classe 9	46	4,35	0,849
Não refere o sistema de ligação entre as contabilidades patrimonial e de custos (monista, dualista)	46	4,00	0,816
Não estabelece qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos em directos e indirectos	47	3,98	0,766
Não estipula quais as regras de movimentação dos planos de contas (unigrafia, diagrafia)	46	3,98	0,931
O facto de ter criado mapas de Contabilidade de Custos só para os materiais, mão-de-obra e máquinas e viaturas e não para os outros custos directos	44	3,95	0,746
Não prevê a reclassificação de custos por unidades orgânicas (para além da reclassificação dos custos por funções)	46	3,93	0,854
Não contribui para a uniformização, comparação e agregação de informação entre os diferentes Municípios	46	3,83	0,996
Os mapas de Contabilidade de Custos são de difícil elaboração	44	3,82	0,922
O facto da demonstração dos resultados por funções ser facultativa	44	3,73	0,924
Nada refere em relação à utilização do método das secções homogéneas	43	3,72	0,854
Não diz expressamente qual o período de cálculo dos custos	45	3,71	0,815
Obriga ao cálculo unicamente dos custos e não dos custos, proveitos e resultados	43	3,70	0,989

Em qualquer organização, seja ela pública ou privada, devido à subjectividade que acarreta, não é fácil implementar um sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos e, mais difícil ainda, um sistema de Contabilidade de Gestão. Assim, colocámos uma questão em que pedíamos aos inquiridos que, pressupondo que a instituição na qual laboram tem recursos humanos, financeiros e materiais para implementar um sistema de contabilidade

desta natureza, como é que eles o idealizavam. Deste modo, perante um conjunto de itens relacionados com características da Contabilidade de Custos e da Contabilidade de Gestão, os respondentes deveriam indicar a sua opinião numa escala que varia entre o: “Sem opinião, Pouco Relevante, Relevante e Muito Relevante”¹³⁰.

A média observada para a totalidade das afirmações reflecte que os respondentes consideram os aspectos mencionados como relevantes na implementação de um modelo considerado ideal. Salienta-se, contudo, como sendo de grande relevância a existência de um sistema que proporcione informação que permita formular políticas, planificar, avaliar e controlar todas as actividades da instituição, tomar decisões, ou seja, elaborar informação para atender às necessidades de gestão. Um bom sistema de Contabilidade de Custos também deve, na opinião dos inquiridos, permitir obter de forma eficaz o custo de cada tarifa e preço, devendo também fornecer indicadores que permitam medir a eficiência, a eficácia, a economia, a sub-actividade e a sobre-actividade.

Os inquiridos não atribuem um grau de relevância tão elevado à necessidade de um bom sistema ser baseado no método ABC. Cumpre-nos, no entanto, salientar que relativamente a esta afirmação 18 inquiridos manifestaram não ter qualquer opinião, o que representa 33,3% do total dos inquiridos em análise. Parece-nos, desta forma, que ainda existem muitas lacunas nestas entidades no que se refere aos conceitos da Contabilidade de Gestão. Em relação a este assunto, convém ainda lembrar que o POC-Educação menciona a indispensabilidade de apurar os custos das actividades intermédias e das actividades finais e como tal a necessidade de utilização de um sistema ABC. Além disso, na opinião de Lapsley e Wright (2004), a utilização do método ABC permite melhorar a eficiência dos vários departamentos de uma organização, nomeadamente quando é necessário controlar firmemente as despesas verificadas nesses departamentos. Todavia, o certo é que nas instituições analisadas a vontade de implementação do método ABC não se manifesta de uma forma tão acentuada por comparação com outros aspectos.

Tal como no caso anterior, também aqui verificámos que a dispersão é semelhante, mostrando que, para qualquer categoria apresentada, não há grandes diferenças de variação em torno da média. A súmula dos resultados analisados encontra-se no quadro n.º 22.

¹³⁰ Foram atribuídos os seguintes valores numéricos a cada posição: 0 - Sem Opinião; 1 - Pouco Relevante; 2 - Relevante; 3 - Muito Relevante.

Quadro n.º 22: Características ideais de um Sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão

	N	Média	Desvio Padrão
Um sistema que proporcione informação que permita formular políticas, planificar, avaliar e controlar todas as actividades da instituição, tomar decisões, ou seja, elaborar informação para atender às necessidades de gestão	54	2,65	0,588
Um sistema que permita obter de forma eficaz o custo de cada tarifa e preço	51	2,55	0,503
Um sistema que forneça indicadores que permitam medir a eficiência, eficácia, economia, sub-actividade e sobre-actividade	53	2,55	0,574
Um sistema que proporcione informação para elaboração de uma Demonstração dos Resultados por Funções	52	2,42	0,572
Um sistema que reparta os custos totais (e não apenas parciais) pelas diferentes funções, bens e serviços	54	2,35	0,619
Um sistema que permita apurar os custos, proveitos e resultados	53	2,21	0,689
Um sistema em que os custos indirectos sejam repartidos por várias bases de imputação	48	2,19	0,607
Um sistema baseado numa classe 9	50	2,12	0,659
Um sistema que permita apurar custos por centro de custos, utilizando para o efeito o método das secções homogéneas	45	2,11	0,682
Um sistema que utilize o método ABC (<i>Activity Based Costing</i>)	36	1,81	0,668

8.1.3 REGRAS UTILIZADAS NOS SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Neste ponto do trabalho iremos analisar uma série de questões que formulámos para as entidades que já têm implementado um sistema de Contabilidade de Custos, na totalidade e parcialmente, o que, no nosso estudo, representa um total de 22 instituições. Procurámos, com este conjunto de questões, analisar a forma como estas instituições estruturaram o referido sistema. No caso dos Municípios e dos Serviços Municipalizados, procurámos verificar se as regras do POCAL estão a ser cumpridas. No que se refere às Empresas Municipais, o objectivo é perceber em termos gerais quais as regras utilizadas.

Relativamente à data em que começou a ser implementado o sistema de Contabilidade de Custos, um inquirido de um Serviço Municipalizado referiu que utilizam este sistema desde a data da criação da instituição; outro Serviço Municipalizado utiliza

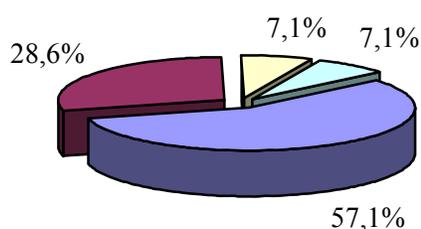
este sistema desde 1986. Sete instituições já trabalham a informação analítica desde 2002, o que corresponde a 31,8% dos casos em análise (22 nesta parte do questionário). No ano de 2000 e no ano de 2004, começaram a implementar o sistema de Contabilidade de Custos seis instituições, três em cada ano. Nos anos de 2001, 2003 e 2005 duas entidades, em cada ano, foram implementando este sistema. Apenas um inquirido não respondeu a esta questão. Estes resultados, quando comparados com os observados por Bagur e Boned (2005), confirmam que em Portugal o processo de implementação do sistema de Contabilidade de Custos é mais recente. Estes autores constataram que 55% das câmaras catalãs já implementaram este sistema de contabilidade à mais de 10 anos.

Contudo, não nos é indiferente o facto de 63,6% das instituições só terem começado a implementar o sistema de Contabilidade de Custos a partir do ano de 2002. Com efeito, nas entidades sujeitas ao POCAL, é a partir desse ano que se torna obrigatória a implementação dos três sistemas de contabilidade. Para as empresas privadas, sujeitas ao POC, é a partir do ano de 2003 que o DL n.º 72/03, que altera o DL n.º 44/99, vem reforçar a necessidade de utilização do Sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções.

Qualquer sistema de contabilidade para ser correctamente estruturado tem de ter por base adequados suportes teóricos e técnicos. A observação do gráfico n.º 1 e do quadro n.º 23 permite constatar que o DL n.º 55-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL, é utilizado como referência da implementação do sistema de Contabilidade de Custos em 72,7% das instituições analisadas. Como é normal, todas as entidades que utilizam este diploma são Municípios e Serviços Municipalizados, sendo este DL uma referência em todos os Municípios e apenas utilizado como base de trabalho em 40% dos Serviços Municipalizados. De salientar, porém, que os manuais que versam sobre a Contabilidade de Custos em termos gerais, mas mais vocacionados para o sector privado, constituem uma referência para 8 entidades, o que corresponde a uma percentagem de 36,4% dos casos. A maioria das entidades que utilizam estas regras (66,7%) são Empresas Municipais. As duas entidades que têm por base o DL n.º 226/93, de 22 de Junho, são, como não poderia deixar de ser, Serviços Municipalizados, tendo em conta que este DL já obrigava à implementação da Contabilidade de Custos. Um inquirido de um Serviço Municipalizado referiu que aí se utilizam regras do CA, com as necessárias adaptações – o que nos parece um pouco

estranho, pois o CA não menciona qualquer regra a nível da Contabilidade de Custos – e no caso de uma Empresa Municipal foi referido que se utilizam as regras do POC. Neste último caso, presumimos que esteja a ser utilizada a classe 9 e a Demonstração dos Resultados por Funções esteja a ser elaborada de acordo com o modelo que é apresentado neste plano.

Gráfico n.º 1 : Diplomas ou regras para a elaboração da Contabilidade de Custos



- DL n.º 55-A/99, de 22 de Fevereiro
- Regras dos manuais de Contabilidade de Custos Privada
- DL n.º 226/93, de 22 de Junho
- Outro

Quadro n.º 23: Diplomas ou regras para a elaboração da Contabilidade de Custos por tipologia

Diplomas e regras utilizadas										
Tipologia	N	DL n.º 55-A/99, de 22 de Fevereiro			Regras dos manuais de Contabilidade de Custos Privada			DL n.º 226/93, de 22 de Junho		
		N	% DL	%Tip	N	%Regra	%Tip	N	%DL	%Tip
Municípios	14	14	87,5%	100%	5	62,5%	35,7%	0	0%	0%
Serviços Municipalizados	5	2	12,5%	40,0%	1	12,5%	20%	2	100%	40%
Empresas Municipais	3	0	0%	0%	2	25%	66,7%	0	0	0
Total	22	16	100%	72,7%	8	100%	36,4	2	100%	9,1%

Também procurámos averiguar se as instituições criaram um plano de classe 9 para registo das operações internas. Como se pode verificar no quadro n.º 24, constata-se que aproximadamente 86% das entidades utilizam efectivamente um plano de classe 9 para registo destas operações, o que corresponde a um total de 19 instituições (12 Municípios, 5 Serviços Municipalizados e 2 Empresas Municipais). Apenas 3 entidades (dois Municípios e uma Empresa Municipal) não têm qualquer plano de classe 9, o que representa 13,6% dos casos em análise.

Quadro n.º 24: Utilização de um plano de classe 9 para registo das operações internas por tipologia

Utilização de um plano de classe 9							
Tipologia	N	Sim			Não		
		N	% Classe 9	%Tip	N	% Classe 9	%Tip
Municípios	14	12	63,2%	85,7%	2	66,7%	14,3%
Serviços Municipalizados	5	5	26,3%	100,0%	0	0%	0%
Empresas Municipais	3	2	10,5%	66,7%	1	33,3%	33,3%
Total	22	19	100%	86,4%	3	100%	13,6%

Perguntámos às entidades que responderam que não criaram uma classe 9 qual era a forma como elas trabalhavam a informação analítica, ao que um inquirido de um Município nos respondeu que eram utilizados quadros e tabelas e a informação era elaborada no *Excel*. Outro inquirido de uma Empresa Municipal respondeu que não criaram um plano de classe 9 pois toda a informação é registada em suporte informático em vários quadros que comportam os centros analíticos e sub-centros, criados com base no organograma da instituição. Tendo em conta que, nestes dois casos, a Contabilidade de Custos é independente da Contabilidade Patrimonial, presumimos que esteja a ser utilizado o sistema Dualista. Dentro do sistema dualista, parece-nos que estas entidades utilizam o sistema Duplo Misto. Tal como expusemos na revisão de literatura, a utilização do sistema Duplo Misto, nas entidades sujeitas ao POCAL, é defendida por Bernardes (2001) e Correia (2002). Um outro inquirido, também de um Município, referiu que não existia um plano de classe 9 que fizesse a ligação com a Contabilidade Patrimonial, referindo que essa informação é tratada de forma autónoma, mas não explicando de que maneira efectivamente o fazia.

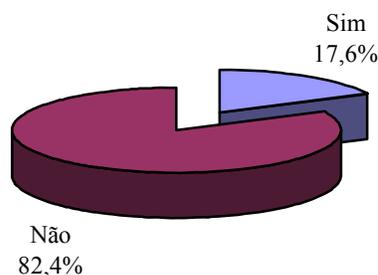
Aos inquiridos que responderam que as entidades nas quais trabalham têm um plano de classe 9 implementado, perguntámos qual o método de registo utilizado, se o unigráfico ou o digráfico. Apenas um inquirido não respondeu a esta questão, considerando a percentagem de casos válidos, 72,2% das instituições (13 neste caso concreto) estão a utilizar o método unigráfico e 27,8% o digráfico, o que corresponde a 5 entidades. Relativamente a esta análise, cumpre-nos ainda destacar que todas as Empresas Municipais utilizam o método unigráfico (quadro n.º 25).

Quadro n.º 25: Método de registo utilizado por tipologia

Método de registo utilizado							
Tipologia	N	Unigráfico			Digráfico		
		N	% Método	%Tip	N	% Método	%Tip
Municípios	12	8	61,5%	66,7%	4	80%	33,3%
Serviços Municipalizados	4	3	23,1%	75%	1	20%	25%
Empresas Municipais	2	2	15,4%	100%	0	0%	0%
Total	18	13	100%	72,2%	5	100%	27,8%

Com a finalidade de identificar se o plano de classe 9, utilizado pelas instituições, faz a ligação com os mapas de Contabilidade de Custos, previstos no POCAL, questionámos os Serviços Municipalizados e os Municípios a este respeito. Das entidades sujeitas a esta questão, 19 no caso concreto, 82,4% disseram que não existia esta ligação e apenas 3 disseram que sim (um Município e dois Serviços Municipalizados), o que corresponde a 17,6% dos casos (Gráfico n.º 2). Isto denota que apesar do POCAL obrigar à elaboração dos Mapas de Contabilidade de Custos, ainda poucas entidades o fazem, ou pelo menos se os elaboram, não criam interligações destes mapas com o plano de classe 9 desenvolvido.

Gráfico n.º 2: Ligação da classe 9 com os mapas de Contabilidade de Custos



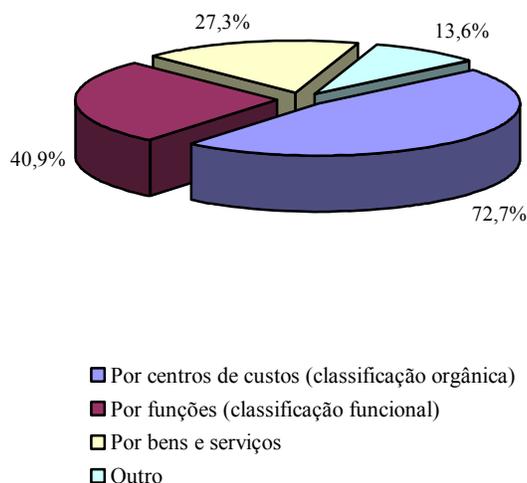
No que concerne ao tipo de informação que é analisada (informação sobre custos, proveitos e resultados), a informação sobre custos foi apontada em 100% dos casos, enquanto as informações sobre proveitos e sobre resultados foram indicadas, cada uma delas, em 22,7% dos casos. Efectuando um cruzamento entre esta variável e a tipologia, é possível constatar, tal como já referimos, que todas as entidades que implementam sistemas de Contabilidade de Custos analisam a informação relativa a custos. Nos Serviços Municipalizados foi possível verificar que 40% analisam informação sobre proveitos e resultados. Todas as Empresas Municipais observadas analisam, para além da informação sobre custos, informação sobre proveitos e resultados. Tendo em conta que os grupos não são homogêneos, mas mesmo assim efectuando uma leitura em termos de informação analisada, é possível visualizar que 63,6% das entidades que analisam informação sobre custos são Municípios, 60% das entidades que analisam informação sobre proveitos e resultados são Empresas Municipais e 40% que efectuem a análise destes dois itens são Serviços Municipalizados (quadro n.º 26).

