



IPG Politécnico
|da|Guarda
Polytechnic
of Guarda

Mestrado em Gestão
Administração Pública

Contabilidade de Custos. Contributos
para um Modelo Contabilístico no
Município da Guarda

Elisabete da Ascensão Pinheiro dos Santos

junho | 2013



Escola Superior
de Tecnologia
e Gestão



ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO
INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Nome: Elisabete da Ascensão Pinheiro dos Santos

Nº de Estudante: 1010516

Escola: Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Curso: Mestrado em Gestão – Administração Pública

Orientador: Professor Dr. Victor Manuel Lopes Simões

Junho 2013

**Ao,
Filipe, Miguel e Quim.**

Agradecimentos

Chegado o momento de dar por concluído este trabalho a que me propus, não poderia deixar de expressar o meu reconhecimento a todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a sua realização.

Em primeiro lugar, quero agradecer, de forma muito especial, ao Professor Victor Manuel Lopes Simões por ter aceitado, desde o primeiro minuto, orientar este projeto aplicado. Pela ajuda na seleção do tema, pela competência da sua supervisão e acompanhamento e pelas suas sugestões e controlo ao longo do desenvolvimento deste trabalho, aqui fica o meu agradecimento.

Aos órgãos autárquicos do Município da Guarda, que sempre mostraram interesse na realização deste trabalho, tendo-me permanentemente dado grande apoio.

Aos presentes da Câmara Municipal da Guarda, que de uma forma ou de outra deram o seu contributo.

Àquele que já não se encontra presente, mas que contribuiu para a minha formação enquanto pessoa e enquanto profissional, ao longo de muitos anos, o meu bem-haja especial.

Finalmente, e não com menos intensidade, quero agradecer ao meu marido, aos meus filhos, pela compreensão que sempre demonstraram no percurso até aqui.

Aos meus amigos e amigas:

Obrigada pela força e coragem que me inculcaram, pela compreensão, pelas palavras amigas, pelo amor e amizade demonstrados!

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Resumo

É patente a necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade das autarquias locais, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica e mais eficaz.

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 objetivo deste projeto aplicado consiste, por um lado, em inculcar a todos os recetores desta mensagem a importância da Contabilidade de Custos e, por outro, ajudar a definir uma estrutura conceptual deste tipo de contabilidade, para que o decisor Autárquico utilize a informação produzida.

Para concretização deste objetivo, deixamos o nosso contributo para a criação de um modelo contabilístico no Município da Guarda.

Palavras-chave: Administração Pública, POCAL, Contabilidade de Custos, Município, Modelo

Contabilidade de Custos
Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Abstract

There is a clear need to restructure the accounting system, trying to adapt it to a more dynamic and efficient Public Administration.

POCAL responded to this need by establishing the obligation of Cost Accounting in the calculation of cost functions and the underlying costs of setting tariffs and prices of goods and services.

In this context, the main objective of this project is applied, firstly, in instilling to all the receivers of this message the importance of Cost Accounting and secondly, helping to define a conceptual framework of this type of accounting, so that the county decision maker uses the produced information.

To achieve our goal, we leave our contribution to the creation of an accounting model in Guarda County.

Key Words: *Public Administration, POCAL, Cost Accounting, County, Model.*

Índice

Índice de Quadros e Esquemas	viii
Índice de Mapas e Figuras	ix
Introdução	2
CAPÍTULO I – O POCAL E A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA	4
1.1 O NOVO SISTEMA DE CONTABILIDADE	5
1.1.1 <i>Evolução da Contabilidade Autárquica até à Aprovação do POCAL</i>	5
1.1.2 <i>Fundamentos, Objetivos e Âmbito de Aplicação do POCAL</i>	8
1.1.3 <i>Sistemas de Contabilidade</i>	12
CAPÍTULO II - O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NO POCAL.....	26
2.1 OBRIGATORIEDADE E OBJETIVOS	27
2.2 RECLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS	30
2.2.1 <i>Classificação Funcional, Bens e Serviços Municipais</i>	30
2.2.2 <i>Classificação Orgânica</i>	33
2.2.3 <i>Componentes dos Custos</i>	34
2.2.4 <i>Custos Diretos e Indiretos</i>	37
2.2.5 <i>Outras Possíveis Reclassificações de Custos</i>	40
2.3 METODOLOGIAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	43
2.3.1 <i>Método de Imputação Global</i>	44
2.3.2 <i>Método de Imputação por Funções</i>	44
2.3.3 <i>Método das Secções Homogéneas</i>	44
2.3.4 <i>Método de Imputação Racional</i>	45
2.3.5 <i>Método de Custeio ABC (Activity Based Costing)</i>	46
CAPÍTULO III – APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DA GUARDA	49
3.1 HISTÓRIA, ECONOMIA, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO.....	49
3.2 SITUAÇÃO ORÇAMENTAL, ECONÓMICA E FINANCEIRA.....	61
3.3 O SETOR DE CONTABILIDADE	63
3.3.1 <i>Caraterização e Enquadramento na Estrutura Organizacional</i>	63
3.3.2 <i>Sistema Contabilístico e Informático</i>	66
3.3.3 <i>Organização e Funcionamento</i>	68
CAPÍTULO IV – PROPOSTA DE MODELO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA O MUNICÍPIO DA GUARDA.....	71
4.1 METODOLOGIA	71
4.2 PLANOS DE CONTAS, ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO	74

4.2.1 Estrutura das Contas Classe 9.....	74
4.2.2 Centros de Responsabilidade	75
4.2.3 Apuramento dos Custos das Funções.....	77
4.2.4 Centros de Custos.....	78
4.2.5 Centros de Proveitos	80
4.3 TRATAMENTO ESPECÍFICO DE ALGUNS CUSTOS.....	80
4.3.1 Custos Diretos de Materiais.....	80
4.3.2 Custos de mão de obra	83
4.3.3 Custos de Máquinas e Viaturas.....	87
4.3.4 Custos de Amortizações e Depreciações.....	89
4.3.5 Outros Custos Diretos	90
4.3.6 Repartição de Custos Indiretos	93
4.4 TRATAMENTO DOS PROVEITOS	95
4.5 APURAMENTO DE FIM DE PERÍODO.....	97
4.5.1 Apuramentos Anuais de Desvios	97
4.5.2 Mapas Obrigatórios da Contabilidade de Custos	98
4.5.3 Proposta para Relatório de Gestão	105
Conclusão	111
Referências Bibliográficas.....	113
Legislação.....	114
Anexos.....	117

Índice de Quadros e Esquemas

Quadro 1: Outputs Contabilísticos	11
Quadro 2: Tipos de Controlo e Destinatários	11
Quadro 3: A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos no POCAL.....	25
Quadro 4: Tipos de Custos	41
Quadro 5: N.º Habitantes por Freguesia	54
Quadro 6: Contagem dos Trabalhadores por Cargo/Carreira.....	56
Quadro 7: Estrutura das Contas Classe 9	75
Quadro 8: Centros de Responsabilidade.....	76
Quadro 9: Funções Definidas no POCAL	77
Quadro 10: Proposta de Plano de Centros de Custos	79
Quadro 11: Bases de Repartição – Custos Comuns	92

Esquema 1: Fases de Execução da Despesa	14
Esquema 2: Ativos e Passivos Financeiros.....	20
Esquema 3: Reclassificação dos Custos	34
Esquema 4: Método das Secções Homogéneas.....	45
Esquema 5: O Método de Custeio ABC.....	46
Esquema 6: Método do Custo Completo ou Custeio Total	72
Esquema 7: Repartição de Custos e Proveitos	74
Esquema 8: Recolha de Custos Diretos de Materiais	82
Esquema 9: Recolha de mão de obra Direta – Custos Previsionais	86
Esquema 10: Recolha de mão de obra Direta – Custos Reais	87
Esquema 11: Custos (Previsionais) de Máquinas e Viaturas	89
Esquema 12: Custos (Reais) de Máquinas e Viaturas – Amortizações.....	90
Esquema 13: Fluxo de Custos	94
Esquema 14: Fluxo dos Proveitos	95
Esquema 15: Proveitos Diretos a Bens.....	95
Esquema 16: Proveitos Não Incorporáveis.....	96
Esquema 17: Cálculo e Análise dos Desvios.....	98

Índice de Mapas e Figuras

Mapa 1: Materiais (CC-1).....	99
Mapa 2: Cálculo do custo/hora da mão de obra (CC-2).....	99
Mapa 3: mão de obra (CC-3).....	100
Mapa 4: Cálculo do custo/hora de máquina e viaturas (CC-4)	101
Mapa 5: Máquina e viaturas (CC-5).....	101
Mapa 6: Apuramento de custos indiretos (CC-6).....	102
Mapa 7: Apuramento de custo dos bens e serviços (CC-7).....	102
Mapa 8: Apuramento de custos diretos de função (CC-8)	104
Mapa 9: Apuramento de custos por função (CC-9).....	104
Mapa 10: Distribuição dos Custos por Funções (RGCC-1)	106
Mapa 11: Custo dos Edifícios (RGCC-2).....	107
Mapa 12: Custo dos Balcões de Atendimento (RGCC-3).....	107
Mapa 13: Custo por Aluno da Escola Primária (RGCC-4)	108
Mapa 14: Custo por Aluno dos Jardins de Infância (RGCC-5).....	108
Mapa 15: Custo das Refeições (RGCC-6).....	109
Mapa 16: Custos da Rede Viária Rural (RGCC-7)	109
Mapa 17: Custos da Rede Viária Urbana (RGCC-8)	110

Figura 1: NUTS I.....	50
Figura 2: NUTS III	50
Figura 3: Sub-Região Beira Interior Norte	51
Figura 4: Distrito da Guarda.....	52
Figura 5: Concelho da Guarda.....	53
Figura 6: Brasão da Cidade da Guarda.....	55
Figura 7: Organigrama do Município da Guarda	59
Figura 8: Organigrama do Departamento da Administração Geral.....	64
Figura 9: Folha de Obra.....	85

Siglas

ABC - Activity Based Costing

LFL – Lei das Finanças Locais

OE – Orçamento do Estado

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

SATAPOCAL - Subgrupo de Apoio Técnico na aplicação do POCAL

IFAC – International Federation of Accountants

LCPA - Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso

GOP – Grandes Opções do Plano

PPI – Plano Plurianual de Investimentos

AMR – Atividades mais Relevantes

MG – Município da Guarda

CC – Centro de Custos

CP - Centros de Proveitos

Introdução

Introdução

As autarquias têm uma relevância cada vez maior na qualidade de vida de cada cidadão, tanto pela proximidade como pela capacidade que se pretende em dar respostas céleres e eficazes às suas necessidades.

Deparam-se, no entanto, com um cenário de acréscimo das necessidades das populações que nem sempre é acompanhado por igual crescimento dos recursos ao seu dispor para satisfazer essas necessidades.

A gestão das suas atividades tem-se baseado num tratamento administrativo e burocrático mais preocupado com o controlo da legalidade do que na obtenção de uma gestão eficiente e eficaz. Daí, muitas vezes, o desequilíbrio das contas autárquicas ser cada vez maior na medida em que as despesas não param de crescer e as receitas não conseguem acompanhar este ritmo.

Surge, assim, a necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica e mais eficaz.

Com os vários planos que surgiram na sequência da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), começaram a existir condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública mais moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão.

A Contabilidade de Custos proporciona informação numa ótica económica, aglutinando os custos, pelo menos, por Funções e Bens/Serviços.

Verifica-se, no entanto, por um lado, que o POCAL pouca referência faz ao modo de organização do sistema de contabilidade de custos e, por outro, constata-se que a contabilidade de custos não é, ainda, uma aplicação generalizada nos Municípios Portugueses, nem no Município da Guarda.

Torna-se necessário, por isso, definir uma estrutura conceptual deste tipo de contabilidade que progressivamente seja possível aperfeiçoar, para que o decisor Autárquico utilize a informação produzida com o objetivo de melhorar a sua gestão em termos de economia, eficiência e eficácia.

O objetivo deste trabalho é dar o nosso contributo para a elaboração de um modelo de contabilidade de custos para o Município da Guarda, para que após implementação possamos criar um modelo generalizado para as autarquias locais.

Assim, dentro dos três sistemas de contabilidade, ao longo deste trabalho daremos ênfase à contabilidade de custos, onde transmitiremos o nosso contributo para a criação de um modelo para sua implementação no Município da Guarda.

Depois de fazermos uma resenha histórica acerca da evolução da contabilidade autárquica até à aprovação do POCAL e definir cada um dos sistemas de contabilidade, no segundo capítulo, mostramos as várias regras estipuladas pelo POCAL no que se refere à implementação da Contabilidade de Custos (Classificação funcional, bens e serviços; classificação orgânica; componentes dos custos; custos diretos e indiretos; outras possíveis reclassificações de custos).

Ainda neste capítulo, apresentamos algumas metodologias que poderão ser adotadas no modelo de Contabilidade de Custos, nomeadamente: Método de imputação global; Imputação por funções; Secções homogéneas; Imputação racional e Método de custeio ABC.

De seguida, iremos, na terceira parte deste trabalho, enquadrar o Município da Guarda, fazendo a sua apresentação enquanto Município, assim como apresentar a sua organização e funcionamento.

No último capítulo, e sendo este o objetivo principal deste projeto, faremos a apresentação de um modelo contabilístico a aplicar no Município da Guarda.

Começamos por apresentar a metodologia a seguir, indicando que a tipologia de custos seja o método do custo completo ou custeio total. Definida a tipologia, definimos a base em que se irá concretizar a ligação entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade de custos, propondo o sistema dualista.

Mantemos toda a metodologia de distribuição de custos exigida na lei. Propomos, no entanto, um terceiro nível de apuramento, os centros de responsabilidade.

Na segunda parte deste capítulo, fazemos a apresentação dos planos de contas, propomos a sua estruturação e organização. Para esse efeito, apresentamos as vantagens na utilização das contas da Classe 9, falamos no conceito de Centros de Responsabilidade, definimos Funções e realçamos o que são Centros de Custos e Centros de Proveitos.

No ponto seguinte do mesmo capítulo, apresentamos qual o tratamento a dar a alguns custos, referindo, de seguida, o tratamento que também deverá ser dado aos proveitos.

No último ponto deste trabalho, realçamos a importância do apuramento de desvios, apresentamos os mapas obrigatórios referidos no POCAL e finalizamos com uma proposta para um relatório de gestão com base na contabilidade de custos.

Capítulo I – O POCAL no âmbito
da Reforma da Contabilidade
Pública

CAPÍTULO I – O POCAL E A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

1.1 O NOVO SISTEMA DE CONTABILIDADE

A Constituição da República define as autarquias locais como “pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas” (cf. Constituição da República Portuguesa, artigo 235.º).

No continente, as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas, embora estas últimas ainda não tenham sido instituídas.

Os municípios são as autarquias locais que visam a prossecução de interesses próprios da população, residente na delimitação concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos, sendo a Assembleia Municipal o órgão deliberativo e a Câmara Municipal o órgão executivo.

Temos assistido nas últimas décadas do século XX, a enormes mudanças para modernizar e reformar o modelo de gestão pública tradicional.