Quadro n.º 26: Informação sobre custos, proveitos e resultados por tipologia

Informação analisada										
Tipologia	N	Custos			Proveitos			Resultados		
		N	% Inf	%Tip	N	%Inf	%Tip	N	%Inf	%Tip
Municípios	14	14	63,6%	100%	0	0%	0%	0	0%	0%
Serviços Municipalizados	5	5	22,7%	100%	2	40%	40%	2	40%	40%
Empresas Municipais	3	3	13,6%	100%	3	60%	100%	3	60%	100%
Total	22	22	100%	100%	5	100%	22,7%	5	100%	22,7%

No que respeita à forma como o apuramento de custos é efectuado, tal como se pode observar no gráfico n.º 3, verificou-se que o apuramento de custos por centros de custos é efectuado por 72,7% das entidades (neste caso 16), seguindo-se o apuramento de custos por funções, com uma percentagem de 40,9% (correspondente a 9 instituições) e o apuramento de custos por bens e serviços, que é levado a cabo por 27,3% das instituições. Três entidades apuram os custos de outra forma, o que representa um total de 13,6% dos casos. Assim, num Município do Tâmega, os custos são separados em custos correntes e custos de capital (dentro dos custos de capital é efectuada uma discriminação por obra); um inquirido, de um Município do Douro, refere que os custos são apurados por obras de administração directa; por fim, outro, também de um Município do Douro, estabelece que têm por base as rubricas da Contabilidade Patrimonial.

Gráfico n.º 3: Forma de apuramento dos custos



O facto de 71,4% dos Municípios e 60% dos Serviços Municipalizados mencionarem que apuram os custos por centros de custos, quando o POCAL não refere essa necessidade, confirma a ideia por nós defendida de que este plano deveria ter previsto um apuramento de custos por unidades orgânicas, à semelhança do que está estipulado no POCISSSS e o no PCAH. Também Bagur e Boned (2005) verificaram que as câmaras da Catalunha efectivamente apuram os custos por centros de custos, constatando inclusivamente que existe uma grande proliferação de centros e que estes centros estão relacionados com a estrutura orgânica da instituição.

Tal como vimos na revisão bibliográfica, na opinião de Hernández e Boy (1997) e de Bernardes (2001), os modelos inorgânicos impossibilitam a realização de análises de desempenho e de eficiência ao nível dos centros de responsabilidade, o que dificulta a implementação de um adequado sistema de controlo de gestão. Por sua vez, apesar do POCAL estabelecer a necessidade de apurar os custos por funções e por bens e serviços, é menor o número de entidades que o fazem. Com efeito, o apuramento de custos por funções é efectuado por 42,9% dos Municípios e por 20% dos Serviços Municipalizados. O apuramento dos custos por bens e serviços é efectuado apenas por 14,3% dos Municípios e por 40% dos Serviços Municipalizados. Todas as Empresas Municipais apuram custos por

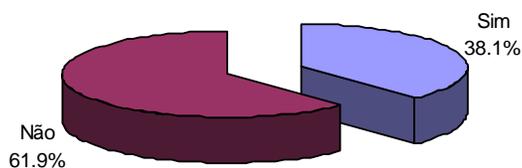
centros de custos, 66,7% destas empresas também apuram custos por funções e por bens e serviços (quadro n.º 27).

Quadro n.º 27: Forma de apuramento dos custos por tipologia

Apuramento de custos										
Tipologia	N	Centros de Custos			Funções			Bens e Serviços		
		N	%Centros	%Tip	N	%Funções	%Tip	N	%B S	%Tip
Municípios	14	10	62,5%	71,4%	6	66,7%	42,9%	2	33,3%	14,3%
Serviços Municipalizados	5	3	18,8%	60%	1	11,1%	20%	2	33,3%	40%
Empresas Municipais	3	3	18,8%	100%	2	22,2%	66,7%	2	33,3%	66,7%
Total	22	16	100%	72,7%	9	100%	40,9%	6	100%	27,3%

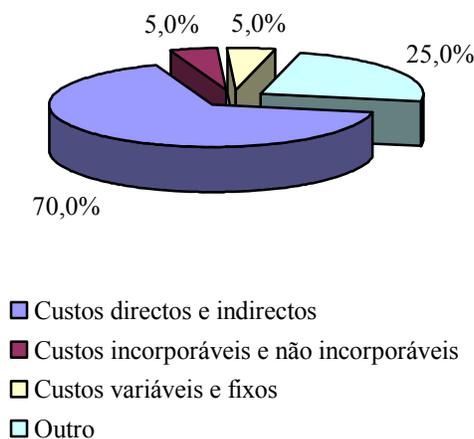
A análise do recurso ao método das secções homogéneas pode ser visualizada no gráfico n.º 4. Tendo em conta que um inquirido não respondeu a esta questão - 61,9% das instituições não utilizam o método das secções homogéneas, ou qualquer uma das suas regras -, apenas 38,1% dos inquiridos afirmam que utilizam este método na operacionalização do sistema de Contabilidade de Custos, o que corresponde a um total de 8 entidades (3 Municípios, 2 Serviços Municipalizados e 3 Empresas Municipais).

Gráfico n.º 4: Utilização do método das secções homogéneas



Relativamente à questão em que procurámos apurar o tipo de reclassificação de custos que é efectuado no sistema utilizado pela entidade¹³¹, a classificação dos custos como custos directos e indirectos foi apontada em 70% dos casos. Cruzando esta variável com a tipologia, constata-se que este tipo de reclassificação de custos é efectuado pela totalidade dos Serviços Municipalizados analisados, por 66,7% das Empresas Municipais e por 61,5% dos Municípios. Por sua vez, um Município referiu que os custos são reclassificados em incorporáveis e não incorporáveis e uma Empresa Municipal estipulou que eram reclassificados em custos variáveis e fixos, o que representa, para cada caso, uma percentagem de 5%. A opção outro tipo de reclassificação, que não as apontadas, foi indicada em 25% dos casos. Assim, na análise desta resposta, todas as entidades - 5 neste caso concreto, e curiosamente todos Municípios - referiram que não efectuam qualquer reclassificação de custos. Esta realidade está ilustrada no gráfico n.º 5 e no quadro n.º 28.

Gráfico n.º 5: Tipos de reclassificação de custos utilizados



¹³¹ Duas instituições não responderam a esta questão.

Quadro n.º 28: Reclassificação de custos por tipologia

Reclassificação dos Custos										
Tipologia	N	Custos Directos e Indirectos			Custos incorporáveis e não incorporáveis			Custos variáveis e fixos		
		N	% Custos	%Tip	N	%Custos	%Tip	N	%Custos	%Tip
Municípios	13	8	57,1%	61,5%	1	100%	7,7%	0	0%	0%
Serviços Municipalizados	4	4	28,6%	100%	0	0%	0%	0	0%	0%
Empresas Municipais	3	2	14,3%	66,7%	0	0%	0%	1	100%	33,3%
Total	20	14	100%	70,0%	1	100%	5%	1	100%	5%

Quanto ao sistema de apuramento de custos que é utilizado¹³², a observação do quadro n.º 29 permite-nos constatar que 13 inquiridos (65%) referem que utilizam o Sistema de Custeio Total. Se analisados individualmente, verificamos que a maioria dos Municípios (61,5%) e dos Serviços Municipalizados (75%) utiliza este sistema, o que coincide com as regras estabelecidas no POCAL e na LFL. De facto, pensamos, tal como refere o FASAB (1995), que a utilização do Sistema de Custeio Total é vantajosa. Este sistema permite o fornecimento de informação sobre o custo completo dos bens e serviços, fornecendo aos administradores e gestores uma fonte de dados completa que auxilia de forma mais rigorosa o processo de tomada de decisão.

De salientar, porém, que 35% dos inquiridos responderam que utilizam o Sistema de Custeio Directo, não efectuando, portanto, a imputação dos custos indirectos aos objectos de custo. Apesar de também termos dado como opção de resposta o uso do Sistema de Custeio Variável e a hipótese de registo de outro sistema de custeio, nenhum inquirido escolheu estas opções.

Quadro n.º 29: Tipo de sistema de custeio utilizado pelas entidades

Sistema de Apuramento de Custos							
Tipologia	N	Sistema de Custeio Total			Sistema de Custeio Directo		
		N	%Sistema	%Tipologia	N	%Sistema	%Tipologia
Municípios	13	8	61,5%	61,5%	5	71,4%	38,5%
Serviços Municipalizados	4	3	23,1%	75%	1	14,3%	25%
Empresas Municipais	3	2	15,4%	66,7%	1	14,3%	33,3%
Total	20	13	100%	65%	7	100%	35%

¹³² De notar que duas instituições não responderam a esta questão.

Procurámos, também, aferir acerca do número de entidades que imputam custos indirectos. Das 20 instituições que responderam a esta questão, 30% referiram que efectivamente imputam estes custos, o que corresponde a 6 entidades (um Município, três Serviços Municipalizados e duas Empresas Municipais), e as restantes 70% (14 instituições) não procedem a essa imputação (gráfico n.º 6).

Das 6 instituições que imputam custos indirectos, como se pode observar no gráfico n.º 7, 66,7% utilizam o método de base única. Esta percentagem representa um total de 4 entidades, sendo dois Serviços Municipalizados, um Município e uma Empresa Municipal. O método de base múltipla é utilizado por um Serviço Municipalizado e por uma Empresa Municipal. No caso das entidades sujeitas ao POCAL, Municípios e Serviços Municipalizados, efectivamente o método que devem seguir é o método de base única. Concretamente, este plano considera que os custos indirectos devem ser repartidos em função dos custos directos. Contudo, Pereira e Sousa Franco (2001) referem que é muito difícil encontrar uma relação de proporcionalidade aceitável entre os custos a repartir e a base escolhida, daí que, muito provavelmente, algumas entidades optem por utilizar o método de base múltipla, que elimina a subjectividade inerente ao método de base única.

Gráfico n.º 6: Imputação de custos indirectos

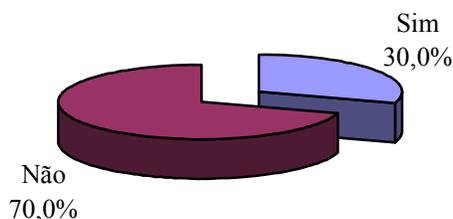
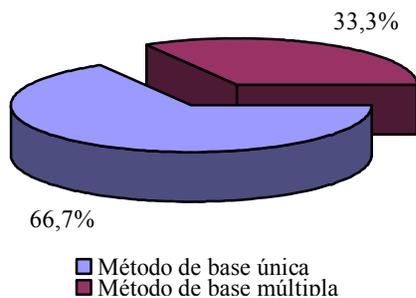


Gráfico n.º 7: Critério de imputação dos custos indirectos



8.1.4 A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A FIXAÇÃO DAS TARIFAS E PREÇOS

Tal como já referimos, na terceira parte do questionário, procurámos analisar a importância e a efectiva utilização da Contabilidade de Custos na fixação das tabelas de tarifas e preços. Procurámos, também, averiguar a opinião dos inquiridos relativamente a um conjunto de parâmetros que poderão ser considerados na fixação destas tabelas.

Desta forma, numa primeira fase, quisemos apurar quais as actividades de exploração de sistemas públicos que, nas entidades objecto de estudo, dão origem à fixação de tarifas e preços. Das 53 instituições que responderam a este pedido, verifica-se que a distribuição de água é a actividade que recolhe o maior número de casos (44); segue-se a recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos, com 41 casos; as actividades de instalação, substituição ou renovação dos ramais domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais (40 casos); e a drenagem e o tratamento de águas residuais (38 casos). As tarifas e preços relativos aos transportes colectivos de pessoas e mercadorias são apenas cobradas em 8 entidades e as tarifas e preços relativas à distribuição de energia eléctrica em baixa tensão são cobradas só em duas entidades. Cinco inquiridos, pertencentes a Municípios, assinalaram outro tipo de tarifas e preços que passamos de seguida a descrever. Dois inquiridos assinalaram que eram cobradas tarifas e preços pela utilização das piscinas municipais e dos parques de estacionamento; outro referiu que eram cobradas pela utilização da via pública, publicidade, infraestruturas urbanísticas, mercados e feiras, alvarás e concessão de vistos; outro respondente estipulou que eram cobradas tarifas e preços por licença de obras; e outro referiu que eram cobradas pela utilização dos cemitérios. Porém, convém realçar que na LFL estes três últimos casos são considerados taxas e não tarifas e preços (ver quadro n.º 30).

Quadro n.º 30: Tarifas e preços cobrados pelas entidades analisadas

Actividades	N	%
Distribuição de água	44	83,0
Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos	41	77,4
Instalação, substituição ou renovação dos ramais domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais	40	75,5
Drenagem e tratamento de águas residuais	38	71,7
Transportes colectivos de pessoas e mercadorias	8	15,1
Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão	2	3,8
Outro	5	9,4

Relativamente às instituições que têm um sistema de Contabilidade de Custos implementado, de forma total ou parcial (22 no nosso estudo), procurámos aferir se existe uma transmissão de informação sobre os custos dos bens e serviços do departamento de contabilidade para os responsáveis pela fixação das tarifas e preços, ao que apenas 36,4% dos inquiridos responderam que sim, o que corresponde a 8 entidades analisadas; os outros 63,6% (14 entidades) afirmaram que não existe qualquer transmissão de informação.

Analisando este intercâmbio de informação por tipologia, é possível visualizar no quadro n.º 31 que em 21,4% dos Municípios existe essa transmissão de informação contra 78,6% dos responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços que, apesar da instituição já ter implementado um sistema de Contabilidade de Custos, ainda não recolhem os *outputs* produzidos por esse sistema. Da análise dos Serviços Municipalizados, verifica-se que 40% recolhem a informação analítica contra 60% que não o fazem. Onde o panorama é mais positivo é nas Empresas Municipais. A totalidade das empresas que responderam ao nosso questionário transfere informação do departamento de contabilidade para o departamento de taxas, tarifas e preços.

Quadro n.º 31: Transferência da informação produzida pela Contabilidade de Custos do departamento de contabilidade para o departamento de taxas, tarifas e preços

Transmissão de informação							
Tipologia	N	Sim			Não		
		N	% Transmissão	%Tip	N	% Transmissão	%Tip
Municípios	14	3	37,5%	21,4%	11	78,6%	78,6%
Serviços Municipalizados	5	2	25%	40%	3	21,4%	60%
Empresas Municipais	3	3	37,5%	100%	0	0%	0%
Total	22	8	100%	36,4%	14	100%	63,6%

Das oito entidades que responderam afirmativamente à questão anterior, sete utilizam a informação referida como suporte para fixar as tabelas de tarifas e preços. Analisando estes dados por tipologia, podemos verificar no quadro n.º 32 que em 66,7% dos Municípios a informação relativa à Contabilidade de Custos é considerada na fixação das tabelas de taxas e tarifas, o que representa apenas 2 entidades no presente estudo. Apesar do número de instituições em análise ser muito reduzido, não deixa de ser interessante verificar que todos os Serviços Municipalizados e Empresas Municipais que recolhem a informação produzida pelo sistema de Contabilidade de Custos, ponderam esses dados quando estabelecem os valores a cobrar aos utentes. Estes resultados vêm provar que apesar de todo o processo de implementação da Contabilidade de Custos estar muito atrasado, já existem entidades que efectivamente utilizam a informação sobre os custos dos bens e serviços, apurada através do referido sistema, como suporte na definição das tarifas e preços a cobrar. Porém, a tendência para a recolha e utilização dos *outputs* deste ramo da contabilidade é maior nos Serviços Municipalizados e Empresas Municipais do que nos Municípios.

Quadro n.º 32: Contribuição da informação proporcionada pela Contabilidade de Custos para a fixação das tabelas de tarifas e preços

Utilização da informação relativa a custos no apuramento dos valores das tarifas e preços							
Tipologia	N	Sim			Não		
		N	% Utilização	%Tip	N	% Utilização	%Tip
Municípios	3	2	28,6%	66,7%	1	100%	33,3%
Serviços Municipalizados	2	2	28,6%	100%	0	0%	0%
Empresas Municipais	3	3	42,9%	100%	0	0%	0%
Total	8	7	100%	87,5%	1	100%	12,5%

Nas situações em que existe uma transmissão da informação produzida pelo sistema de Contabilidade de Custos para o departamento de taxas e tarifas, mas essa informação não é utilizada como base para fixar os valores a cobrar, questionamos os inquiridos relativamente às razões que conduzem a esta situação. O único inquirido abrangido por esta questão assinalou que “actualmente a actualização que é feita tem em conta o índice de preços do consumidor – taxa de inflação”.

Contudo, alguns dos inquiridos pertencentes a instituições em que ainda não existe uma transmissão da informação do departamento de contabilidade para o departamento de taxas e tarifas, aproveitaram este espaço para explicar as razões inerentes a esta situação. Desta forma, três inquiridos referiram que os dados fornecidos pela Contabilidade de Custos ainda não permitem apurar de forma rigorosa o custo dos bens e serviços. Outro inquirido mencionou que a Contabilidade de Custos ainda não está totalmente implementada, de modo a ser utilizada como elemento de gestão na fixação de tarifas e preços, por exemplo, ainda não são imputados custos indirectos. Um outro inquirido respondeu que não é utilizada porque ainda não estava implementada à data da última actualização da tabela de taxas, tarifas e preços. Outro ainda, pertencente a um Serviço Municipalizado, referiu que a informação não é utilizada porque a actual Contabilidade de Custos está organizada por centros de custos físicos e não por produto final, o que não permite a seu uso como referência para a fixação das tarifas e preços.

Na questão seguinte, quisemos averiguar a importância atribuída pelos inquiridos ao apuramento do custo dos bens e serviços, através do sistema de Contabilidade de Custos, para auxiliar a fixação dos valores das tarifas e preços. É interessante destacar que a totalidade dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais considera importante o apuramento de custos para o fim referido; porém, existem 13,6% dos Municípios que não acham relevante (quadro n.º 33).

Não obstante, cumpre-nos destacar que uma resposta afirmativa de aproximadamente 89% dos respondentes a esta questão torna evidente a necessidade de apurar os custos para que os gestores tenham um suporte válido aquando da fixação dos valores a cobrar aos utentes. Esta constatação vai de encontro ao que verificámos na revisão de literatura existente sobre esta temática, em que várias entidades - entre as quais se destaca a IGAE

(1994) e a AECA (1997) - estipulavam que a Contabilidade Analítica ou de Custos, ao fornecer um conjunto de informação rigorosa sobre os custos necessários para produzir um bem ou para prestar um serviço, permite fundamentar as quantias que se exigem aos cidadãos pela produção dos bens e pela prestação dos serviços.

Quadro n.º 33: Importância do apuramento dos custos para auxílio da fixação da tabela de tarifas e preços por tipologia

Importância da Contabilidade de Custos na fixação das tarifas e preços							
Tipologia	N	Sim			Não		
		N	% Importância	%Tip	N	% Importância	%Tip
Municípios	44	38	79,2%	86,4%	6	100%	13,6%
Serviços Municipalizados	5	5	10,4%	100%	0	0%	0%
Empresas Municipais	5	5	10,4%	100%	0	0%	0%
Total	54	48	100%	88,9%	6	100%	11,1%

Foi, também, solicitada opinião sobre se as tarifas e preços devem ser superiores, inferiores ou iguais aos respectivos custos dos bens e serviços. A esta questão apenas não respondeu um inquirido. Para 36 dos inquiridos, as tarifas e os preços devem ser iguais, para 20 dos inquiridos devem ser superiores, apenas 4 pensam que devem ser inferiores. O facto de 67,9% dos inquiridos apontarem que as tarifas e preços devem ser iguais aos seus custos e de 37,7% referirem que devem ser superiores, vai de encontro ao estipulado no art. 20.º da Lei n.º 42/98 (LFL) que refere que as tarifas e preços não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directos e indirectos suportados com o fornecimento de bens e com a prestação de serviços.

Cruzando esta variável com a tipologia podemos verificar que todos os inquiridos das Empresas Municipais são da opinião que as tarifas e preços devem ser superiores aos preços dos bens e serviços, existindo apenas 20% que consideram que devem ser iguais. Os únicos respondentes que afirmam que as tarifas e preços devem ser inferiores aos respectivos custos pertencem a Municípios. A igualdade entre estas duas componentes é defendida por 74,4% dos Municípios e por 60% dos Serviços Municipalizados (ver quadro n.º 34).

Quadro n.º 34: Relação dos valores das tarifas e dos preços com o custo dos bens e serviços por tipologia

Relação das tarifas e preços com os respectivos custos										
Tipologia	N	Iguais			Superiores			Inferiores		
		N	% Iguais	%Tip	N	% Sup	%Tip	N	%Inf	%Tip
Municípios	43	32	88,9%	74,4%	12	60,0%	27,9%	4	100,0%	9,3%
Serviços Municipalizados	5	3	8,3%	60%	3	15,0%	60,0%	0	0	0
Empresas Municipais	5	1	2,8%	20%	5	25,0%	100,0	0	0	0
Total	53	36	100%	67,9%	20	100%	37,7%	4	100%	7,5%

Para fixar as tarifas e os preços é necessário ter em conta uma série de parâmetros que importa analisar. Embora tenhamos a noção que muitas vezes estes valores são fixados atendendo a critérios políticos que, tal como referem o FASAB (1995) e a IFAC (2000), levam a que o preço de um bem ou serviço seja por vezes inferior ao seu custo, quisemos questionar os responsáveis do departamento de taxas, tarifas e preços em relação aos aspectos que na opinião destes funcionários são relevantes ou devem ser tidos em atenção na fixação das tarifas e preços¹³³. Assim sendo, é possível visualizar no quadro n.º 35 que grande parte dos inquiridos considera relevante, ou muito relevante, a ponderação dos custos de exploração na fixação das tarifas e preços. Contudo, a esta opção segue-se, desde logo, o carácter social dos bens e serviços, o que denota que sendo estas entidades públicas ou semi-públicas e, tendo, portanto, como objectivo a satisfação das necessidades colectivas convém ter grande atenção à consideração deste factor na fixação dos valores a cobrar. Por sua vez, é ainda atribuído um grande grau de relevância à ponderação do princípio da transparência na formulação das referidas tabelas. De igual modo, tentando evitar desperdícios e usos indevidos dos bens e serviços públicos, muitos inquiridos atribuem grande relevância à consideração de uma política de preços que inclua incentivos ao uso eficiente destes bens e serviços.

Não é encarado como tão relevante, na fixação das tarifas e preços, a consideração dos critérios de mercado de bens e serviços similares e os custos de oportunidade. Esta

¹³³ Nesta questão, pedimos aos inquiridos para assinalar o grau de relevância em relação a cada parâmetro apresentado, utilizando para o efeito a seguinte escala: “Sem opinião; Pouco Relevante; Relevante; Muito Relevante”, sendo atribuídos os seguintes valores numéricos a cada posição: 0 - Sem Opinião; 1 – Pouco Relevante; 2 – Relevante; 3 – Muito Relevante.

situação torna-se perceptível, em entidades desta natureza, na medida em que, dado que não têm como objectivo primordial a obtenção de lucro - nem existem várias empresas no mercado a fornecerem os mesmos bens e serviços e logo não existe concorrência -, por um lado, não têm em atenção os critérios de mercado e, por outro, tendo em conta que o custo dos bens e serviços a ponderar, como referência para a fixação das tabelas, nunca será um custo completo, não se justifica, na opinião destes inquiridos, a necessidade de considerar o custo de oportunidade. No entanto, cumpre-nos ainda salientar que só 44 inquiridos, num universo de 54, deram a sua opinião relativamente aos custos de oportunidade, o que também vem provar que 10 respondentes provavelmente desconhecem este conceito.

A dispersão observada é similar, o que prova que para todos os itens analisados não existem grandes diferenças de variação em torno da média.

Quadro n.º 35: Critérios a ter em conta na fixação das tabelas de Tarifas e Preços

	N	Média	Desvio Padrão
Custos de exploração	53	2,53	0,541
Carácter social dos bens e serviços	53	2,40	0,631
Princípio da transparência na formulação das referidas tabelas	53	2,38	0,596
Política de preços que inclua incentivos ao uso eficiente dos bens e serviços	53	2,38	0,527
Princípio do equilíbrio económico e financeiro	52	2,37	0,687
Custos de investimento	54	2,30	0,690
Princípio do utilizador pagador	53	2,28	0,632
Consideração de todos os custos directos e indirectos relacionados com o fornecimento dos bens e com a prestação de serviços	53	2,26	0,684
Custos administrativos e de gestão	54	2,15	0,656
Princípio da recuperação total de custos	51	2,12	0,739
Montante necessário à reintegração do equipamento	51	2,10	0,640
Custos Financeiros	54	2,07	0,749
Racionalização da procura do bem ou serviço	53	2,00	0,650
Externalidades ambientais	46	1,96	0,665
Condições geográficas, climatéricas, sócio-económicas, regionais e relacionadas com o próprio ordenamento territorial	47	1,94	0,704
Critérios de mercado de bens e serviços similares	50	1,78	0,708
Custo de oportunidade	44	1,57	0,625

Com a finalidade de identificar em que locais eram publicadas as tabelas de taxas, tarifas e preços, questionámos os inquiridos a este respeito. Em 81,5% dos casos foi-nos dito que eram publicadas em Edital; a publicação em Diário da República foi apontada em 50% dos casos, seguindo-se a publicação em páginas de *Internet*, com 20,4% dos casos e, por fim, outro tipo de publicação, que não as enumeradas (quadro n.º 36).

Quadro n.º 36: Locais de publicação das tabelas de taxas, tarifas e preços

Locais de Publicação	N	%
Edital	44	81,5
Diário da República	27	50,0
Página de <i>Internet</i>	11	20,4
Outro	7	13,0

Relativamente à última data de actualização da tabela de taxas, tarifas e preços, 48,1% dos inquiridos actualizaram-na em 2005, 46,3% entre o ano de 2002 e 2004 e apenas 5,6% procederam a essa actualização em data inferior a 2002. A razão pela qual muitas instituições ainda não utilizam a informação da Contabilidade de Custos como base para a fixação da tabela de taxas, tarifas e preços, pode estar relacionada com o facto de já não actualizarem a tabela há algum tempo e a informação sobre a Contabilidade de Custos ser mais recente (quadro n.º 37).

Quadro n.º 37: Data de actualização da tabela de taxas, tarifas e preços

	N	%
< 2002	3	5,6
2002-2004	25	46,3
2005	26	48,1
Total	54	100,0

No final do questionário, foi colocada uma pergunta aberta para que os inquiridos fizessem os comentários adicionais que entendessem oportunos. Um inquirido de um Município do Minho-Lima referiu que apesar de ainda não terem implementado a Contabilidade de Custos, já têm a funcionar um centro de custos para o programa rede

social e que pretendem no futuro apurar os custos de outros centros de custos. Referiu ainda que a Contabilidade de Custos não foi implementada, na instituição na qual ele labora, pois o pessoal encarregue do seu preenchimento tem um nível de habilitações muito baixo. Ainda segundo este inquirido, é necessário sensibilizar os dirigentes para estes afectarem recursos humanos suficientes para a efectiva implementação deste ramo da contabilidade.

Por sua vez, num Município do Ave o inquirido lamentou o facto de ainda não existir um suporte informático adequado para a implementação da Contabilidade de Custos, o que na sua opinião torna extremamente complexa a tarefa da operacionalização deste sistema.

Noutro Município do Ave, o respondente explicou que apesar de já terem sido criados alguns mapas de Contabilidade de Custos, estes ainda são usados de forma muito básica devido à extrema complexidade da sua utilização numa organização tão complexa como o é um Município.

Ainda noutro Município da região do Ave, apesar de terem respondido que não utilizavam a Contabilidade de Custos (nem mesmo parcialmente), o inquirido referiu que praticamente em todos os documentos de despesa - seja despesa corrente ou de capital -, a entidade associa uma classificação analítica com base num plano de contas de classe 9, que está dividido de acordo com o organograma do Município. No entanto, na sua opinião, não se retira grande informação de gestão de custos e muito menos de proveitos e de resultados.

Num Município da região do Tâmega, em que foi assinalado que o sistema de Contabilidade de Custos tinha sido implementado, mas de forma parcial, o inquirido esclareceu que estão a caminhar para a implementação total do POCAL, mas que esta é extremamente complexa de atingir, daí ter reforçado a importância “de se ir por partes”.

Outro inquirido de um Município do Douro justificou que, na questão que colocámos relativamente às insuficiências do POCAL - no que se refere à Contabilidade de Custos -, este assinalou maioritariamente a opção “concordo” uma vez que o POCAL, no seu entender, “não é suficientemente esclarecedor relativamente às dúvidas que surgem no dia-a-dia, no que concerne à configuração da Contabilidade Analítica”.

Num Serviço Municipalizado em que a Contabilidade de Custos já é implementada de forma parcial, esclareceram-nos que estes serviços sempre tiveram uma Contabilidade Industrial/Custos/Analítica tendo, contudo, este sistema de contabilidade sofrido adaptações ao longo dos anos. Neste momento, o inquirido referiu que a adaptação em termos de

POCAL ainda não está feita, porém, “esse processo será iniciado no decorrer do ano de 2005 de modo a que em 2006, pelo menos, esteja em pleno funcionamento”.

Um inquirido de uma Empresa Municipal referiu que, na sua opinião, um sistema de Contabilidade de Custos deve ir de encontro às necessidades de gestão, deve ser mais ou menos desagregado consoante essas necessidades.

Relativamente à relação do apuramento dos custos com a fixação das tarifas e preços, na óptica de um respondente de um Município da região do Ave embora seja fundamental apurar o custo de um determinado serviço ou bem e o respectivo proveito, nas entidades públicas o princípio do utilizador-pagador por vezes não pode ser aplicado, nomeadamente quando se trata de serviços básicos e cujo objectivo da autarquia não é a obtenção de lucro, mas sim o dever de servir a população. Opinião similar tem um inquirido de um Município da região do Douro, esclarecendo-nos que apesar de achar importante o apuramento dos custos, se pensarmos que este tipo de instituições têm como meta prestar um serviço público, as taxas e tarifas devem ser inferiores aos respectivos custos. Acrescentando, contudo, que se se pensar na necessidade de obtenção de receita, já se justifica que as taxas e tarifas sejam superiores aos respectivos custos.

No entendimento de outro inquirido de um Município do Douro, “não é necessário implementar a Contabilidade de Custos, nem usar a informação fornecida por este sistema para fixar tabelas de tarifas e preços”. Para ele, estes serviços satisfazem uma necessidade pública e não podem, como tal, ter como objectivo a obtenção de lucro. Na visão deste respondente “o saber quanto custaram os bens e serviços só pode ter interesse pela mera questão do conhecimento; as tarifas e preços superiores aos custos apenas iriam afastar as pessoas”.

8.2 ANÁLISE DAS HIPÓTESES EM ESTUDO E OUTROS RESULTADOS

Neste ponto do nosso trabalho, testamos todas as hipóteses que foram formuladas no início deste estudo. Tal como já referimos na parte metodológica, quando se violam os pressupostos de aplicação do teste Qui-quadrado, apenas temos o cuidado de fazer uma mera análise descritiva, não sendo possível extrapolar para o universo as conclusões daqui retiradas. Por vezes, na investigação de uma ou mais hipóteses, efectuamos outros

cruzamentos de variáveis ou são apresentadas outras análises, que não sendo comportadas por nenhuma das hipóteses criadas, mesmo assim, no contexto do estudo, justifica-se a sua observação.

Assim sendo, nesta secção e para cada hipótese estipulada, são retiradas as devidas conclusões.

8.2.1 RELAÇÃO ENTRE A TIPOLOGIA E A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

H1: A tipologia da autarquia em análise está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Numa primeira fase, procurou-se averiguar se os Municípios, os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais, pelo facto de serem entidades com características distintas, têm diferentes propensões para implementar a Contabilidade de Custos. Não nos sendo possível obter uma evidência empírica quanto à relação destas variáveis, na medida em que foram violados os pressupostos de aplicação do Qui-quadrado, vamos efectuar uma mera análise descritiva. Assim, podemos verificar, através da observação do quadro n.º 38, que dos Municípios em análise (44 no nosso estudo) a maioria ainda não implementa a Contabilidade de Custos (68,2%), apenas 31,8% já implementam este sistema, mas só parcialmente. No que se refere aos Serviços Municipalizados, todas as entidades respondentes implementam a Contabilidade de Custos, mas, tal como se verificou nos Municípios, apenas o fazem de forma parcial. No caso das Empresas Municipais 40% já implementam totalmente e outros 40% ainda não deram início a esse processo.