A Nova Gestão Pública preocupa-se com o controlo dos défices orçamentais, do endividamento público e a obtenção de informação fiável e apropriada que facilite a tomada de decisões e leve a uma gestão mais eficiente, na utilização dos recursos financeiros (Rodrigues & Araújo, 2005).

Estes desafios colocam-se também no domínio das autarquias locais, pelas exigências que vão sendo impostas através de normas de maior rigor e de transparência à gestão autárquica.

Em Portugal, várias têm sido as diligências tomadas com vista à concretização destes objetivos, nomeadamente as relacionadas com a reforma dos sistemas de informação contabilística ao nível da Administração Local.

1.1.1 Evolução da Contabilidade Autárquica até à Aprovação do POCAL

Até meados dos anos 70, a contabilidade autárquica era sustentada por diversos códigos administrativos e tinha uma natureza simplesmente orçamental, assentando numa contabilidade de carácter unigráfico ou de partidas simples, pelo qual um facto patrimonial dava origem a um único registo.

O 25 de abril de 1974 conduziu o setor público a profundas alterações, nomeadamente no tocante às autarquias locais. São nomeadas as comissões administrativas que, até finais de 1976, asseguraram a gestão dos interesses locais.

No que toca às alterações de ordem financeira introduzidas a partir de 25 de abril de 1974, a primeira tentativa de pôr termo à distribuição arbitrária de verbas do poder central às autarquias

teve lugar pelo Decreto-Lei n.º 768/75, de 31 de dezembro e com o Decreto-Lei n.º 416/76, de 27 de maio.

Em termos de enquadramento jurídico, quer ao nível das competências, quer ao nível da gestão financeira, as comissões administrativas passaram a reger-se, até à entrada em vigor da Lei n.º 77/79, de 25 de outubro, pelas disposições do Código Administrativo de 1940.

Acontece que, apesar de a Constituição de 1976 reconhecer a autonomia financeira das autarquias, só em 1979 foi publicada a lei que contribuiu decisivamente para concretizar os princípios de autonomia do poder local, com o novo regime das Finanças Locais através da Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro.

Surge, então, a primeira Lei das Finanças Locais (LFL), Lei n.º 1/79 de 2 de janeiro de 1979, que destacava a necessidade da criação de regras para a elaboração da contabilidade das autarquias:

“Após a aprovação da Lei do Orçamento Geral do estado para 1979, o Governo promoverá a publicação de um decreto-lei sobre a reforma da contabilidade das autarquias locais, visando, nomeadamente, a sua uniformização, normalização, simplificação e adequação às respectivas categorias”. (cf. Art.º 25.º n.º 1)

Tal veio a verificar-se com a publicação de legislação, de grande importância, designadamente: o Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho¹, Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho², e Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de dezembro³.

O Decreto-Lei n.º 243/79 pretendia incentivar a uniformização da contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à lei de enquadramento do Orçamento de Estado (OE). No entanto, acabou por funcionar como uma solução transitória, pois determinava que se continuassem a aplicar os procedimentos administrativos em uso até à entrada em vigor da reforma prevista no art.º 25.º da Lei n.º 1/79.

Numa fase posterior, surge o Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de julho de 1983, que aperfeiçoou o sistema instituído e tinha como finalidade uma melhor adequação aos objetivos de gestão das autarquias locais. Este Decreto-Lei introduziu a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de atividades e a utilização de uma classificação funcional para as despesas.

¹ Estabelece normas relativas à elaboração do orçamento e contas das autarquias locais.

² Plano e Relatório de Atividades - Orçamento e Contas da Gerência das Autarquias Locais.

³ Estabelece disposições relativas às operações respeitantes à arrecadação das receitas e à realização das despesas, ao movimento de operações de tesouraria e às respetivas operações de controlo nas autarquias locais e assembleias distritais.

Mas foi o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84 de 28 de dezembro de 1984 que definiu as normas de execução da contabilidade, que 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 ótica orçamental e de caixa, veio a revelar-se insuficiente.

Em 6 de janeiro foi publicada a Lei n.º 1/87, definindo o tipo de contabilidade das autarquias, em que no artigo 23.º, n.º 1, estipula que 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 e permitir a apreciação e o julgamento da execução orçamental e patrimonial”.

Foram, assim, 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, que deveria ser utilizado pelos Municípios, Freguesias, Associações de Municípios e Áreas Metropolitanas de Lisboa e do Porto.

O regime especial, para a contabilidade dos serviços municipalizados, empresas municipais e intermunicipais, em que “será aplicado o Plano Oficial de Contabilidade” (POC), com as necessárias adaptações, baseado numa contabilidade patrimonial, utilizando para o efeito o método de registo digráfico.

Mais tarde, com a Lei da Finanças Locais de 1998, Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, foi alterado o modelo contabilístico, prevendo a elaboração de um plano de contas específico para as autarquias locais, utilizando como modelo o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), publicado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro⁴, o qual veio a constituir um marco importante para a contabilidade da Administração Pública em geral e para as entidades públicas em particular, adotando a ótica de caixa e a do acréscimo (contabilidade patrimonial). Nesta reforma, o sistema de registo será digráfico (com exceção de alguns regimes simples definidos nos vários planos setoriais).

O POCP mostra um quadro de contas em que, simultaneamente, existem três sistemas de informação contabilística: orçamental (classe 0- «Contas de controlo orçamental e de ordem»), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica (classe 9).

⁴ O principal objetivo do POCP, aprovado pelo presente diploma, é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

No que respeita às peças contabilísticas, o POCP prevê a elaboração do balanço, da demonstração de resultados, dos mapas de execução orçamental (mapa de controlo orçamental - despesa e receita e mapa de fluxos de caixa) e dos anexos às demonstrações financeiras, cujo objetivo principal é a obtenção da imagem fiel do património, da situação financeira, da execução orçamental e do resultado económico-patrimonial da entidade que divulga a informação.

Sendo o POCP de aplicação a todos os organismos da Administração Central, Regional e Local, define o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro no n.º 2 do art.º 5.º, no que concerne às normas de aplicação e normas transitórias que “ no que respeita às Autarquias Locais, as normas e as adaptações do Plano Oficial, serão estabelecidas mediante Decreto-Lei”.

1.1.2 Fundamentos, Objetivos e Âmbito de Aplicação do POCAL

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), regulamentado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro e pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, pelo Decreto-Lei n.º 84-A/02, de 5 de abril e pela Lei n.º 60-A/05, de 30 de dezembro, veio uniformizar e normalizar toda a contabilidade autárquica, criando um modelo contabilístico associado a tradicional contabilidade pública com a contabilidade das empresas.

Esta reforma talvez tenha sido uma das principais na administração financeira e nas contas públicas, nos últimos anos, na Administração Local.

A anterior contabilidade procurava essencialmente controlar as despesas e as receitas, tendo ela duas preocupações: a do equilíbrio financeiro, de que as despesas não excedessem as receitas, e o controlo da legalidade, em que ambas fossem executadas no cumprimento das normas legais e regulamentares.

Tendo em conta o aumento de competências, assim como a responsabilização na produção de bens e serviços prestados, associados às crescentes exigências por parte dos cidadãos, tal modelo contabilístico deixou de corresponder às exigências das autarquias locais, ficando aquém do que era pretendido.

Para contornar essa situação, era fundamental adotar um modelo contabilístico que, associado àquelas preocupações, assentes numa contabilidade pública tradicional, passasse também a integrar questões relacionadas com a vertente económica, o que só acontecia, até aí, com os serviços municipalizados.