Tendo em conta que a implementação da Contabilidade de Custos é obrigatória para os Municípios e para os Serviços Municipalizados, desde 2002, torna-se evidente que o processo ainda está muito atrasado, na medida em que nenhum possui neste momento um sistema completo de Contabilidade de Custos. Já com as Empresas Municipais, apesar de não estarem sujeitas ao POCAL mas sim ao POC, a situação é diferente. Existem já duas que têm um sistema a funcionar em pleno e uma parcialmente. O grau de implementação nestas instituições é de 60%.

Quadro n.º 38: Implementação da Contabilidade de Custos por tipologia

			Implementação da Contabilidade de Custos			Total
			Sim totalmente	Sim parcialmente	Não	
Tipologia	Municípios	Casos	0	14	30	44
		% Tipologia	0,0%	31,8%	68,2%	100,0%
	Serviços Municipalizados	Casos	0	5	0	5
		% Tipologia	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%
	Empresas Municipais	Casos	2	1	2	5
		% Tipologia	40,0%	20,0%	40,0%	100,0%
Total		Casos	2	20	32	54
		% Tipologia	3,7%	37,0%	59,3%	100,0%

Considerando que a informação, da forma como está apresentada no quadro n.º 38, se encontra muito dispersa, resolvemos agregar os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais. A nível da implementação da Contabilidade de Custos fizemos apenas a separação entre quem já implementou - de forma parcial ou total - e quem ainda não implementou. Foi criada, assim, uma nova variável que irá ser utilizada na maior parte das análises que efectuaremos posteriormente.

Numa nova utilização do teste Qui-quadrado apesar do resultado obtido ser significativo ($p\text{-value}=0,005$; $\chi^2=7,835$), violou-se um dos pressupostos para a sua aplicação¹³⁴. A violação do pressuposto deve-se ao facto de existir um número muito reduzido de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais. Não obstante, convém salientar que 68,2% dos Municípios ainda não implementaram a Contabilidade de Custos por oposição aos 31,8% que já o fizeram. Já no caso dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais, a percentagem das entidades que já implementam a Contabilidade de Custos é superior, sendo possível verificar que 80% destas instituições já têm a funcionar este sistema de contabilidade (quadro n.º 39).

¹³⁴ 25% das células têm um valor esperado inferior a 5.

Quadro n.º 39: Implementação da Contabilidade de Custos nos Municípios e nas restantes entidades

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Tipologia	Municípios	Casos	14	30	44
		% Tipologia	31,8%	68,2%	100,0%
	Serviços Municipalizados e Empresas Municipais	Casos	8	2	10
		% Tipologia	80,0%	20,0%	100,0%
Total		Casos	22	32	54
		% Tipologia	40,7%	59,3%	100,0%

8.2.2 RELAÇÃO ENTRE A LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA E A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

H2: A localização geográfica está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Procurámos, com a definição desta hipótese, averiguar se existe uma associação entre a localização geográfica das instituições respondentes e a implementação da Contabilidade de Custos. Todavia, perante a dispersão da amostra pelas diferentes NUTS III, inicialmente consideradas, resolvemos agrupar as NUTS III do Litoral (Minho-Lima; Cávado e Grande Porto) e compará-las com as restantes NUTS III do norte do país (Ave; Tâmega; Entre Douro e Vouga; Douro; Alto Trás-os-Montes). Esta separação deveu-se ao facto de ser no litoral que se localiza a maioria dos Municípios e onde segundo Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2005), também está concentrada grande parte da população portuguesa. Tendo em conta que os pressupostos de aplicabilidade do teste Qui-quadrado foram cumpridos¹³⁵, obtendo como resultado, para um grau de liberdade e para um nível de significância de 5%, um valor significativo ($p\text{-value}=0,023$; $\chi^2=5,178$), é possível concluir que existe associação entre a localização geográfica e a implementação da Contabilidade de

¹³⁵ 0 células (0,0%) têm valor esperado inferior a 5. O mínimo valor esperado é de 8,96.

Custos. Considerando que as variáveis em análise são nominais, para medir a intensidade da associação foi necessário utilizar o *V* de *Cramer*, indicando este teste uma boa associação entre as duas variáveis (*V* de *Cramer*=0,31). O quadro n.º 40 apresenta a súmula dos testes estatísticos realizados.

Deste modo, é possível constatar, pela observação do quadro n.º 41, que é nas NUTS III do litoral que maioritariamente se implementa a Contabilidade de Custos, 59,1% das entidades já têm implementado este sistema de contabilidade contra apenas 28,1% das NUTS III do Interior. Por sua vez, nas restantes NUTS III do interior, a percentagem da não implementação é de 71,9% por oposição aos 40,9% das NUTS III do Litoral.

Quadro n.º 40: Testes estatísticos para análise da relação entre a localização geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos

	Valor	Nível de Significância
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	5,178	0,023
<i>V</i> de <i>Cramer</i>	0,31	0,023
Número de casos válidos	54	

Quadro n.º 41: Implementação da Contabilidade de Custos por NUTS III

Localização Geográfica			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
NUTS III Litoral		Casos	13	9	22
		% NUTS III	59,1%	40,9%	100,0%
		Resíduo ajustado padronizado	2,3	-2,3	
Restantes NUTS III		Casos	9	23	32
		% NUTS III	28,1%	71,9%	100,0%
		Resíduo ajustado padronizado	-2,3	2,3	
Total		Casos	22	32	54
		% NUTS III	40,7%	59,3%	100,0%

8.2.3 RELAÇÃO ENTRE A DIMENSÃO DAS ENTIDADES E A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

H3: Existe associação entre a dimensão da entidade e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

A nível da relação da dimensão das entidades em estudo com a implementação da Contabilidade de Custos, efectuámos uma análise parcial para os Municípios e outra para os Serviços Municipalizados e Empresas Municipais, uma vez que a variável utilizada para medir a dimensão nos Municípios foi o número de habitantes, e nos Serviços Municipalizados e Empresas Municipais foi o número de utentes. Assim, considerando que os dados se encontravam muito dispersos, perante a separação inicial estipulada (pequenos, médios e grandes Municípios), resolvemos comparar os Municípios com mais de 60 000 habitantes com os que têm um número de habitantes inferior a 60 000. Com efeito, nesta nova situação e, apesar do teste Qui-quadrado associado a estas duas variáveis atestar um nível de significância de 0,03, viola-se um dos pressupostos¹³⁶ da sua aplicação, tornando os resultados inconclusivos relativamente à existência de associação entre as variáveis.

Ressalte-se, contudo, que no caso dos Municípios com um maior número de habitantes (mais de 60 000) a maioria já tem a funcionar um sistema de Contabilidade de Custos. Analisando os Municípios de menor dimensão, constata-se que 76,5% ainda não implementou a Contabilidade de Custos por oposição aos 23,5% que já têm este sistema operacional (quadro n.º 42). Estes resultados parecem-nos ser um indicador claro que os Municípios de maior dimensão têm mais propensão para operacionalizar modelos de Contabilidade de Custos. Seria interessante em estudos futuros replicar este estudo só para os Municípios de grande e média dimensão para verificar se existem grandes diferenças entre eles.

¹³⁶ 25% das células têm um valor esperado inferior a 5.

Quadro n.º 42: Implementação da Contabilidade de Custos por número de Habitantes

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Número de habitantes	Até 60000	Casos	8	26	34
		% Número de habitantes	23,5%	76,5%	100,0%
	Mais de 60000	Casos	6	4	10
		% Número de habitantes	60,0%	40,0%	100,0%
Total		Casos	14	30	44
		% Número de habitantes	31,8%	68,2%	100,0%

No que se refere aos Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais, o teste Qui-quadrado não nos permite, dada a reduzida dimensão da amostra, retirar qualquer conclusão acerca da relação da dimensão destas entidades com a implementação da Contabilidade de Custos. Todavia, da observação do quadro n.º 43 é possível constatar que nos Serviços Municipalizados e nas Empresas Municipais de menor dimensão, 60% das entidades já implementaram a Contabilidade de Custos. Nos de maior dimensão (mais de 60 000 utentes) todas as entidades já têm a funcionar um sistema de contabilidade desta natureza. Com efeito, também desta leitura descritiva não se conseguem retirar grandes ilações.

Quadro n.º 43: Implementação da Contabilidade de Custos por número de Utentes

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Número de utentes	Até 60000	Casos	3	2	5
		% Número de utentes	60,0%	40,0%	100,0%
	Mais de 60000	Casos	3	0	3
		% Número de utentes	100,0%	0,0%	100,0%
Total		Casos	6	2	8
		% Número de utentes	75,0%	25,0%	100,0%

8.2.4 RELAÇÃO ENTRE O PERFIL DOS INQUIRIDOS E A IMPLEMENTAÇÃO E UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

8.2.4.1 AS HABILITAÇÕES LITERÁRIAS E O GRUPO ETÁRIO DA SECÇÃO DE CONTABILIDADE E A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Neste ponto do nosso trabalho, procuramos testar hipóteses relacionadas com o perfil dos inquiridos, nomeadamente a nível das suas habilitações literárias e grupo etário, com o objectivo de averiguar se os mais novos e com mais habilitações literárias estão mais sensibilizados e preparados para levar a cabo a tarefa de implementação da Contabilidade de Custos, na medida em que foram formados há menos tempo - e, provavelmente, os planos curriculares abrangiam informação relativa à Contabilidade de Custos e, mais recentemente, informação relacionada com a Contabilidade Analítica Pública - resolvemos, numa primeira etapa, verificar se existe uma relação entre as habilitações literárias dos inquiridos e o seu grupo etário.

Neste sentido, ao procurarmos analisar a existência de relação entre estas variáveis no caso dos responsáveis pela secção de contabilidade e, apesar do teste Qui-quadrado ser significativo ($p\text{-value} < 0,001$; $\chi^2 = 21,426$), os resultados são inconclusivos porque se violou um dos pressupostos da sua aplicação (25% das células têm um valor esperado menor do que 5). Todavia, em termos descritivos, verifica-se que, dos inquiridos sem formação superior, 88,9% têm mais de 40 anos. Daqueles que têm formação superior é possível constatar que 87,2% têm até 40 anos (quadro n.º 44). Não é assim indiferente observar que quanto maior a idade menor a formação académica dos inquiridos e vice-versa.

Quadro n.º 44: Relação entre as Habilitações Literárias e o grupo etário dos responsáveis pelo departamento de Contabilidade

			Grupo etário		Total
			Até 40 anos	Mais de 40 anos	
Habilitações Literárias	Sem formação superior	Casos	1	8	9
		% Habilitações Literárias	11,1%	88,9%	100,0%
	Com formação superior	Casos	34	5	39
		% Habilitações Literárias	87,2%	12,8%	100,0%
Total	Casos	35	13	48	
	% Habilitações Literárias	72,9%	27,1%	100,0%	

H4: As habilitações literárias dos inquiridos do departamento de contabilidade estão directamente relacionadas com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Relativamente à associação entre as variáveis habilitações literárias e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos, tendo em conta que, cruzando as variáveis tal qual elas foram definidas inicialmente, existia uma grande dispersão dos dados em análise, optamos por criar dois grupos no que se refere às habilitações literárias, um que inclui os indivíduos sem qualquer formação superior e outro que agrega os que possuem formação superior (bacharelato, licenciatura, pós-graduação e mestrado). Efectuando o cruzamento desta nova variável com a implementação ou não da Contabilidade de Custos, observa-se no quadro n.º 45 que o nível de significância associado ao teste Qui-quadrado permite rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis, indicando a existência de uma associação entre a implementação da Contabilidade de Custos e as habilitações literárias ($p\text{-value}=0,02$; $\chi^2=5,379$). Considerando que uma variável é ordinal e outra nominal, para medir a intensidade da associação é necessário recorrer à utilização do V de *Cramer*, que nos sugere uma boa associação entre elas (V de *cramer*=0,335).

Quadro n.º 45: Testes estatísticos para análise da relação entre as habilitações literárias e a implementação da Contabilidade de Custos

	Valor	Nível de Significância
Qui-Quadrado de <i>Pearson</i>	5,379	0,020
<i>V</i> de <i>cramer</i>	0,335	0,020
N de casos válidos	48	

Estatisticamente podemos constatar que os inquiridos com formação superior têm maior tendência para a implementação da Contabilidade de Custos, 53,8% já criaram este sistema por oposição aos inquiridos que não têm qualquer formação superior, onde apenas 11,1% já procederam a essa implementação. Por sua vez, a maioria dos que não têm formação superior não implementa este sistema de contabilidade (88,9% contra 46,2%) (quadro n.º 46).

Quadro n.º 46: Relação entre as Habilitações Literárias e a Implementação da Contabilidade de Custos

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Habilitações Literárias	Sem formação superior	Casos	1	8	9
		% Habilitações Literárias	11,1%	88,9%	100,0%
	Com formação superior	Resíduo ajustado padronizado	-2,3	2,3	
		Casos	21	18	39
		% Habilitações Literárias	53,8%	46,2%	100,0%
		Resíduo ajustado padronizado	2,3	-2,3	
Total		Casos	22	26	48
		% Habilitações Literárias	45,8%	54,2%	100,0%

H5: A idade dos inquiridos do departamento de contabilidade está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Procurámos, através da definição desta hipótese, analisar a relação entre o grupo etário dos inquiridos - afectos ao departamento de contabilidade - e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos. Ao observar que as condições de aplicação do teste são cumpridas mas o seu resultado não dá significativo ($p\text{-value}=0,532$; $\chi^2=0,390$), constata-se que não existe associação entre estas duas variáveis, ou seja, não se rejeita a hipótese nula que estipula que as variáveis são independentes.

Porém, da análise do quadro n.º 47 é possível verificar que, dos inquiridos com idade inferior a 40 anos, 48,6% afirmam implementar a Contabilidade de Custos contra 51,4% que não implementam. Dos inquiridos que têm mais de 40 anos, a maioria afirma que na instituição na qual laboram ainda não se implementa a Contabilidade de Custos (61,5%).

Quadro n.º 47: Relação entre o grupo etário e a implementação da Contabilidade de Custos

		Implementação da Contabilidade de Custos		Total	
		Sim	Não		
Grupo etário	Até 40 anos	Casos	17	18	35
		% Grupo etário	48,6%	51,4%	100,0%
	Mais de 40 anos	Casos	5	8	13
		% Grupos etários	38,5%	61,5%	100,0%
Total		Casos	22	26	48
		% Grupo etário	45,8%	54,2%	100,0%

8.2.4.2 AS HABILITAÇÕES LITERÁRIAS E O GRUPO ETÁRIO DOS RESPONSÁVEIS PELO DEPARTAMENTO DE TAXAS, TARIFAS E PREÇOS E A RELAÇÃO COM A INFORMAÇÃO PROPORCIONADA PELO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Tal como já fizemos para os responsáveis pelo departamento de contabilidade, também iremos procurar analisar a associação das variáveis grupo etário e habilitações

literárias dos responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços. Contudo, nesta situação, não é possível aplicar o teste Qui-quadrado pois uma das células não tem nenhum caso. Em termos descritivos, observa-se que todos os inquiridos sem formação académica têm mais de 40 anos; dos que têm formação académica a maioria (71%) têm idade não superior a 40 anos (quadro n.º 48).

Quadro n.º 48: Relação entre as Habilitações Literárias e o grupo etário dos responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços

			Grupo etário		Total
			Até 40 anos	Mais de 40 anos	
Habilitações Literárias	Sem formação académica	Casos	0	16	16
		% Grupo etário	0,0%	100,0%	100,0%
	Com formação académica	Casos	22	9	31
		% Grupo etário	71,0%	29,0%	100,0%
Total	Casos	22	25	47	
	% Grupo etário	46,8%	53,2%	100,0%	

H6: As habilitações literárias dos responsáveis do departamento de taxas, tarifas e preços estão directamente relacionadas com a recepção da informação produzida pelo sistema de Contabilidade de Custos

Num contexto em que existe um sistema de Contabilidade de Custos implementado, mesmo que não totalmente, perante a importância, por nós reforçada na revisão de literatura, de apurar os custos dos bens e serviços para ter um suporte ou uma referência válida que permita auxiliar a fixação das tarifas e preços, torna-se pertinente averiguar se os responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços recolhem essa informação. Será que o facto de terem mais ou menos habilitações funciona como impulsionador na procura destes dados? Foi esta situação que procuramos testar com a definição desta hipótese.

Porém, uma vez que foram violados os pressupostos de aplicação do teste Qui-quadrado, não nos foi possível retirar qualquer evidência empírica acerca da associação destas variáveis. Não obstante, em termos gerais, constatámos que, dos inquiridos que não

têm qualquer formação académica, nenhum recolhe a informação da Contabilidade de Custos como base para fixar as tabelas de tarifas e preços. Dos inquiridos com formação académica, em 56,3% dos casos não existe um intercâmbio desses dados, por oposição aos 43,8% que recolhem os *outputs* proporcionados pela Contabilidade de Custos (quadro n.º 49).

Quadro n.º 49: Relação entre as Habilitações Literárias e a transmissão de informação relativa à Contabilidade de Custos para o departamento de taxas, tarifas e preços

			Transmissão de informação		Total
			Sim	Não	
Habilitações Literárias	Sem formação académica	Casos	0	3	3
		% Habilitações Literárias	0,0%	100,0%	100,0%
	Com formação académica	Casos	7	9	16
		% Habilitações Literárias	43,8%	56,3%	100,0%
Total	Casos		7	12	19
	% Habilitações Literárias		36,8%	63,2%	100,0%

Não tendo sido criada nenhuma hipótese de investigação, quisemos, contudo, analisar quais as habilitações literárias dos inquiridos que utilizam a informação da Contabilidade de Custos como base para fixar as tabelas de tarifas e preços. Tal como já observámos no quadro n.º 49, todos os inquiridos em análise têm formação superior. Verificamos assim que, dos inquiridos com licenciatura, 83,3% utilizam a informação como base para fixar as tabelas de tarifas e preços e 16,7% não têm em conta os dados da Contabilidade de Custos para a realização dessa tarefa, o que corresponde apenas a um respondente. Existe ainda um inquirido com pós-graduação que assume utilizar a informação da Contabilidade de Custos para esse fim (Quadro n.º 50).

Quadro n.º 50: Relação das Habilitações Literárias com a utilização da informação da Contabilidade de Custos como auxílio da fixação das tabelas de tarifas e preços

		Contributo da informação relativa aos custos para a fixação das tabelas			Total
		Sim	Não		
Habilitações Literárias	Licenciatura	Casos	5	1	6
		% Habilitações Literárias	83,3%	16,7%	100,0%
	Pós-graduação	Casos	1	0	1
		% Habilitações Literárias	100,0%	0%	100,0%
Total		Casos	6	1	7
		% Habilitações Literárias	85,7%	14,3%	100,0%

H7: A idade dos responsáveis do departamento de taxas, tarifas e preços está directamente relacionada com a recepção da informação produzida pelo sistema de Contabilidade de Custos

Não nos sendo possível testar empiricamente se existe relação entre o grupo etário e a transmissão de informação do departamento de contabilidade para o de taxas e tarifas, pois são violados os pressupostos de aplicação do teste estatístico, podemos contudo referir que, dos indivíduos que têm até 40 anos, 61,5% não procuram a informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade de Custos. No caso dos funcionários com mais de 40 anos também verificamos que a maioria (66,7%) não recolhe os *outputs* produzidos pelo sistema referido. Esta análise demonstra claramente que os resultados são inconclusivos no que se refere à relação entre estas duas variáveis (quadro n.º 51).

Quadro n.º 51: Relação entre o grupo etário e a transmissão de informação sobre os custos para o departamento de taxas e tarifas

			Transmissão de informação		Total
			Sim	Não	
Grupo etário	Até 40 anos	Casos	5	8	13
		% Grupo Etário	38,5%	61,5%	100,0%
	Mais de 40 anos	Casos	2	4	6
		% Grupo Etário	33,3%	66,7%	100,0%
Total		Casos	7	12	19
		% Grupo Etário	36,8%	63,2%	100,0%

Também não tendo sido formulada nenhuma hipótese, mas tendo em vista analisar a relação do grupo etário com a utilização da informação da Contabilidade de Custos, como base para a fixação das tabelas de tarifas e preços, verifica-se no quadro n.º 52, que dos inquiridos com menos de 40 anos, 80% utilizam a informação referida para fixar as tarifas e preços. Relativamente aos indivíduos que têm mais de 40 anos, a totalidade também usa a referida informação, o que conduz a um resultado claramente inconclusivo.

Quadro n.º 52: Relação entre o grupo etário e a utilização da informação proporcionada pela Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços

			Contributo da informação relativa aos custos para a fixação das tabelas		Total
			Sim	Não	
Grupo etário	Até 40 anos	Casos	4	1	5
		% Grupo etário	80,0%	20,0%	100,0%
	Mais de 40 anos	Casos	2	0	2
		% Grupo etário	100,0%	0%	100,0%
Total		Casos	6	1	7
		% Grupo etário	85,7%	14,3%	100,0%

8.3 PRINCIPAIS CONCLUSÕES DO ESTUDO

Certos da importância do papel que a Contabilidade de Custos desempenha numa organização, seja ela pública ou privada, conscientes que, dependendo da complexidade das organizações, o processo de implementação de um sistema desta natureza assume por vezes proporções que limitam a sua efectiva execução, analisámos um conjunto de Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais, pertencentes à região norte do país, em que confirmamos de facto as lacunas no que se refere à utilização deste ramo da contabilidade e, mais ainda, no que concerne à utilização dos *outputs* produzidos como suporte para fixar as tabelas de tarifas e preços.

No sentido de pormenorizarmos os nossos resultados e tendo em conta toda a análise empírica atrás efectuada, sujeita às limitações inerentes a uma investigação desta natureza, iremos, de seguida, descrever as principais conclusões do nosso estudo.

Como não poderia deixar de ser, tendo em conta que a nossa amostra é constituída maioritariamente por Municípios, estes representam 81,5% de todas as instituições respondentes. É no grande Porto e no Douro que se concentra o maior número de entidades em análise. Em termos de dimensão, podemos afirmar que 86,4% dos Municípios são de pequena e média dimensão e 50% do total de Serviços Municipalizados e de Empresas Municipais são considerados de média dimensão. A maior parte das entidades têm ao seu serviço menos de 300 trabalhadores, tendo um volume de receitas compreendido entre os mil e os trinta milhões de euros. Relativamente ao perfil dos inquiridos, responsáveis pela secção de contabilidade, 81,3% possuem formação superior, situando-se a sua média de idades nos 35 anos. Já no que diz respeito ao perfil dos responsáveis pela fixação das tarifas e preços, destaca-se o facto de uma elevada percentagem de funcionários não possuir qualquer formação académica (34%), e a média de idades destes funcionários ser ligeiramente superior, situando-se nos 42 anos de idade.

Quanto à implementação do sistema de Contabilidade de Custos, verificámos que a maior parte das instituições ainda não desenvolveu este sistema, apenas duas Empresas Municipais possuem um modelo de Contabilidade de Custos completo, 37% das instituições já implementaram este ramo da contabilidade, mas não totalmente. Constata-se,

deste modo, que o processo de criação de um sistema completo de Contabilidade de Custos está ainda muito atrasado. As entidades que ainda não implementaram este ramo da contabilidade apontam como principais motivos para esta lacuna as dificuldades de desenvolver na prática um sistema desta natureza, a falta de formação do pessoal e a escassez de recursos humanos. Todos estes motivos aparentam estar interligados, na medida que a existência nas instituições de pessoal suficiente e adequadamente qualificado facilitaria as tarefas conducentes à operacionalização de um sistema desta complexidade. Porém, apesar de existirem 32 entidades que, na data de recolha dos dados, ainda não tinham desenvolvido a Contabilidade de Custos, 68,8% dos inquiridos assinalou que este sistema deve ser criado ainda no decorrer do ano de 2005, no ano de 2006 e até final do ano de 2007, indicando estes dados que, a curto prazo, a percentagem de instituições com modelos de contabilidade internos ou analíticos será substancialmente superior.

De um modo geral, os inquiridos dos Municípios e dos Serviços Municipalizados concordam que existem grandes insuficiências no POCAL relativamente às regras da Contabilidade de Custos. Cumpre-nos, contudo, salientar que as maiores lacunas apontadas estão relacionadas com a escassez de informação relativa ao desenvolvimento de um plano de classe 9 (não tendo o plano estipulado se deve ser utilizada a diagrafia ou a unigrafia, nem como é que deve ser ligada a Contabilidade Patrimonial à Contabilidade de Custos), com o facto de não esclarecer qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos em directos e indirectos, não ter criado mapas para registo de outros custos que não materiais, mão-de-obra e máquinas e viaturas e com o facto de não prever a reclassificação de custos por unidades orgânicas.

Pela sua própria natureza, um bom modelo de Contabilidade de Custos deve ser construído tendo em conta as necessidades de gestão. Assim, não nos surpreende que os inquiridos tivessem atribuído um elevado grau de relevância a este item, quando questionámos sobre quais as características ideais deste sistema. Porém, tal como defendemos ao longo da revisão bibliográfica, os respondentes consideram muito relevante a existência de um sistema que permita obter de forma eficaz o custo de cada tarifa e preço. O facto de 18 inquiridos manifestarem não ter qualquer opinião relativamente à utilização do método ABC, na operacionalização de um sistema interno, faz denotar que quando actualmente nas empresas privadas, nas entidades públicas doutros países e mesmo no sector da Educação em Portugal (em virtude das regras estipuladas pelo POC-Educação) já

se utilizam técnicas mais avançadas, do âmbito de estudo da Contabilidade de Gestão, na administração local portuguesa está realidade parece estar longe de ser alcançada, pelo menos a curto e médio prazo.

Grande parte das entidades que já implementou a Contabilidade de Custos deu início a esse processo a partir do ano de 2002. Esta situação parece-nos natural tendo em conta que a implementação do POCAL e, como tal, do sistema de Contabilidade de Custos, tornou-se obrigatória a partir dessa data. No caso das entidades sujeitas ao POC só em 2003 é que o DL n.º 72/93 veio reforçar a necessidade de utilização do Sistema de Inventário Permanente e da elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, o que pressupõem a implementação, por parte das empresas que cumpram os limites estipulados, de um sistema de apuramento de custos interno.

Como não poderia deixar de ser, o DL n.º 55-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL, é a principal referência na implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos, sendo utilizado por todos os Municípios e por dois Serviços Municipalizados. Contudo, os inquiridos também recorrem com grande frequência aos livros que versam sobre a Contabilidade de Custos privada, que constituem uma base de trabalho para 36,4% das instituições analisadas. Na opinião de Lapsley e Wright (2004), a literatura do sector privado contribui de forma significativa para a difusão das inovações da Contabilidade Analítica ou de Gestão no sector público.

A constatação de que a totalidade dos Serviços Municipalizados e uma elevada percentagem dos Municípios (85,7%) criaram um plano de classe 9 para registo das operações da Contabilidade de Custos leva-nos novamente a questionar o facto desta classe não ter sido reservada para este ramo da contabilidade pelo POCAL, ao contrário do que acontece no POC, POCP e nos outros planos sectoriais. Com efeito, esta conclusão é convergente com os trabalhos desenvolvidos por vários autores, tal como Almeida e Correia (1999), Almeida (2000), Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002) e Nicolau, Correia e Portela (2004), que apresentam propostas para desenvolvimento de um plano de classe 9 para as autarquias, baseadas num Sistema Duplo Contabilístico. Todavia, apesar de Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002) defenderem que deve ser utilizado o método de registo digráfico, na prática foi possível verificar que, das entidades que criaram um plano de classe 9, a maioria está a utilizar o método unigráfico. A maior parte dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais que têm planos de classe 9 trabalha-os de

forma autónoma, não existindo qualquer ligação com os mapas de Contabilidade de Custos propostos pelo POCAL.

Todas as entidades analisam informação sobre custos, no entanto, em dois Serviços Municipalizados e em três Empresas Municipais, para além da análise dos custos também se analisam proveitos e resultados. Ora, apesar do POCAL apenas salienta a necessidade de calcular custos, esta situação não implica que no caso dos Serviços Municipalizados estes analisem também os proveitos e os resultados. Esta ideia foi por nós defendida no decorrer da revisão teórica, pois entendemos tal como defende Bernardes (2001) que o sistema de Contabilidade de Custos pode cumprir outras finalidades, desde que satisfaça no mínimo a que cita e que é obrigatória. Já nas Empresas Municipais torna-se perceptível o cálculo dos proveitos e resultados pois elas regem-se pelas mesmas regras do sector privado.

No que concerne à forma como o apuramento de custos é efectuado, verificou-se que a maioria dos Municípios e dos Serviços Municipalizados e a totalidade das Empresas Municipais apuram os custos por centros de custos. Nas Empresas Municipais não nos surpreende na medida em que não existem regras concretas. Nas outras entidades não deixa de ser curioso, atendendo a que o POCAL não estipula este tipo de apuramento de custos. Por sua vez, tendo em conta que este plano menciona a necessidade de calcular os custos das funções e dos bens e serviços, verificou-se que é menor o número de Municípios e Serviços Municipalizados que reclassifica os custos desta forma. De facto, reforçámos na revisão de literatura a importância do apuramento de custos por centros de custos (utilização de modelos orgânicos), que era defendida pelo FASAB (1995), Hernández e Boy (1997), AECA (1997), Carrillo (1999b), pela IFAC (2000) e por Bernardes (2001). No entendimento do FASAB (1995) e de Carrillo (1999b), a utilização de modelos orgânicos é vantajosa pois o seu uso facilita a imputação de custos, permitindo o melhor controlo e gestão dos mesmos. No que se refere à utilização do método das secções homogéneas, tendo em conta que 16 entidades reclassificam os custos por centros de custos e apenas 8 utilizam este método, é possível verificar que 50% das instituições, apesar de apurar os custos por centros, não têm em conta as regras inerentes à utilização do método referido. Este resultado é similar ao observado nas câmaras catalãs por Bagur e Boned (2005). Estes autores concluíram que 55% destas entidades não faziam a distinção entre centros de custos principais e auxiliares. Deste modo, ao contrário do que se verifica no PCAH, que

estabelece que o apuramento de custos deve ser efectuado por centros de custos, utilizando para o efeito o método das secções homogéneas, na Administração Local, pelo menos na prática, nem todos os inquiridos têm em conta esta regra.

A totalidade dos Serviços Municipalizados e a maioria dos Municípios reclassifica os custos em directos e indirectos, de acordo com o que é estipulado pelo POCAL e pela maior parte dos planos sectoriais. Também nas Empresas Municipais este tipo de reclassificação de custos é a mais apontada. De realçar, ainda, que 25% das entidades não efectua qualquer tipo de reclassificação. A generalidade dos inquiridos refere que utiliza o Sistema de Custeio Total, imputando, desta forma, todos os custos aos objectos de custos definidos. No caso dos Municípios e dos Serviços Municipalizados esta opção coincide com as regras estabelecidas no POCAL e na LFL. A utilização deste sistema, nos organismos públicos, é considerada por Evans e Bellamy (1995) como ideal no auxílio da tomada de decisão. Contudo, o facto de 35% dos inquiridos também afirmarem que utilizam o Sistema de Custeio Variável, confirma a opinião de Margerin & Ausset (1990) que mencionam que actualmente os especialistas da gestão pública têm dado cada vez mais importância a este sistema de custeio. Apenas 30% das entidades imputam custos indirectos, sendo que as restantes 70% não procedem a essa imputação. Das instituições que imputam custos indirectos, 67% utilizam o método de base única e as restantes utilizam o método de base múltipla. Com efeito, apesar de no caso das entidades sujeitas ao POCAL o método recomendado ser o de base única, a opção pelo método de base múltipla parece-nos ser a mais acertada até porque defendemos a opinião de Díaz e Dopico (2003) quando estipulam que a base de repartição ideal é aquele factor que melhor se correlaciona com o objecto de custo e com o *output*, não fazendo sentido utilizar só uma base para repartir todos os custos.

As actividades que mais dão origem à cobrança de tarifas e preços nas instituições analisadas são as que dizem respeito à exploração de sistemas públicos de distribuição de água, seguindo-se a recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos, as actividades de instalação, substituição ou renovação dos ramais domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais e a drenagem e o tratamento de águas residuais.