Os fundamentos do novo sistema de contabilidade autárquica haveriam de passar pela uniformização e normalização de todas as contabilidades, assentes na utilização e articulação de três sistemas contabilísticos (o orçamental, o patrimonial e o analítico), o que veio a ser materializado com a aprovação e aplicação do POCAL nas autarquias locais⁵, sendo este um plano setorial do POCP.

Conforme preâmbulo do Decreto-lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, o principal objetivo do POCAL é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita:

- a) O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos;
- b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;
- d) Na execução orçamental, ter sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- e) Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- f) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- g) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

⁵ Apesar de o n.º 11 do Decreto-lei n.º 54-A/99 definir as várias fases de implementação, nomeadamente de acordo como o n.º 3, que as “autarquias locais devem iniciar a elaboração de contas segundo o plano aprovado pelo presente diploma no exercício relativo ao ano de 2000.” Este diploma sofreu algumas alterações, designadamente: o Decreto-lei n.º 162/99, de 14 de julho; Decreto-lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro, o Decreto-lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril, a Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, que pelo art.º 10.º, adiou a obrigatoriedade da sua implementação a partir de 1 de janeiro de 2002 e, por fim, o Decreto-lei n.º 315/2000 veio, definitivamente, fixar essa obrigatoriedade a partir do ano de 2002.

Para além dos responsáveis técnicos de contabilidade, que se encontram envolvidos nesta temática, não podemos esquecer os responsáveis políticos de cada Autarquia, uma vez que estes necessitam, em diferentes momentos, de informação orçamental e patrimonial para:

1. Fazerem projeções orçamentais;
2. Tomarem decisões de carácter político;
3. Apresentarem relatórios de execução a órgãos quer internos quer externos;
4. Apresentarem os relatórios de contas⁶.

De acordo com Fernandes (2007), não basta existir informação orçamental e patrimonial, é indispensável ter em conta a conformidade de valores e indicadores provenientes dos *outputs* contabilísticos. Para isso, torna-se essencial conhecer e admitir não só os objetivos dos sistemas contabilísticos a utilizar, como identificar antecipadamente as suas finalidades.

Na opinião deste autor, “se os inputs a registar não o são numa interacção total com os objetivos e funções previamente definidas, os outputs interpretativos e objecto de controlo e normalização sairão enviesados e muito provavelmente, insuficientes em alguns casos e até excessivos noutros” (Fernandes, 2007:72).

Isto é, se os decisores responsáveis não definirem, antecipadamente, quais os objetivos futuros que pretendem dar com aquela informação, para os utilizadores responsáveis é difícil formatar um modelo que, no final, possa vir a dar uma resposta suficiente para as funções que seriam desejadas.

Podem existir várias formas, adotadas pelas diversas autarquias, para determinação de qual a finalidade pretendida com os *outputs* provenientes destes sistemas contabilísticos. Dessas finalidades destacamos a obrigatoriedade de serem apresentados vários “documentos previsionais” e de “prestação de contas”, nomeadamente os que apresentamos no Quadro 1:

⁶ Apresentação de contas ao respetivo Órgão Deliberativo, jurisdicionalmente ao Tribunal de Contas e do ponto de vista da legalidade administrativa ao Ministério da Administração Interna (Direção Geral das Autarquias Locais e Comissões de Coordenação de Desenvolvimento Regional). Para efeitos estatísticos deverá também produzir informação para Instituto Nacional de Estatística.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Quadro 1: Outputs Contabilísticos

Documentos previsionais		Documentos históricos	
Mapas de informação patrimonial		Balanço	
		Demonstração de Resultados (DR)	
		Anexos ao Balanço e DR	
Mapas de informação orçamental	Orçamento	Controlo orçamental da despesa	
		Controlo orçamental da receita	
		Mapa de Fluxos de Caixa	
		Anexos aos mapas orçamentais	
	PPI – Plano Plurianual de Investimentos	Execução anual do PPI	
Atas		Ata de aprovação das contas	
Relatórios		Relatório de Gestão	

Fonte: POCAL, Elaboração Própria

A variedade de informação de valores e indicadores, provenientes dos *outputs* contabilísticos relativos a um dado município, tem um grande leque de destinatários, como apresentamos no Quadro 2.

Quadro 2: Tipos de Controlo e Destinatários

Documentos	Tipos de Controlo /Destinatários			
	Políticos	Jurisdicional	Estatístico	Conformidade processual
Orçamento	Assembleia Municipal	Tribunal de Contas		DGO ⁷ ; DGAL ⁸ ;CCDR ⁹ ;
Relatórios Trimestrais	Assembleia Municipal			DGO; DGAL;CCDR;
Prestação de Contas	Assembleia Municipal	Tribunal de Contas	INE	DGO; DGAL;CCDR;

Fonte: POCAL, Elaboração Própria

⁷ Direção-Geral do Orçamento (DGO) - Desempenha uma função essencial no âmbito das finanças públicas, cabendo-lhe superintender na elaboração, gestão e execução do Orçamento do Estado na contabilidade pública, no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado e na elaboração das contas públicas. Cabe-lhe ainda dar apoio ao desenvolvimento e aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

⁸ Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL) - Contribui para a sustentabilidade económica da Administração Autárquica, precede à análise do sistema financeiro das autarquias locais e acompanha as respetivas aplicações práticas de gestão. Por outro lado, apoia na coordenação da aplicação dos novos instrumentos de gestão autárquica, como é o caso da aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

⁹ Comissões de Coordenação e Desenvolvimento Regional (CCDR) - No âmbito da sua missão e atribuições, entre muitas, apoiam tecnicamente as autarquias locais e as suas associações, em articulação com a Direção-Geral das Autarquias Locais. Cada CCDR atua sobre uma determinada área geográfica correspondente à circunscrição de cada município. Tendo sido instituídas várias, no caso do Município da Guarda, pertence à Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro (CCDR Centro), com sede em Coimbra.

O POCAL define, no art.º 2.º, o âmbito da sua aplicação, referindo no n.º 1 que “o POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas”, explicitando no n.º 2 que são consideradas entidades equiparadas a autarquias locais as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.

As autarquias locais integram-se no regime geral de contabilidade previsto no POCAL, salvo se o seu volume de receitas anual foi igual ou inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública, em que, nesse caso, se lhes aplica um regime simplificado de contabilidade¹⁰.

Esta reforma da contabilidade autárquica está integrada na reforma global da Contabilidade Pública Portuguesa, obedecendo a legislação e a normas nacionais, estas produzidas pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Existem ainda entendimentos contabilísticos nacionais com origem no SATAPOCAL¹¹, as influências de planos de contabilidade internacionais (nomeadamente Espanha e França) e normas ou recomendações de organismos internacionais, tais como, estudos na área do setor público publicados pelo *International Federation of Accountants (IFAC)*¹².

1.1.3 Sistemas de Contabilidade

Os sistemas de contabilidade consistem no registo contabilístico dos atos económico-financeiros da atividade autárquica, sendo efetuado de forma sucessiva e integrada no sistema orçamental e no sistema patrimonial, devendo ser complementado com o sistema de contabilidade de custos.

Correspondem a um conjunto de tarefas e registos, através dos quais se processam as operações como meio de manter a informação financeira envolvendo a identificação, a agregação, a análise, o cálculo, a classificação, o lançamento nas contas, o resumo e o relato das várias operações e acontecimentos.

Para que a contabilidade possa prestar informação e demonstrar a situação orçamental, financeira, patrimonial e económica, o POCP e todos os seus planos setoriais (incluindo o

¹⁰ O regime simplificado da contabilidade autárquica adota um sistema contabilístico assente unicamente numa contabilidade orçamental e na informação da prestação de contas suportada nos mapas de execução orçamental e no relatório de gestão.