A respeito da transmissão de informação sobre os custos dos bens e serviços do departamento de contabilidade para os responsáveis pela fixação das tarifas e preços, verificámos que apenas 36% dos inquiridos (8 entidades), pertencentes a instituições que já implementaram um sistema de Contabilidade de Custos, referiram que efectivamente existia essa transmissão de informação. Contudo, verificou-se que na totalidade das Empresas Municipais existe este intercâmbio de dados, ao passo que na maioria dos Municípios e dos Serviços Municipalizados ainda não se executa essa tarefa. Das oito entidades que recolhem os *outputs* da Contabilidade de Custos, sete utilizam a informação referida como suporte para fixar as tabelas de tarifas e preços. Apesar de se verificar que ainda existem poucas entidades nesta situação, constatámos que a generalidade dos inquiridos reconhece a importância que reveste a utilização efectiva de um modelo de Contabilidade de Custos, como instrumento privilegiado no cálculo dos valores a cobrar aos utentes pela utilização dos bens e dos serviços. Com efeito, verificámos que este resultado é convergente com o que defendem várias entidades de que são exemplo a IGAE (1994), o FASAB (1995), a AECA (1997) e a IFAC (2000). No entendimento do FASAB (1995) e da IFAC (2000), mesmo quando estes valores são fixados atendendo a critérios sociais, o custo não deixa de ser relevante na ponderação das tarifas e preços a considerar.

O art. 20.º da Lei n.º 42/98 refere que as tarifas e preços não devem, em princípio, ser inferiores aos custos relacionados com o fornecimento de bens e com a prestação de serviços. Efectivamente, quando pedimos a opinião dos inquiridos relativamente à relação das tarifas e preços com os respectivos custos dos bens e serviços, se estas devem ser superiores, inferiores ou iguais, 67,9% dos inquiridos referiu que as tarifas e preços devem ser iguais, para 37,7% devem ser superiores, apenas 7,5% pensam que devem ser inferiores. Estas respostas convergem com o estipulado na supracitada Lei. Verificámos, contudo, que nas Empresas Municipais, como não poderia deixar de ser, todos consideram que devem ser superiores ou eventualmente iguais e os únicos que consideram que devem ser inferiores pertencem a Municípios.

Relativamente aos parâmetros que na opinião dos responsáveis pelo departamento de taxas, tarifas e preços devem ser tidos em atenção na fixação dos valores a cobrar aos utentes, grande parte dos inquiridos atribui um elevado grau de relevância à consideração dos custos de exploração na fixação das tarifas e preços. Uma vez que estamos perante entidades públicas ou semi-públicas, em que o objectivo de obtenção de lucro não é

primordial, os inquiridos manifestam como sendo muito relevante a consideração do carácter social dos bens e serviços, o que denota que este é um parâmetro que não pode ser desprezado na fixação das tarifas e dos preços em instituições desta natureza.

No que concerne à hipótese em que procurámos averiguar a existência de associação entre a tipologia da entidade em estudo e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos, apesar dos resultados se manifestarem inconclusivos, parece-nos claro que os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais têm uma clara propensão para a implementação da Contabilidade de Custos, contrariamente ao que acontece nos Municípios.

Os resultados do teste Qui-quadrado, reforçados pela medida de associação de *V de Cramer*, ao confirmarem a rejeição da hipótese nula de independência, permitem-nos concluir que existe associação entre a localização geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos. Foi possível constatar que é nas NUTS III do litoral que maioritariamente se implementa este ramo da contabilidade, sendo que nas restantes NUTS III a percentagem da não implementação ronda os 72%. Este facto pode ser derivado ao êxodo da população das localidades do interior para o litoral, conduzindo, muitas vezes, os indivíduos com mais conhecimentos e por vezes motivações a habitar e laborar em locais com maiores condições a nível sócio-económico, geográfico, cultural, etc.

No que se refere à relação da dimensão com a implementação da Contabilidade de Custos, não nos foi possível obter evidência empírica quanto à associação destas variáveis. No entanto, constatámos que nos Municípios de menor dimensão a maioria ainda não implementa a Contabilidade de Custos, contrariamente às entidades de grande dimensão, que, maioritariamente, já deram início a este processo. Este resultado demonstra que a existência de um maior número de recursos humanos, financeiros e materiais nestas entidades funciona como um impulsionador da implementação de novos sistemas, como é o caso da Contabilidade de Custos. No caso dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais, devido à reduzida dimensão da amostra, não nos foi possível generalizar os resultados para a população. Aparentemente, verificámos que não existe qualquer relação entre a dimensão destas instituições e a propensão para a aplicação de modelos de Contabilidade de Custos.

Através do cruzamento das habilitações literárias e do grupo etário dos responsáveis pela secção de contabilidade, apesar dos resultados se manifestarem inconclusivos, observámos que tendencialmente os inquiridos com uma idade superior têm menor formação académica e vice-versa. Foi possível constatar empiricamente que existe associação entre as habilitações literárias dos inquiridos e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos, tendo o teste Qui-quadrado apontado no sentido da rejeição da hipótese de independência. Assim, é possível afirmar que os inquiridos com formação superior tendem maioritariamente a implementar a Contabilidade de Custos. Este resultado parece-nos natural, pois os indivíduos formados têm mais conhecimentos a nível dos conceitos relacionados com a Contabilidade de Custos, Analítica e de Gestão, no sector privado e no sector público, em virtude da inclusão destas disciplinas na maior parte dos planos curriculares dos cursos de gestão, administração pública, contabilidade, entre outros. Contudo, embora aparentemente possamos ser levados a pensar que o grupo etário dos inquiridos influencia a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos, na medida em que os mais jovens poderão ser mais empreendedores e propensos a mudanças, a não rejeição da hipótese nula, que estipula a independência entre as variáveis, comprova que não existe qualquer associação entre a implementação da Contabilidade de Custos e o grupo etário dos inquiridos.

No que respeita aos inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços, também se observou que quem tem formação académica tem por norma menos de 40 anos. Não nos foi possível obter evidência empírica relativamente à relação entre as habilitações literárias e a transmissão da informação sobre custos para o departamento de taxas e tarifas. Em termos descritivos, apenas constatámos que dos inquiridos que não têm qualquer formação académica nenhum recolhe a informação da Contabilidade de Custos. Na sequência destes resultados, verificámos que os inquiridos que efectivamente utilizam a informação da contabilidade para fixar as tabelas de tarifas e preços, cinco têm licenciatura e um pós-graduação. Relativamente à relação entre o grupo etário e a transmissão de informação do departamento de contabilidade para o de taxas e tarifas, sendo os resultados apresentados inconclusivos, observámos apenas que, dos seis inquiridos que utilizam a informação da Contabilidade de Custos como base para a fixação das tabelas de tarifas e preços, quatro têm menos de 40 anos e dois têm uma idade superior a 40 anos.

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO

FUTURA

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

A elevada burocracia que ainda caracteriza o sector público funciona muitas vezes como um claro entrave ao desenvolvimento das suas funções. No sentido de incrementar a produtividade das entidades públicas em geral e das autarquias em particular, os gestores públicos devem planear correctamente a sua actividade, assegurar uma gestão rigorosa, eficaz e eficiente dos seus recursos, controlar de forma apropriada os custos e gerir adequadamente a obtenção de receita. Com efeito, uma boa gestão dos recursos públicos irá contribuir para uma melhor satisfação das necessidades dos cidadãos.

O surgimento do POCP e dos outros planos sectoriais (POCMS; POC-Educação; POCISSSS e POCAL), no âmbito da reforma da Contabilidade Pública, ao permitirem a uniformização dos procedimentos contabilísticos, tornaram-se num excelente instrumento de apoio à gestão das organizações públicas, colaborando de forma efectiva na adequada gestão dos recursos escassos ao dispor destas organizações. Ao obrigarem à implementação da Contabilidade Analítica (ou de Custos) para além da Contabilidade Patrimonial ou Orçamental, estes planos abriram caminho para a satisfação de um conjunto crescente de exigências. De facto, só um sistema de Contabilidade de Custos poderá contribuir com informação útil para a tomada de decisão por parte dos gestores e permitir a realização de um adequado controlo de gestão.

Para as autarquias locais e entidades equiparadas, a Contabilidade de Custos tornou-se obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços. Todavia, o POCAL não se limitou a tornar a Contabilidade de Custos obrigatória, criando também uma série de regras para o seu efectivo desenvolvimento. À semelhança do POC-Educação e do PCAH aponta para a reclassificação dos custos em directos e indirectos, estipulando ainda regras para a imputação dos custos indirectos. Para registo dos custos inerentes ao funcionamento das autarquias, apresenta uma série de mapas ou fichas de Contabilidade de Custos, descrevendo o conteúdo mínimo de cada uma destas das fichas. A nível dos sistemas de custeio utilizados na imputação dos custos, no POCAL, assim como na maior parte dos

planos, depreende-se que o sistema que deve ser utilizado é o total. Contudo, apesar do POCAL conter várias regras, pelo menos comparativamente ao POCP e ao próprio POC, quando se tenta perceber como é que a Contabilidade de Custos deve ser elaborada de forma a cumprir os objectivos que para ela foram estabelecidos, a leitura do POCAL torna-se, por vezes, insuficiente face à realidade das autarquias. Com efeito, apenas se salienta a necessidade de apurar os custos e não os proveitos e resultados; não existe qualquer regra para a elaboração de um plano de classe 9; a Demonstração dos Resultados por Funções é facultativa; entre outras limitações. Esta escassez de informação dificulta a normalização e uniformização deste sistema contabilístico.

Não obstante, é reconhecida por muitas entidades - entre as quais a IGAE (1994), o FASAB (1995), a AECA (1997) e a IFAC (2000) - a necessidade de utilização de um adequado sistema de Contabilidade de Custos para o apuramento dos custos dos bens e serviços que irão dar origem à fixação de tarifas e preços. A própria LFL ao regulamentar que as tarifas e preços não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directos e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação de serviços, também reforça a necessidade de efectuar um apuramento de custos rigoroso como base de cálculo dos valores a cobrar aos utentes.

A realização do estudo empírico teve precisamente como objectivo averiguar o estado da implementação da Contabilidade de Custos nos Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais e a utilização da informação analítica como base de cálculo das tarifas e preços. Os resultados obtidos permitiram-nos verificar que a maior parte das instituições ainda não está a implementar a Contabilidade de Custos. Por sua vez, muitas das entidades que já deram início a este procedimento não o consideram ainda concluído, o que se torna compreensível tendo em conta que dada a complexidade destas organizações, este será um processo que tem de ser realizado em fases escalonadas.

Quando procuramos analisar se, efectivamente, as entidades que já implementaram a Contabilidade de Custos utilizaram a informação proporcionada por este sistema de contabilidade na ponderação dos valores a cobrar aos utentes, começamos por verificar que o número de responsáveis pela fixação das tarifas e preços que recolhe os *outputs* da Contabilidade de Custos ainda é muito reduzido. Contudo, dos que recolhem essa informação praticamente todos a utilizam como referência na fixação dos valores a cobrar.

Verificámos, também, que onde existe maior intercâmbio de informação entre departamentos e utilização dos dados da Contabilidade de Custos, como base para fixar as tarifas e preços, é nas Empresas Municipais, seguidas dos Serviços Municipalizados. Todavia, nos Municípios ainda existe um longo caminho a percorrer para cumprir o objectivo estipulado pelo POCAL. Não obstante, é interessante destacar que a generalidade dos inquiridos considera importante o apuramento de custos para esse efeito.

Embora não se possam retirar conclusões para a população, verificámos que os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais têm maior tendência para a implementação deste ramo da contabilidade do que os Municípios. No entanto, foi possível constatar empiricamente que a localização geográfica e as habilitações literárias influenciam a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos. De facto, nas NUTS III situadas no litoral a implementação da Contabilidade de Custos é superior à verificada nas NUTS III localizadas no interior do país. Por sua vez, os inquiridos com formação superior tendem maioritariamente a implementar este ramo da contabilidade. Por outro lado, contrariamente ao que poderíamos prever, o certo é que comprovamos cientificamente que não existe qualquer associação entre a implementação da Contabilidade de Custos e a idade dos inquiridos. Assim, verifica-se que são os funcionários com maiores habilitações literárias, mas não necessariamente os mais novos, que mais implementam a Contabilidade de Custos. Por seu turno, não obtivemos evidência empírica relativamente à recepção da informação relativa à Contabilidade de Custos e qualquer traço que caracterize o perfil dos inquiridos. Apesar da ausência de prova estatística, parece-nos indiscutível que os Municípios com um maior número de habitantes têm mais tendência para a implementação da Contabilidade de Custos do que os de menor dimensão, ao passo que nos Serviços Municipalizados e nas Empresas Municipais os resultados são inconclusivos.

Apesar de reconhecermos o esforço empreendido pelas entidades que já utilizam a informação da Contabilidade de Custos, como base para fixar as tabelas de tarifas e preços, constatámos que ainda existe muito trabalho a desenvolver para que este objectivo seja totalmente concretizado. Na verdade, tal como defende Fornos (2001), para a implementação de um adequado modelo de Contabilidade de Custos é necessário mudar a cultura organizacional destas instituições e, sobretudo, deve existir uma forte vontade política para levar esta mudança a cabo. Por sua vez, também no caso das tarifas e preços,

convém não esquecer que a sua fixação pode basear-se em dados técnicos, mas a última decisão irá ser tomada pelos órgãos políticos responsáveis. De facto, entendemos, do mesmo modo que Lapsley e Wright (2004), que muitas decisões no sector público são motivadas por factores políticos e este elemento não pode ser desconsiderado nas análises práticas e conceptuais.

A título de conclusão, pretendemos que o estudo apresentado constitua um primeiro passo para futuros desenvolvimentos nesta área. Apesar de conscientes que ainda existe um longo caminho a percorrer, esperamos que a médio prazo a implementação da Contabilidade de Gestão na Administração Local seja uma realidade, de modo a permitir obter informação ainda mais criteriosa relativamente aos custos dos bens e serviços.

LIMITAÇÕES E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

No culminar deste estudo, cumpre-nos salientar as principais limitações inerentes ao mesmo e deixar pistas para investigação futura.

A nível da revisão de literatura, deparamo-nos essencialmente com a escassez de informação relacionada com a temática em análise, quer a nível nacional, quer a nível internacional. De facto, a literatura aborda a discussão em torno da Contabilidade Analítica Pública, mas não é explorada a relação deste ramo da contabilidade com a fixação das tarifas e preços públicos.

No que se refere ao estudo empírico, as limitações temporais com que nos deparamos, condicionaram a obtenção de um maior número de respostas e a análise dos dados. Com efeito, verificámos que por vezes não foi possível obter evidência empírica quanto às hipóteses formuladas devido à reduzida dimensão da amostra, nomeadamente no que se refere aos Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais. Por sua vez, detectámos algumas lacunas por parte de quem respondeu ao questionário, relativamente a conceitos relacionados com a Contabilidade de Custos. A única forma de contornarmos este obstáculo seria através da realização do questionário através de uma entrevista pessoal, o que poderia condicionar a resposta e comportaria elevados custos, a nível de deslocação e de tempo dispensados. Por outro lado, provavelmente se elaborássemos hoje o questionário teríamos acrescentado outras questões e utilizado uma amostra de maior dimensão.

Apesar do processo de implementação da Contabilidade de Custos nos Municípios e nos Serviços Municipalizados estar muito atrasado, a maior parte dos inquiridos assinalou que este sistema deve ser criado a curto prazo. Também foi possível verificar que os Municípios de maior dimensão têm mais tendência para a aplicação da Contabilidade de Custos. Deste modo, julgamos que seria interessante realizar um novo estudo utilizando como amostra os médios e grandes Municípios e todos os Serviços Municipalizados do país, tendo em vista aferir sobre o estado de implementação deste sistema de contabilidade e sobre a utilização da informação proporcionada na fixação dos valores a cobrar aos utentes.

Tendo em conta, por um lado, que a Contabilidade de Gestão é considerada actualmente como uma técnica mais eficaz no apuramento dos custos, proveitos e resultados e, por outro, que é um ramo da contabilidade cada vez mais divulgado e utilizado no sector privado e mesmo no público (o POC-Educação refere a necessidade de utilização do sistema ABC), seria interessante, num estudo futuro, através da realização de entrevistas, procurar aferir acerca da utilização de técnicas de Contabilidade de Gestão nas entidades locais. Para tal, poderia ser utilizada como amostra os Municípios de maior dimensão e a totalidade das Empresas Municipais e dos Serviços Municipalizados do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AECA. (2003), *Contabilidad de las Entidades sin fines lucrativos*, Documento n.º 23, AECA, Madrid.

AECA. (1997), *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento n.º 15, AECA, Madrid.

AECA. (1992), *El marco de la Contabilidad de Gestión*, Documento n.º 1, Principios de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid.

AECA. (1991), *La Contabilidad de Costes: conceptos y metodologías básicas*, Principios de Contabilidad de Gestión, Documento n.º 3, AECA, Madrid.

Alemán, Jerónimo Pérez; Herrera, Francisca Piedra; Mendoza, Margarita Mesa; Sánchez, Carolina Bona. (2004), “Objetivos de cálculo de coste en las empresas de tratamiento y abastecimiento urbano de agua potable. El coste del agua desalada”, Comunicación presentada no XV Spanish-Portuguese Meeting of Scientific Management, 2 a 4 February, Seville.

Almeida, José Rui. (2000), *Contabilidade de Custos para as Autarquias Locais*, Vida Económica, Porto.

Almeida, José Rui Nunes; Correia, Alice Pinto. (1999), *Manual de Contabilidade das Autarquias Locais*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Amat, Oriol; Soldevilla, Pilar. (2000), *Contabilidad y Gestión de Costes*, Ediciones Gestión 2000, 3.ª Edición, Barcelona.

Anido, Miguel Angel Caamaño. (1992), “Cuantificación de las tasas y coste de los servicios públicos prestados”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, Vol. XXII, n.º 64, Enero – Abril, pp. 111-123.

Antón, Maria Petra Saiz. (2005), “Control de eficacia y de eficiencia de los entes instrumentales en el sector público local como prestadores de servicios públicos”, comunicação apresentada no primer congrés català de comptabilitat i direcció - ACCID, 26 a 27 de Maig, Barcelona.

Antunes, Isabel Cabaço. (2001), “Pensar Global para a Acção Local”, *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. II, n.º 1, pp. 58-73.

Baganha, M. D. (1996), “Contabilidade de Custos – Excertos de Lições de Contabilidade – Mão-de-Obra”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LII, n.º 208, Abril, pp. 483-516.

Bagur, Llorenç; Boned, Josep. (2005), “La comptabilitat de gestió als ajuntaments catalans”, comunicação apresentada no primer congrés català de comptabilitat i direcció - ACCID, 26 a 27 de Maig, Barcelona.

Barreiros, Ana Isabel Ponte Duarte Mestre *et al.* (2002), *POCISSSS Explicado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Bernardes, Arménio Ferreira. (2001), *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, CEFA, Coimbra.

Bjornenak, Trond. (2000), “Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach”, *Management Accounting Research*, n.º 11, pp. 193-211.

Blanco, Isabel; Aibar, Beatriz; Ríos, Sofía Leticia. (2001), *Contabilidad de Costes*, Prentice Hall, Madrid.

Brierley, J. A.; Cowton, C. J.; Drury, C. (2001), “Research into product costing practice: a European perspective”. *The European Accounting Review*, Vol. 10, n.º 2, pp. 215-256.

Cabezas, Helio Robleda; Antón, Consuelo Arraiza. (2003), “Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales”, *Auditoria Pública*, n.º 28, Enero, pp. 32-41.

Caetano, Marcello. (1997), *Manual de Direito Administrativo – Vol. I*, Livraria Almedina, 10.ª Edição, 6.ª reimpressão, Coimbra.

Caiado, António C. Pires. (2002), *Contabilidade de Gestão*, Áreas Editora, 2.ª Edição, Lisboa.

Carrillo, Dionisio Buendía. (1999a), “Análisis, Cálculo y Control de los Costes de los Servicios Públicos Municipales”, *Técnica Contable*, Año LI, n.º 608-609, Agosto/Septiembre, pp. 639-649.

Carrillo, Dionisio Buendía. (1999b), “Análisis, Cálculo y Control del Coste de los Servicios Públicos Municipales”, *Técnica Contable*, Año LI, n.º 607, Julio, pp. 542-558.

Carvalho, João Baptista da Costa. (1998), “O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): análise e perspectivas futuras”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 397, Outubro, pp. 234-239.

Carvalho, João Baptista da Costa; Fernandes, Maria José. (1999), “A reestruturação do sistema contabilístico na Administração Pública em Portugal. O caso das autarquias locais”, Comunicação apresentada no IX Encontro Nacional de Professores de Contabilidade do Ensino Superior, Maio.

Carvalho, João Baptista da Costa; Fernandes, Maria José; Camões, Pedro; Jorge, Susana. (2005), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003*, Fundação para a Ciência e a Tecnologia, CTOC, Tribunal de Contas, Braga.

Carvalho, João Baptista da Costa; Fernandes, Maria José; Teixeira, Ana. (2002), *POCAL Comentado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Carvalho, João Baptista da Costa; Martinez, Vicente Pina; Pradas, Lourdes Torres. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Carvalho, João Baptista da Costa; Ribeiro, Verónica Lima. (2004), “Os Planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano V, n.º 56, Novembro, pp. 20-31.

Carvalho, Joaquim dos Santos. (2001), “O POCAL como instrumento de mudança da Gestão Autárquica”, *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. II, n.º 1, pp. 120-125.

Caupers, João. (1998), *Direito Administrativo*, Notícias Editorial, Lisboa.

Correia, Fernando Augusto Monteiro. (2002), “Contabilidade de custos ou analítica no POCAL”, *Revisores e Empresas*, Ano 4, n.º 18, pp. 7-26.

Costa, José da Silva. (1995), “Uma proposta de metodologia de revisão da tabela de taxas dos Municípios portugueses”, *Revista de Administração Local*, n.º 146, Março – Abril, pp. 123-136.

Costa, José da Silva. (1993), “As receitas fiscais dos Municípios – o caso português”, *Revista de Administração Local*, n.º 133, Janeiro – Fevereiro, pp. 13-26.

Costa, José da Silva; Carvalho, Joaquim Santos; Silva, Mário Rui; Gomes, Armando Dias. (1997), *Taxas e Tarifas Municipais – Estudo elaborado para a Comissão de Coordenação da Região do Norte*, ISFEP, Porto.

Costa, José da Silva; Silva, Mário Rui. (2000), “Taxas e Tarifas nos Municípios Portugueses”, in *Desenvolvimento e Ruralidades no Espaço Europeu*, Actas do VIII Encontro Nacional da APDR, Volume 2, Colecção APDR, Coimbra, pp. 701-717.

Costa, Paula Reis. (2003), *Finanças e Contabilidade Autárquica*, CEFA, Coimbra.

Cravo, Domingos; Carvalho, João; Fernandes, Orlando; Silva, Susana. (2002), *POC Educação Explicado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Curto, Helena. (2001), “O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais e a Modernização Administrativa”, *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. II, n.º 1, pp. 110-119.

Dias, Maria do Carmo Farinha. (2000), “Os preços da água e as tarifas de saneamento básico – as facturas da água”, *Poder Local*, n.º 136, Abril-Junho, pp. 37-44.

Díaz, Antonio López; Dopico, Isabel Blanco. (2003), “Contabilidad Analítica del Sector Público en España: situación actual y perspectivas. Presentación Del Proyecto “Escudo””, in *Estudios Académicos de Contabilidad*, pp. 577-602.

Díaz, Antonio L.; Rodríguez, José P.; Rodríguez, Emilia F.; Díaz, Belén G; García, Eusebio G.; Prieto, Beatriz R. (2000), *Proyecto Escudo – Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo*, Universidad de Oviedo, Servicio de publicaciones, Oviedo.

Direcção Geral das Autarquias Locais. (2001), “Administração Local em números 2001”, in http://www.dgaa.pt/livro/livro_geral.htm, acedido em 19/12/2004.

Drury, Colin. (2000), *Management & Cost Accounting*, Thomson, fifth edition, London.

Evans, Patricia; Bellamy, Sheila. (1995), “Performance evaluation in the Australian public sector - The role of management and cost accounting control systems”, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 8, n.º 6, pp. 30-38.

FASAB. (1995), *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government*, SFFAS n.º 4, FASB.

Feliu, Vicente Mateo; Ortega, Tomás Balada. (1993), “Perspectivas da contabilidade de gestão em finais do século XX”, *Jornal de Contabilidade*, Ano XVII, n.º 195, Junho, pp. 138-146.

Fermín, Alvarez Hernández. (1999), “Contabilidad de Gestión en la Administración Pública de México”, Comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, 15 a 17 Setembro, Braga.

Fernandes, Maria José da Silva. (1995), *Modelo de Contabilidade Analítica nos SMAS – Aplicação do Método ABC (Activity Based Costing)*, Tese de Mestrado em Administração Pública, Univerdade do Minho, Braga.

Fernández, José Miguel Fernández. (1987), “Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el Sector Público”, *Técnica Contable*, Ano XXXIX; n.º 467, Novembro, pp. 471-482.

FMAC (*Financial and Management Accounting Committee*). (1998), “Management Accounting Concepts”, IFAC, in www.ifac.org, acedido em 19/12/2004.

Fornos, Fernando Barros. (2001), “Personalización del modelo CANOA: aplicación de Escudo a las Cámaras de Comercio”, Comunicação apresentada no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos; II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, 4 a 6 de Julio, León.

Freitas do Amaral, Diogo. (2002), *Curso de Direito Administrativo*, Volume 1, Almedina, 2.ª Edição, Coimbra.

GASB. (1987), *Objectives of Financial Reporting*, Concept Statement n.º 1, GASB.

Gomes, Nuno de Sá. (2000), *Manual de Direito Fiscal - Volume I*, Editora Rei dos Livros, 11.ª Edição, Lisboa.

Gómez, Mª Belén Morala. (2001), “Tendencias actuales en la Contabilidad de Costes en las Entidades Públicas”, Comunicação apresentada no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos; II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, 4 a 6 de Julio, León.

Heras, Rosa Ana Navarro. (s/d), “El régimen de las Tasas y Precios Públicos Locales a Examen”, in http://org/cuadernos1/gestion/ra_navarro.htm, accedido em 16/04/2003.

Hernández, António M. López. (1996), *La Contabilidad Pública en el Sector de la Administración Local*, Edição ICAC, Madrid.

Hernández, Antonio López; Boy, Javier Zornova. (1997), “La Contabilidad Analítica en el Sector Público”, *Actualidad Financiera* - número monográfico; 2º trim.

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

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

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

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

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

Julve, Vicente Montesinos; Moratal, Germán Orón. (1991), *Presupuestos y contabilidad de las entidades locales*, Ed. Tecnos, Madrid.

Julve, Vicente M.; Valles, Roberto E.; Benau, M.^a Antonia G.; Inchausti, Begoña G.; Feliu, Vicente M.; Tomas; Antonio S.; Salvador, Vicente S.; Pastor, Manuel V. (1994), *Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España*, Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas, Valencia.

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

Maher, Michael. (2001), *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*, Blanco, Isabel; Aibar, Beatriz; Ríos, Sofia Leticia. (2001), *Contabilidad de Costes*, Prentice Hall, Madrid.

Editora Atlas, São Paulo.

Mallo, Carlos Rodriguez. (1986), *Contabilidad Analítica – costes, rendimientos, precios y resultados*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Planificación Contable, tercera edición, Madrid.

Margerin, Jacques; Ausset, Gérard (adaptado por Margarida Ferreira). (1990), *Contabilidade Analítica - utensílio de gestão; ajuda à decisão*, Ediprisma – Edições em gestão, Lisboa.

Marques, Ana Cristina. (2000), “A Contabilidade Analítica e a Gestão Orçamental nas Autarquias Locais”, *Revisores e Empresas*, Ano 3, n.º 8, Janeiro/Março, pp. 30-35.

Marques, Maria da Conceição da Costa. (2001), “Da Contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Ano 33.º, n.º 435, Dezembro, pp. 693-703.

Marques, Maria da Conceição da Costa; Almeida, J. J. Marques. (2001), “As vertentes contabilísticas previstas no POC-Educação”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 431/432, Agosto/Setembro, pp. 595-600.

Martínez, Soares. (2000), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

Mendes, Pedro; Costa, Xavier da. (1995), *Gestão de Sistemas de Saneamento básico, Instrumentos financeiros e sistemas tarifários – Volume 3*, Ministério do Ambiente e recursos naturais, Lisboa.

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

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

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

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

Monteiro, Sónia Maria da Silva. (2001), “Tendências actuais da Contabilidade Autárquica”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LVIII, n.º 229, Outubro, pp. 214-233.

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

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

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

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

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

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

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

Pestana, Maria Helena; Gageiro, João Nunes. (2003), *Análise de dados para ciências sociais – a complementaridade do SPSS*, Edições Sílabo, 3.ª Edição, Lisboa.

Pettersen, Inger Johanne. (2001), “Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects”, *The European Accounting Review*, n.º 10:3, pp. 561-581.

Pina Martínez, Vicente; Torres Pradas, Lourdes. (1999), *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las Administraciones Publicas*, Edição ICAC, Madrid.

Rato, António Esteves Fermiano Rato. (1973), *Código Administrativo*, Livraria Almedina 2.ª Edição, Coimbra.

Rebello de Sousa, Marcelo. (1994/95), *Lições de Direito Administrativo*, Edição Pedro Ferreira, Rio de Mouro.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira. (1997), *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, 5.ª Edição, Coimbra.

Ríos, Simón Vera. (2001), “La incidencia de la subactividad en la determinación del coste y la fijación del precio de los servicios públicos: análisis de un caso”, Comunicação apresentada no VII Congresso del Instituto Internacional de Costos; II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, 4 a 6 de Julio, León.

Rouse, John. (1994), “Recourse and Performance management”, in *Management in the public Sector: Challenge and Change*, Capman & Hall, London.

Savoie, Donald J. (1995), “What is Wrong with the New Public Management?”, *Canadian Public Administration*, Vol. 38, n.º 1, Primavera.

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

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

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

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

Sousa Franco, António Luciano. (1990/91), *Finanças do Sector Público – Introdução aos Subsectores Institucionais*, Associação Académica da Faculdade de Direito, Lisboa.

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

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

Xifra, Josef Viñas. (2000), “Significación de los centros de costes ante la evolución de la Contabilidad de Gestión”, comunicação apresentada nas VI Jornada de Trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión, Universidad de Burgos, pp. 319-326.

Legislação

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

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

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

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

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

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

DL n.º 315/2000, de 2 de Dezembro – *Segunda alteração ao DL n.º 54-A/99*.

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

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

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

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

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

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

DL n.º 155/92, de 28 de Julho – *RAFE.*

Directiva 2000/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Outubro de 2000 – *Quadro de acção comunitária no domínio da política da água.*

Lei n.º 10/2003, de 13 de Maio – *Estabelece o regime de criação, o quadro de atribuições e competências das áreas metropolitanas e o funcionamento dos seus órgãos.*

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

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

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

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

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

Lei n.º 172/99, de 21 de Setembro – *Estabelece o regime jurídico comum das associações de municípios de direito público.*

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

Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro – *Primeira alteração ao DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.*

Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro – *Estabelece o quadro de transferências de atribuições e competências para as autarquias locais.*

Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro – *Primeira alteração à Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.*

Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto – *Lei das Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais.*

Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto – *LFL.*

Lei n.º 56/91, de 13 de Agosto – *Lei-quadro das Regiões Administrativas.*

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

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

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

POC. (2002). *Plano Oficial de Contabilidade*, Áreas Editora, Lisboa.

Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro – *Procede à revisão anual das remunerações dos funcionários e agentes da administração central, local e regional, actualizando os índices*

100 e as escalas salariais em vigor, bem como as tabelas de ajudas de custo, subsídios de refeição e de viagem e marcha.