¹¹ Subgrupo de Apoio Técnico na aplicação do POCAL, criado pelo Despacho n.º 4839/SEALOT/99 de 22 de fevereiro, tem apoiado as autarquias locais na aplicação dessa contabilidade com a apresentação de respostas a questões postas pelas entidades abrangidas pelo POCAL.

¹² O objetivo principal do IFAC foi fortalecer a profissão contabilista, desenvolvendo para isso normas internacionais de auditoria e garantia da contabilidade do setor público, apoiando a sua adoção e implementação.

POCAL), obrigam as competentes entidades públicas, onde se inserem as autarquias locais, a terem uma contabilidade integrada com três sistemas contabilísticos: a) Contabilidade orçamental, que fornece informação orçamental e financeira; b) Contabilidade patrimonial, que fornece informação patrimonial, financeira e económica; c) Contabilidade de custos, que fornece informação económica.

❖ Contabilidade Orçamental

A Contabilidade Orçamental proporciona a informação gerada pelas diferentes fases de execução do orçamento autárquico. É o subsistema contabilístico, no qual se regista a aprovação e modificações do orçamento e as suas fases de execução. Os principais documentos extraídos deste sistema contabilístico são o Mapa de Controlo Orçamental da Despesa, o Mapa de Controlo Orçamental da Receita e o Mapa de Fluxos de Caixa.

A contabilidade orçamental tem em vista a gestão do orçamento, registando pelo método digráfico as fases da receita e da despesa, assim como os fluxos de caixa, designadamente os recebimentos e pagamentos, estando baseada em informação na ótica de tesouraria, das variações monetárias anuais. O registo neste sistema contabilístico é feito em contas da classe “0-Contas do Controlo Orçamental e de Ordem¹³” e na conta “25-Devedores e Credores pela Execução do Orçamento¹⁴”, descrevendo o POCAL no ponto 2.6 as especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais.

O orçamento das autarquias locais apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas, de acordo com o classificador económico das receitas e despesas municipais, que resulta da adaptação da classificação económica das receitas e despesas públicas constante do Decreto-lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, em que as autarquias locais, procedem à sua distinção entre correntes e de capital.

Realçamos que a fase de elaboração do orçamento é de grande pertinência, uma vez que é o momento da avaliação das receitas a cobrar, as quais condicionarão o orçamento da despesa. Se as receitas forem sobreavaliadas provocará uma ilusão de futura capacidade financeira, a qual estimulará a realização de despesas (compromissos) para as quais a autarquia local, não

¹³ O objetivo do movimento contabilístico na classe 0 serve para evidenciar as operações apenas com reflexos internos e prende-se com os procedimentos subjacentes, à aprovação do orçamento, às modificações introduzidas nas dotações da despesa e da receita, aos cabimentos e aos compromissos.

¹⁴ Nesta conta registam-se os movimentos correspondentes à liquidação relativa a um crédito da autarquia local perante terceiros (guia de receita) ou a um débito (ordem de pagamento), bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos, incluindo os referentes a adiantamentos, reembolsos e restituições.

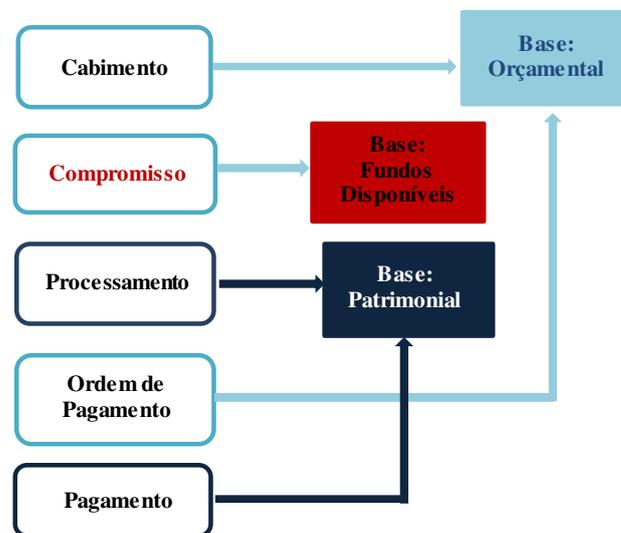
dispondo de recursos financeiros suficientes, provocará níveis de endividamento que poderão comprometer o cumprimento, atempado, do pagamento das despesas realizadas e dos limites legais de endividamento.

Neste âmbito, surge da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA), aprovada pela Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, que estabelece as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

O princípio fundamental subjacente à LCPA, e constante do artigo 7.º da lei, é que a execução orçamental não pode conduzir, em qualquer momento, a um aumento dos pagamentos em atraso.

A LCPA não vem alterar as fases da despesa, mas colocar a ênfase do controlo na fase do compromisso, em detrimento da fase do pagamento, uma vez que ao compromisso corresponde o momento onde nasce a obrigação perante um terceiro. Apresentamos, no Esquema 1, as diferentes fases da execução da despesa, onde realçamos o compromisso, fase onde a LCPA tem maior relevância.

Esquema 1: Fases de Execução da Despesa



Fonte: LCPA, Elaboração Própria

O POCAL procura também evitar esse “empolamento” da receita, para além de estabelecer condições para que a contabilidade autárquica constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão. Neste contexto, vem esse plano contabilístico no ponto 3.3 definir regras previsionais, a que deve obedecer o orçamento das autarquias locais, aquando da sua elaboração.

A LCPA vem impor uma maior atenção a estas regras na medida em que acaba por penalizar as situações de menos correta previsão das receitas.

As normas legais disciplinadoras dos procedimentos necessários à aplicação da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso são contempladas nos termos do que estipula o Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho.

No período de aplicação facultativa¹⁵ do POCAL, verificou-se a necessidade de proceder a alguns ajustamentos na aplicação das regras previsionais definidas inicialmente. Assim, o Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril, passa a dar nova redação ao n.º 3.3, «Regras previsionais», do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

Neste contexto, a elaboração do orçamento das autarquias locais deve obedecer às seguintes regras previsionais:

- a) As importâncias relativas aos impostos, taxas e tarifas a inscrever no orçamento não podem ser superiores a metade das cobranças efetuadas nos últimos 24 meses que precedem o mês da sua elaboração, exceto no que respeita a receitas novas ou a atualizações dos impostos, bem como dos regulamentos das taxas e tarifas que já tenham sido objeto de deliberação, devendo-se, então, juntar ao orçamento os estudos ou análises técnicas elaborados para determinação dos seus montantes;
- b) As importâncias relativas às transferências correntes e de capital só podem ser consideradas no orçamento desde que estejam em conformidade com a efetiva atribuição ou aprovação pela entidade competente, exceto quando se trate de receitas provenientes de fundos comunitários, em que os montantes das correspondentes dotações de despesa, resultantes de uma previsão de valor superior ao da receita de fundo comunitário aprovado, não podem ser utilizados como contrapartida de alterações orçamentais para outras dotações;
- c) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, até à publicação do Orçamento do Estado para o ano a que respeita o orçamento autárquico, as importâncias relativas às transferências financeiras, a título de participação das autarquias locais nos impostos do Estado, a considerar neste último orçamento, não podem ultrapassar as constantes do Orçamento do Estado em vigor, atualizadas com base na taxa de inflação prevista;
- d) As importâncias relativas aos empréstimos só podem ser consideradas no orçamento depois da sua contratação, independentemente da eficácia do respetivo contrato;

¹⁵ É o Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro que torna imperativa a entrada em vigor do POCAL em 1 de janeiro de 2002.

e) As importâncias previstas para despesas com pessoal devem considerar apenas o pessoal que ocupe lugares de quadro, requisitado e em comissão de serviço, tendo em conta o índice salarial que o funcionário atinge no ano a que o orçamento respeita, por efeitos da progressão de escalão na mesma categoria, e aquele pessoal com contratos a termo certo ou cujos contratos ou abertura de concurso para ingresso ou acesso estejam devidamente aprovados no momento da elaboração do orçamento;

f) No orçamento inicial, as importâncias a considerar nas rubricas ‘Remunerações de pessoal’ devem corresponder à da tabela de vencimentos em vigor, sendo atualizada com base na taxa de inflação prevista, se ainda não tiver sido publicada a tabela correspondente ao ano a que o orçamento respeita.

O Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril, alude ainda ao n.º 3.3.2 ditando que a “A taxa de inflação a considerar para efeitos das atualizações previstas nas alíneas c) e f) do n.º 3.3.1 é a constante do Orçamento do Estado em vigor, podendo ser utilizada a que se encontra na proposta de lei do Orçamento do Estado para o ano a que respeita o orçamento autárquico, se esta for conhecida.”

A regra da alínea a), relativa às importâncias provenientes dos impostos, taxas e tarifas, impondo que as estimativas das receitas de maior valor sejam sustentadas por valores históricos, à exceção dos novos impostos, taxas e tarifas¹⁶ que serão apoiados em elementos técnicos, é uma norma condicionadora da elaboração de orçamentos com receitas sobreavaliadas.

A alínea b) define que as transferências, assim como os subsídios ao funcionamento e ao investimento, só devem ser considerados nos documentos previsionais se houver uma efetiva aprovação, contratualização ou homologação pela entidade competente. Procura-se que a previsão das receitas reflita os montantes das receitas certas e quantificáveis.

Quanto à alínea d), só depois da contratação dos empréstimos é que podem ser considerados no orçamento da receita. Contudo, pode haver uma previsão de empréstimos, relacionada com investimentos indicados nas Grandes Opções do Plano (GOP) e aí inserida em “financiamento não definido”, até ao limite superior da capacidade de endividamento dos empréstimos.

A regra da alínea e) e f) obrigam a uma gestão adequada dos meios humanos existentes, com o acompanhamento das progressões e promoções, e programação atempada das necessidades de pessoal.

O orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas: Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos

¹⁶ As tarifas na Nova Lei das Finanças Locais deixaram de existir.

serviços municipalizados, quando aplicável; Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce o dos serviços municipalizados, quando aplicável.

O orçamento e as operações daí decorrentes são objeto de movimento contabilístico na classe 0, designadamente: a) a aprovação do orçamento; b) as modificações introduzidas nas dotações da despesa e da receita; c) os cabimentos; d) os compromissos.

O outro documento previsional são as GOP, descrito no ponto 2.3 do POCAL. Neste documento, são definidas as linhas de desenvolvimento estratégico da autarquia local, as quais incluem o plano plurianual de investimentos (PPI) e as atividades mais relevantes da gestão autárquica (AMR). A elaboração dos documentos previsionais das autarquias é competência dos respetivos órgãos executivos que os submetem aos órgãos deliberativos para aprovação.

O PPI tem um horizonte de quatro anos, discriminando todos os projetos e ações de investimento a realizar no âmbito dos objetivos estabelecidos pela autarquia local, explicitando para cada investimento a respetiva previsão de despesa que implique despesa orçamental (ponto 2.3.1), sendo prática utilizar-se a estrutura da classificação funcional das autarquias locais, descrita no ponto 10.1 (tal como com as AMR).

Para o acompanhamento da execução do PPI prevê-se a elaboração do mapa “Execução anual do plano plurianual de investimentos” e para o acompanhamento da execução orçamental preveem-se três mapas: “Controlo orçamental - Despesa”; “Controlo orçamental - Receita”; “Fluxos de caixa”.

Os mapas de controlo orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o de fluxos de caixa, possibilitando acompanhar o progresso das principais fases das despesas e das receitas.

No mapa de fluxos de caixa integram-se os recebimentos e os pagamentos relacionados com a execução do orçamento e outras operações de tesouraria, indicando-se os saldos iniciais e finais.

Atendendo aos mapas previsionais definidos no POCAL, numa perspetiva financeira, seria importante que estivesse incluído o Orçamento de Tesouraria anual, onde se insere a previsão mensal dos recebimentos e dos pagamentos, o qual seria apresentado com a discriminação das receitas e despesas, de acordo com as suas classificações económicas. Esse documento deveria ter um acompanhamento mensal da sua execução, procedendo-se aos reajustamentos do plano previsional para os períodos mensais seguintes.

Salientamos que o legislador vem defender que as autarquias locais, na execução dos documentos previsionais, devem respeitar dois princípios, nomeadamente o princípio da utilização racional das dotações aprovadas e o princípio da gestão eficiente da tesouraria. Ambos estão explanados no n.º 2, do ponto 2.3 do POCAL, “Na execução dos documentos

previsionais devem ser tidos sempre em conta os princípios da utilização racional das dotações aprovadas e da gestão eficiente da tesouraria”. Considera, também, “Segundo o princípio da utilização racional das dotações aprovadas, a assunção dos custos e das despesas deve ser justificada quanto à sua economia, eficiência e eficácia”.

Esses princípios são essenciais para uma boa gestão financeira, significando que as despesas e custos devem ser assumidos de modo criterioso, no respeito dos princípios dos 3 és (Economia, Eficiência e Eficácia) e de acordo com o volume das receitas cobradas, no cumprimento dos prazos de pagamento dos compromissos assumidos, definidos (por lei ou contrato), no respeito do equilíbrio de tesouraria.

Entende-se por economia, a minimização dos custos dos *inputs* na realização de uma atividade, por eficiência, a relação entre os *outputs* de uma atividade e o valor dos *inputs* consumidos para a produção dessa atividade e por eficácia, a relação entre os *outputs* e os objetivos da organização.

No decurso da execução orçamental, na utilização das dotações de despesa deverá fazer-se, primeiramente, o registo da fase de cabimento (cativação de determinada dotação, tendo em vista a realização de uma despesa), seguindo-se a fase do compromisso (assunção, face a terceiros, da responsabilidade de realizar determinada despesa), ambas relevadas ao nível da classe 0. No aspeto documental, na fase de cabimento, deverá haver uma proposta para realizar determinada despesa, eventualmente ainda de um montante estimado, enquanto na fase de compromisso haverá, nomeadamente, uma requisição, uma nota de encomenda ou um contrato ou equivalente para aquisição de determinado bem ou serviço.

A fase de cabimento articula-se com a dotação disponível no orçamento. Já a fase do compromisso depende da capacidade que a tesouraria tem para se pagar nos três meses próximos.

Este conceito é reforçado na Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso no art.º 3.º na al. f) quando define “Fundos Disponíveis” como as verbas disponíveis a muito curto prazo, que ainda não tenham sido comprometidas ou gastas.

Seguem-se as três fases da despesa, da obrigação, da autorização de pagamento e do pagamento, todas elas, já não são registadas nas contas da classe 0, mas relevadas ao nível das contas da contabilidade patrimonial.

No âmbito das receitas autárquicas, na classe 0 registam-se apenas os movimentos correspondentes à aprovação do orçamento e às modificações introduzidas, enquanto a liquidação e o recebimento são registados noutras classes da contabilidade patrimonial.

Para a correta execução do orçamento das autarquias locais devem ser respeitados princípios e regras, referidos no ponto 2.3.4.2 do POCAL, em que salientamos os seguintes:

- a. As receitas só podem ser liquidadas e arrecadadas se tiverem sido objeto de inscrição orçamental adequada (alínea a));
- b. As despesas só podem ser cativadas, assumidas, autorizadas e pagas se, para além de serem legais, estiverem inscritas no orçamento e com dotação igual ou superior ao cabimento e ao compromisso, respetivamente (alínea d)¹⁷);
- c. As dotações orçamentais da despesa constituem o limite máximo a utilizar na sua realização (alínea e)).