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

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

Resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto – *Instruções n.º 1/2001 do TC – 2.ª secção: instruções para a organização e documentação das contas das Autarquias Locais e Entidades equiparadas, abrangidas pelo POCAL.*

Resolução n.º 28/90, de 23 de Outubro, da Assembleia da República – *aprovação para ratificação da CEAL.*

APÊNDICES

APÊNDICES

Apêndice n.º 1: Listagem das entidades que constituem a amostra

Municípios por NUTS III

Minho-Lima

- 1 . Município de Arcos de Valdevez
- 2 . Município de Caminha
- 3 . Município de Melgaço
- 4 . Município de Monção
- 5 . Município de Paredes de Coura
- 6 . Município de Ponte da Barca
- 7 . Município de Ponte de Lima
- 8 . Município de Valença
- 9 . Município de Viana do Castelo
- 10 . Município de Vila Nova de Cerveira

Cávado

- 11 . Município de Amares
- 12 . Município de Barcelos
- 13 . Município de Braga
- 14 . Município de Esposende
- 15 . Município de Terras de Bouro
- 16 . Município de Vila Verde

Ave

- 17 . Município de Fafe
- 18 . Município de Guimarães
- 19 . Município de Póvoa de Lanhoso
- 20 . Município de Santo Tirso
- 21 . Município de Trofa
- 22 . Município de Vieira do Minho
- 23 . Município de Vila Nova de Famalicão
- 24 . Município de Vizela

Grande Porto

- 25 . Município de Espinho
- 26 . Município de Gondomar
- 27 . Município de Maia
- 28 . Município de Matosinhos
- 29 . Município de Porto
- 30 . Município de Póvoa de Varzim
- 31 . Município de Valongo
- 32 . Município de Vila do Conde
- 33 . Município de Vila Nova de Gaia

Tâmega

- 34 . Município de Amarante
- 35 . Município de Baião
- 36 . Município de Cabeceiras de Basto
- 37 . Município de Castelo de Paiva
- 38 . Município de Celorico de Basto
- 39 . Município de Cinfães
- 40 . Município de Felgueiras
- 41 . Município de Lousada
- 42 . Município de Marco de Canaveses

- 43 . Município de Mondim de Basto
- 44 . Município de Paços de Ferreira
- 45 . Município de Paredes
- 46 . Município de Penafiel
- 47 . Município de Resende
- 48 . Município de Ribeira de Pena

Entre Douro e Vouga

- 49 . Município de Arouca
- 50 . Município de Oliveira de Azeméis
- 51 . Município de Santa Maria da Feira
- 52 . Município de São João da Madeira
- 53 . Município de Vale de Cambra

Douro

- 54 . Município de Alijó
- 55 . Município de Armamar
- 56 . Município de Carrazeda de Ansiães
- 57 . Município de Freixo de Espada À Cinta
- 58 . Município de Lamego
- 59 . Município de Mesão Frio
- 60 . Município de Moimenta da Beira
- 61 . Município de Penedono
- 62 . Município de Peso da Régua
- 63 . Município de Sabrosa
- 64 . Município de Santa Marta de Penaguião
- 65 . Município de São João da Pesqueira
- 66 . Município de Sernancelhe
- 67 . Município de Tabuaço
- 68 . Município de Tarouca
- 69 . Município de Torre de Moncorvo
- 70 . Município de Vila Flor
- 71 . Município de Vila Nova de Foz Côa
- 72 . Município de Vila Real

Alto Trás-Os-Montes

- 73 . Município de Alfândega da Fé
- 74 . Município de Boticas
- 75 . Município de Bragança
- 76 . Município de Chaves
- 77 . Município de Macedo de Cavaleiros
- 78 . Município de Miranda do Douro
- 79 . Município de Mirandela
- 80 . Município de Mogadouro
- 81 . Município de Montalegre
- 82 . Município de Murça
- 83 . Município de Valpaços
- 84 . Município de Vila Pouca de Aguiar
- 85 . Município de Vimioso
- 86 . Município de Vinhais

Serviços Municipalizados

- 87 . Serviços Municipalizados de Electricidade, Água e Saneamento da Câmara Municipal da Maia
- 88 . Serviços Municipalizados de Água e Saneamento da Câmara Municipal de Matosinhos
- 89 . Serviços Municipalizados de Água de Mirandela
- 90 . Serviços Municipalizados de Água e Saneamento da Câmara Municipal do Porto
- 91 . Serviços Municipalizados de Electricidade, Água e Saneamento da Câmara Municipal de Santo Tirso
- 92 . Serviços Municipalizados de Saneamento básico da Câmara Municipal de Viana do Castelo
- 93 . Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Vila Real

Empresas Municipais

- 94 . Esposende ambiente
- 95 . TROFÁGUAS - Empresa Municipal de Água, Saneamento e Resíduos Sólidos Urbanos
EPMAR – Empresa Pública Municipal de Águas Públicas e Resíduos de Vieira do
- 96 . Minho, EM
- 97 . Águas de Gaia, EM
- 98 . Vimágua – Empresa de água e Saneamento de Guimarães e Vizela - EIM
- 99 . TUB - Transportes Urbanos de Braga
- 100 . Maiambiente, Empresa Municipal do Ambiente, E.M.
- 101 . Agere – Empresa de Águas, Efluentes e Resíduos de Braga - EM

Apêndice n.º 2: Questionário

Temática: A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias O caso da fixação das tarifas e preços municipais

O questionário encontra-se estruturado em 3 partes, sendo que:

- A parte I deve ser preenchida ou pelo responsável da secção de contabilidade ou pelo responsável pela fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços;
- A parte II deve ser preenchida apenas pelo responsável da secção de contabilidade;
- A parte III deve ser preenchida apenas pelo responsável pela fixação das tabelas de taxas, tarifas e preços.

Parte I – Identificação da Instituição

1. Nome da Instituição (facultativo): _____

1.1 Tipologia:

- | | | |
|--------------------------|--------------------------|---|
| Câmara Municipal | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Serviços Municipalizados | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Empresa Municipal | <input type="checkbox"/> | 3 |

1.2 Informações gerais:

Número de Trabalhadores: _____

Número de habitantes (Câmara Municipal): _____

Número de utentes (Serviços Municipalizados e Empresas Municipais): _____

Volume de Receitas em Dezembro de 2004: _____

Volume de Despesas em Dezembro de 2004: _____

1.3 NUTS III na qual se insere a Instituição:

- | | | |
|---------------------|--------------------------|---|
| Minho-Lima | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Cávado | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Ave | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Grande Porto | <input type="checkbox"/> | 4 |
| Tâmega | <input type="checkbox"/> | 5 |
| Entre Douro e Vouga | <input type="checkbox"/> | 6 |
| Douro | <input type="checkbox"/> | 7 |
| Alto Trás-os-Montes | <input type="checkbox"/> | 8 |

Parte II – O Sistema de Contabilidade de Custos

1. Nome do inquirido (facultativo): _____
2. Habilitações Literárias: _____
3. Idade: _____
4. E-mail (facultativo): _____

5. A instituição já tem um sistema de Contabilidade de Custos implementado?

- | | | |
|------------------|--------------------------|---|
| Sim Totalmente | <input type="checkbox"/> | ¹ Passe, por favor, para a questão n.º 8. |
| Sim Parcialmente | <input type="checkbox"/> | ² Passe, por favor, para a questão n.º 8. |
| Não | <input type="checkbox"/> | ³ Responda apenas às questões n.ºs 6, 7, 8 e 9.
O seu questionário irá terminar aí. Obrigada. |

6. Quais o(s) motivo(s) para o facto de ainda não ter sido efectuada esta implementação?

(marque com um “X” a resposta ou respostas correctas)

- | | | |
|--|--------------------------|---|
| Escassez de recursos humanos | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Falta de formação do pessoal | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Falta de tempo | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Insuficiência de meios técnicos, nomeadamente a nível de recursos informáticos | <input type="checkbox"/> | 4 |
| Dúvidas na interpretação das regras estabelecidas pelo POCAL | <input type="checkbox"/> | 5 |
| Dificuldades práticas na concretização de um sistema adequado | <input type="checkbox"/> | 6 |
| Minimização do papel da Contabilidade de Custos na instituição | <input type="checkbox"/> | 7 |
| Outros (por favor especifique) | <input type="checkbox"/> | 8 |

7. Qual a data prevista para o início da sua implementação? _____

Só deve responder à questão 8 se a instituição em causa for uma Câmara ou um Serviço Municipalizado. Caso se trate de uma Empresa Municipal, deve passar para a questão n.º 9.

Indique o nível de concordância com cada um dos pontos abaixo indicados utilizando a seguinte escala: Sem Opinião (SO); Discordo Totalmente (DT); Discordo (D); Não concordo Nem discordo (NN); Concordo (C); Concordo Totalmente (CT).

8. Principais insuficiências do POCAL no que se refere à Contabilidade de Custos:

	SO	DT	D	NN	C	CT	
Escassez de informação sobre o desenvolvimento de um plano de classe 9							1
Não refere o sistema de ligação entre as contabilidades patrimonial e de custos (monista, dualista)							2
Não estipula quais as regras de movimentação dos planos de contas (unigrafia, diagrafia)							3
Não estabelece qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos em directos e indirectos							4
Não prevê a reclassificação de custos por unidades orgânicas (para além da reclassificação dos custos por funções)							5
O facto da demonstração dos resultados por funções ser facultativa							6
Não contribui para a uniformização, comparação e agregação de informação entre os diferentes Municípios							7
Nada refere em relação à utilização do método das secções homogéneas							8
Não diz expressamente qual o período de cálculo dos custos							9
Os mapas de Contabilidade de Custos são de difícil elaboração							10
O facto de ter criado mapas de Contabilidade de Custos só para os materiais, mão-de-obra e máquinas e viaturas e não para os outros custos directos							11
Obriga ao cálculo unicamente dos custos e não dos custos, proveitos e resultados							12

Indique o grau de relevância para cada um dos pontos abaixo indicados utilizando a seguinte escala: Sem Opinião (SO); Pouco Relevante (PR); Relevante (R); Muito Relevante (MR).

9. No pressuposto que têm recursos humanos, financeiros e materiais para implementar um sistema de contabilidade de custos, como o idealiza?

	S O	PR	R	M R	
Um sistema baseado numa classe 9					1
Um sistema que permita apurar custos por centro de custos, utilizando para o efeito o método das secções homogéneas					2
Um sistema que utilize o método ABC (Activity Based Costing)					3
Um sistema que permita obter de forma eficaz o custo de cada tarifa e preço					4
Um sistema que proporcione informação para elaboração de uma Demonstração dos Resultados por Funções					5
Um sistema que permita apurar os custos, proveitos e resultados					6
Um sistema que reparta os custos totais (e não apenas parciais) pelas diferentes funções, bens e serviços					7
Um sistema em que os custos indirectos sejam repartidos por várias bases de imputação					8
Um sistema que forneça indicadores que permitam medir a eficiência, eficácia, economia, sub-actividade e sobre-actividade					9
Um sistema que proporcione informação que permita formular políticas, planificar, avaliar e controlar todas as actividades da instituição, tomar decisões, ou seja, elaborar informação para atender às necessidades de gestão					10

10. Desde que data trabalham com o Sistema de Contabilidade de Custos? _____

11. Quais o(s) diploma(s) ou regra(s) em que se baseiam para a elaboração da Contabilidade de Custos?

(marque com um "X" a resposta ou respostas correctas)

- DL n.º 55-A/99, de 22 de Fevereiro (Decreto-lei que aprova o POCAL) 1
- DL n.º 226/93, de 22 de Junho (definia o regime de contabilidade dos Serviços Municipalizados) 2
- Regras dos manuais da Contabilidade de Custos Privada 3
- Outros (por favor especifique) 4

12. Têm um plano de classe 9, para registo das operações internas?

Sim Não

12.1 Se respondeu negativamente, de que forma trabalham a informação obtida?

12.2 Se respondeu afirmativamente:

12.2.1 Qual o método de registo utilizado?

- Unigráfico 1
Digráfico 2

Só deve responder à questão 12.2.2 se a instituição em causa for uma Câmara ou um Serviço Municipalizado. Caso se trate de uma Empresa Municipal, deve passar para a questão n.º 13.

12.2.2 Esse plano de classe 9 faz a ligação com os mapas de Contabilidade de Custos previstos no ponto 2.8.3.6 do POCAL?

- Sim Não

13. Que tipo de informação é analisada:

(marque com um “X” a resposta ou respostas correctas)

- Informação sobre custos 1
Informação sobre proveitos 2
Informação sobre resultados 3

14. O apuramento de custos é efectuado:

(marque com um “X” a resposta ou respostas correctas)

- Por centros de custos (classificação orgânica) 1
Por funções (classificação funcional) 2
Por bens e serviços 3
Outros (por favor especifique) 4
-

15. Utilizam o método das secções homogéneas, ou seja, existem secções (centros ou funções) consideradas auxiliares que imputam os seus custos a outras secções (centros ou funções)?

- Sim Não

16. Que tipo de reclassificação de custos é efectuada:

(marque com um “X” a resposta ou respostas correctas)

- Custos directos e indirectos 1
Custos incorporáveis e não incorporáveis 2
Custos variáveis e fixos 3
Outros (por favor especifique) 4
-

17. Qual o sistema de apuramento de custos que utilizam?

(marque com um "X" a resposta correcta)

- | | | |
|---|--------------------------|---|
| Sistema de Custeio Total (tal como prevê o POCAL) | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Sistema de Custeio Variável | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Sistema de Custeio Racional | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Outros (por favor especifique) | | 4 |
-

18. Imputam custos indirectos?

Sim

Não

19. Se respondeu afirmativamente, qual o critério que é utilizado?

(marque com um "X" a resposta correcta)

- | | | |
|--------------------------------|--------------------------|---|
| Método de base única | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Método de base múltipla | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Outros (por favor especifique) | | 3 |
-

Parte III – A fixação das Tarifas e Preços

1. Nome do inquirido (facultativo): _____

2. Habilitações Literárias: _____

3. Idade: _____

4. E-mail (facultativo): _____

5. A instituição cobra tarifas e preços que respeitam a que actividades de exploração de sistemas públicos:

(marque com um "X" a resposta ou respostas correctas)

- | | | |
|--|--------------------------|---|
| Distribuição de água | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Drenagem e tratamento de águas residuais | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Transportes colectivos de pessoas e mercadorias | <input type="checkbox"/> | 4 |
| Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão | <input type="checkbox"/> | 5 |
| Instalação, substituição ou renovação dos ramaís domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais | <input type="checkbox"/> | 6 |
| Outros (por favor especifique) | | 7 |
-

Responda à questão n.º 6 se a instituição tiver um sistema de Contabilidade de Custos implementado. Caso esta implementação ainda não tenha sido efectuada deve passar à questão n.º 7.

6. Existe uma transmissão de informação sobre o custo dos bens e serviços do departamento de contabilidade para o departamento de taxas e tarifas?

Sim Não

6.1 Se respondeu afirmativamente, a informação referida ajuda a fixar a tabela de tarifas e preços?

Sim Não

6.1.1 Se respondeu negativamente, porque razão a informação da Contabilidade de Custos não é usada como base para a fixação das tarifas e preços?

7. Pensa que é importante o apuramento do custo dos bens e serviços para auxílio da fixação da tabela de tarifas e preços?

Sim Não

8. Na sua opinião, as tarifas e preços devem ser, em relação aos respectivos custos dos bens e serviços:

Superiores	<input type="checkbox"/>	1
Inferiores	<input type="checkbox"/>	2
Iguais	<input type="checkbox"/>	3

Indique o grau de relevância para cada um dos pontos abaixo indicados utilizando a seguinte escala: Sem Opinião (SO); Pouco Relevante (PR); Relevante (R); Muito Relevante (MR).

9. Parâmetros que é necessário ter em atenção na fixação das tabelas de tarifas e preços:

	SO	PR	R	MR	
Custos de exploração					1
Montante necessário à reintegração do equipamento					2
Custos administrativos e de gestão					3
Custos Financeiros					4
Custos de investimento					5
Crítérios de mercado de bens e serviços similares					6
Consideração de todos os custos directos e indirectos relacionados com o fornecimento dos bens e com a prestação de serviços					7
Externalidades ambientais					8
Custo de oportunidade					9
Condições geográficas, climatéricas, sócio-económicas, regionais e relacionadas com o próprio ordenamento territorial					10
Carácter social dos bens e serviços					11
Racionalização da procura do bem ou serviço					12
Princípio da recuperação total de custos					13
Princípio do equilíbrio económico e financeiro					14
Princípio do utilizador pagador					15
Política de preços que inclua incentivos ao uso eficiente dos bens e serviços					16
Princípio da transparência na formulação das referidas tabelas					17

10. Onde são publicadas as tabelas de taxas, tarifas e preços?

(marque com um "X" a resposta ou respostas correctas)

- | | | |
|--------------------------------------|--------------------------|---|
| Edital | <input type="checkbox"/> | 1 |
| Diário da República | <input type="checkbox"/> | 2 |
| Página de Internet | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Outros (por favor especifique) _____ | <input type="checkbox"/> | 4 |

10.1 Qual o número ou outra referência?

11. Qual foi a última data da actualização (aprovação) da tabela de taxas, tarifas e preços:

- | | | |
|-------------|--------------------------|---|
| 2005 | <input type="checkbox"/> | 1 |
| 2002 – 2004 | <input type="checkbox"/> | 2 |
| < 2002 | <input type="checkbox"/> | 3 |

12. Comentários adicionais que entenda oportunos (facultativo):

Obrigada pela colaboração prestada.