As contas da classe 0, dada a sua natureza, são desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas¹⁸ podendo ser agrupadas segundo outros critérios, nomeadamente classificação orgânica (de acordo com estrutura organizacional da entidade).

Para o controlo orçamental dos programas plurianuais, está prevista a contabilização dos compromissos com efeitos em exercícios futuros, desagregando os primeiros três anos e incluindo numa conta residual os valores respeitantes ao 4.º ano e anos seguintes, utilizando contas da 04 “Orçamento - Exercícios futuros” por contrapartida das contas 05 “Compromissos - Exercícios futuros”. No final do ano, os compromissos assumidos no ano e que não se concretizaram, transitam para a conta 05 “Compromissos -Exercícios futuros”, sendo essa informação um precioso auxiliar da gestão da preparação do orçamento para o ano seguinte. O regime simplificado da contabilidade autárquica adota um sistema contabilístico assente unicamente numa contabilidade orçamental e na informação da prestação de contas suportada nos mapas de execução orçamental e no relatório de gestão.

❖ Contabilidade Patrimonial

A contabilidade patrimonial é um sistema contabilístico inovador nas autarquias locais, tendo uma estrutura e mapas finais semelhantes aos da contabilidade das empresas privadas, usualmente chamada contabilidade geral ou contabilidade financeira.

As contas da classificação patrimonial são as seguintes, por classes: 1- Disponibilidades; 2- Terceiros; 3-Existências; 4-Imobilizações; 5-Fundo patrimonial; 6-Custos e perdas; 7-Proveitos e ganhos; 8-Resultados.

¹⁷ Disposição que obriga à prévia cabimentação da despesa, antes da sua autorização.

¹⁸ À exceção das contas 03211 “Utilização do saldo de gerência” e 09 “Contas de ordem”.

Os dois principais documentos financeiros são o Balanço e a Demonstração de Resultados, apresentados no ponto 5. e 6. do POCAL, respetivamente.

É através do Balanço que se conhece a situação financeira e patrimonial das autarquias, tendo por base o princípio do acréscimo, onde se obtêm informação das obrigações a pagar e dos direitos a receber, assim como das operações que envolveram pagamentos e recebimentos.

O balanço autárquico apresenta uma estrutura semelhante à do POCP, tendo sido introduzidas alterações que tiveram em conta a adaptação deste à natureza e atribuições das autarquias locais, nomeadamente, com a criação da conta 264 “Administração Autárquica”, para permitir contabilizar as relações estabelecidas entre as autarquias locais e as respetivas associações e entre os municípios e os serviços municipalizados (ponto 2.1).

Por imposição do Sistema Europeu de Contas Regionais e Nacionais de 1995 (SEC 95), a dívida municipal concorre para a dívida total do Estado, obrigando este à conformidade do conceito de endividamento líquido municipal com o conceito estabelecido naquele diploma.

De acordo com o n.º 1 do art.º 36.º da LFL, o montante de endividamento líquido, compatível com o conceito de necessidade de financiamento do SEC95, é equivalente à diferença entre a soma do passivo, qualquer que seja a sua forma (empréstimos contraídos, contratos de locação financeira e dívidas a fornecedores) e a soma do ativo elegível (caixa, depósitos em instituições financeiras, aplicações de tesouraria e créditos sobre terceiros).

Esquemáticamente:

Esquema 2: Ativos e Passivos Financeiros

Ativos Financeiros	Passivos Financeiros
Saldo de Caixa Créditos sobre Terceiros Depósitos Aplicações de Tesouraria/Investimentos Financeiros	Empréstimos Dívidas a fornecedores e outros credores Contratos de locação Financeira

Endividamento Líquido

Fonte: LFL, Elaboração Própria

Neste contexto, têm sido também expressas medidas que têm por objetivo o controlo do endividamento municipal. Uma das medidas é o estabelecimento de limites específicos à capacidade de endividamento de cada Município.

O Balanço é o documento principal para a obtenção de informação necessária ao cálculo do endividamento da autarquia.

Por sua vez, a Demonstração de Resultados dá a conhecer a forma como se gerou o resultado económico das operações da entidade, através dos seus diversos componentes, durante um período de tempo, sendo elaborada de acordo com o princípio da especialização do exercício, em que os custos são reconhecidos no ano económico em que são contabilizados os proveitos associados. Esses resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros (ponto 2.2), contribuindo os custos e as perdas e os proveitos e ganhos classificados por natureza.

Tal como o balanço, também a demonstração de resultados apresenta, por vezes, algumas especificidades. Por exemplo, no POCP, surge a designação idêntica à do POCAL relativamente à conta 74 “Transferências e subsídios obtidos”. No entanto, dada a necessidade de contabilizar a componente de transferências de capital, relativas às transferências financeiras provenientes do Orçamento do Estado, também na demonstração de resultados neste contexto é adaptada tendo em conta as atribuições da autarquia local.

Sendo as autarquias locais entidades públicas sem fins lucrativos, com o principal objetivo de prestação de serviços à comunidade, o resultado económico dessas entidades não pode ser um elemento rigoroso para definir se a entidade está a alcançar os seus objetivos, e pode-se, também, afirmar que o conceito de Resultado não é o mais importante para essas entidades públicas, ao contrário das empresas com fins lucrativos.

A informação obtida destes dois sistemas acrescenta-se ainda outra informação financeira, normalmente designada por “extracontabilística”, registada e obtida através das “contas de ordem” e contas de controlo orçamental.

A conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, na nossa opinião, surge para servir de elo de referência à Contabilidade Orçamental (que se regista na classe 0 e é caracterizada por operações de carácter interno à entidade) e à Contabilidade Patrimonial registada nas classes 1 a 8, que ocorre quando se interfere na esfera patrimonial de terceiros.

A informação prestada por esta conta torna-se muito útil, pelo que passamos a descrever o que nela se regista, como se movimenta esta conta e qual a informação que fornece.

A Conta “25 – Devedores e credores pela execução do orçamento” encontra-se dividida na 251- Devedores pela execução do orçamento e 252- Credores pela execução do orçamento. Fornece elementos para a elaboração dos mapas de execução orçamental: controlo orçamental-receita, controlo orçamental-despesa e fluxos de caixa.

“Nesta conta registam-se os movimentos correspondentes à liquidação relativa a um crédito da autarquia local perante terceiros (guia de receita) ou a um débito (ordem de pagamento), bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos, incluindo os referentes a adiantamentos, reembolsos e restituições” (POCAL).

Podemos, então, afirmar que esta conta só se movimenta em contrapartida de contas de Terceiros e Disponibilidades.

No lado das despesas – ocorre no momento do processamento da despesa via subcontas da “252 – Credores pela execução do orçamento”, as quais deverão estar desagregadas por rubricas da classificação económica das despesas.

No lado das receitas – ocorre no momento da liquidação da receita via subcontas da “251 – Devedores pela execução do orçamento”, as quais deverão estar desagregadas por rubricas da classificação económica das receitas.

A articulação entre as duas contabilidades não envolve movimentos contabilísticos em contas da contabilidade orçamental (Classe 0) cujas contrapartidas sejam contas da contabilidade patrimonial ou vice-versa, mas tão só a ligação através de rubricas da classificação económica das despesas e receitas.

❖ Contabilidade de Custos

Cada vez mais, os gestores sentem a necessidade de obter informação por períodos mais curtos, informação mais detalhada, de forma a ajudar o controlo da eficiência e eficácia dos diversos setores organizacionais da sua instituição. Não interessa apenas saber o resultado anual e global da instituição, mas também, ao longo do tempo, e periodicamente, uma perceção fidedigna, da forma como os serviços e setores vão contribuindo para os resultados globais. Neste sentido, e considerando que a Contabilidade Geral se torna muito limitada quando se pretende ter essa visão mais pormenorizada, só com uma contabilidade de gestão¹⁹ se poderá alcançar esse objetivo.

Fazendo uma análise à literatura contabilística em relação aos termos Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão, verifica-se existirem opiniões muito díspares, sendo que são temas 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,

¹⁹ Por vezes utiliza-se também a designação Contabilidade Interna, na medida em que se trata de uma contabilidade direcionada para o interior de uma instituição.

devido à necessidade de se apurar e analisar os custos nas empresas 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. Neste contexto, para Caiado (2002), a Contabilidade Industrial tinha por objetivo apenas o apuramento e análise dos custos industriais. A informação obtida destina-se a ser transmitida aos dirigentes e gestores, por forma a auxiliá-los na gestão de uma determinada organização.

Com a reforma da Contabilidade Pública em Portugal, surge a necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica e mais eficaz.

Foi o surgimento do POCP que veio, então, tornar obrigatório este sistema de contabilidade nas entidades públicas. Os vários planos que surgiram na sequência da aprovação do POCP²⁰, nomeadamente o POCAL, apresentam uma série de regras orientadoras para o apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos e resultados. No entanto, verificamos que não existe uma uniformidade na escolha dos termos para designar este sistema de contabilidade.

Desta forma, o POCP, o POC-Educação e o POCMS denominam-no como “Contabilidade Analítica”. Por sua vez, o POCAL refere-se à “Contabilidade de Custos”.

Tal como o próprio nome indica, a Contabilidade de Custos centra-se na análise da totalidade dos custos de uma determinada instituição.

Contudo, o custo não é o único nem o principal objetivo dessa análise e esta não se limita às empresas industriais, sendo válida e útil para qualquer empresa, inclusivamente para as organizações públicas (Pereira, 1988).

Começou, assim, a aparecer na literatura contabilística o termo “Contabilidade Analítica”, que parece mais apropriado aos objetivos que se pretendem atingir com a sua utilização.

É nesta sequência que Pereira (1988) defende que a Contabilidade Analítica deverá fornecer aos gestores a informação necessária e suficiente para uma racional tomada de decisões relativamente ao planeamento e controlo, permitindo-lhes a previsão das respetivas consequências económicas.

²⁰ POC - Educação “Obrigatoriamente aplicável a todos os organismos e serviços do Ministério da Educação (e da Ciência e do Ensino Superior), bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de Empresa Pública. (Artigo 2º, ponto 1, Portaria nº794/2000).

POCMS - “Obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como os organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública”. (Artigo 2º, ponto 1, da Portaria nº 898/2000).

POCISSSS - “Aplica-se obrigatoriamente a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social” e também “às instituições do sistema de solidariedade e segurança social das Regiões Autónomas (Açores e Madeira). (Artigo 2º do DL nº 12/2002).

O sistema de contabilidade de custos tem por objetivo o apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços (ponto 2.8.3.1 do POCAL), o que vem ao encontro do n.º 3, do artigo 20.º, da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, que refere 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, direta e indiretamente, suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços.

Para o efeito, efetuam-se diferentes reclassificações de custos, classificados na classe 6 da contabilidade patrimonial, os quais são repartidos no sistema da contabilidade de custos. Após a imputação dos custos diretos, segue-se a imputação dos custos indiretos. O ponto 2.8.3.6. apresenta a relação dos documentos da contabilidade de custos a utilizar e define o seu conteúdo mínimo obrigatório (ponto 12.3.).

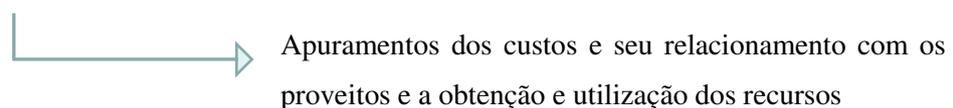
Não tendo o POCAL, por um lado, referências ao modo de organização do sistema de contabilidade de custos, nomeadamente a definição das contas e o sistema de registo, ao contrário do definido para a contabilidade orçamental e patrimonial e, por outro, a contabilidade de custos não sendo, ainda, uma aplicação generalizada nos Municípios Portugueses, este será o tema que tentaremos desenvolver ao longo deste trabalho.

A contabilidade de custos conhece os custos por função, a fim de que, nos termos legais, os preços e tarifas a praticar sejam iguais ou superiores. No entanto, entendemos que o POCAL apenas se prende com a análise dos custos e não os custos, proveitos e resultados, que resumidamente apresentamos:

CONTABILIDADE DE CUSTOS (POCAL)



CONTABILIDADE ANALÍTICA ou de GESTÃO (POCP)



O uso do termo “Contabilidade Analítica” no POC-Educação e no POCMS parece-nos o mais apropriado, pois nestes planos 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 consequente análise dos desvios verificados.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Por se tratar do objetivo central deste trabalho, no próximo capítulo desenvolvemos pormenorizadamente este sistema de contabilidade.

No Quadro 3 sintetizamos, em jeito de conclusão, os traços mais importantes de cada um dos sistemas de contabilidade de que falámos nesta secção.

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

Contabilidade Orçamental	Contabilidade de Custos	Contabilidade Patrimonial
<p>Aplicação: Obrigatória</p> <p>Base de Reconhecimento: Base de caixa e de compromissos</p> <p>Contas do Plano: Classe 0 e Conta 25</p> <p>Método de Registo: Digráfico</p> <p>Classificação: Classificação económica das Despesas e das Receitas</p> <p>Mapas obtidos, principais informações e outras caraterísticas:</p> <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	<p>Aplicação: Obrigatória</p> <p>Base de Reconhecimento: Base de acréscimo</p> <p>Contas do Plano: Não é atribuída nenhuma classe</p> <p>Método de Registo: Indefinido</p> <p>Classificação: Classificação funcional</p> <p>Mapas obtidos, principais informações e outras caraterísticas:</p> <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 diretos (materiais, mão de obra, máquinas e viaturas e outros) e indiretos• Sistema de Custeio Total• Método de repartição de base única	<p>Aplicação: Obrigatória</p> <p>Base de Reconhecimento: Base de acréscimo</p> <p>Contas do Plano: Classes 1 a 8</p> <p>Método de Registo: Digráfico</p> <p>Classificação: Modelo tipo empresarial</p> <p>Mapas obtidos, principais informações e outras caraterísticas:</p> <ul style="list-style-type: none">• Demonstração dos Resultados por Natureza• Balanço Patrimonial• Valor atual do imobilizado• Valor das dívidas• Valor dos <i>Stocks</i>• Resultados económicos• Bens de Domínio Público no ativo

Fonte: Adaptado de Carvalho, Martinez & Pradas (1999:167/168)

Capítulo II – O Sistema de
Contabilidade de Custos no
POCAL

CAPÍTULO II - O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NO POCAL

2.1 OBRIGATORIEDADE E OBJETIVOS

O Setor Público em geral e os Municípios em particular, apesar dos recursos públicos disponíveis sempre escassos, visam satisfazer um conjunto crescente de necessidades sociais, para as quais lhes é exigida uma gestão rigorosa, eficaz²¹ e eficiente²².

O controlo financeiro e a análise da eficácia são importantes nas entidades locais, não só quando a gestão dos serviços se realiza diretamente pelo município, mas principalmente quando estes serviços são delegados noutras entidades, tais como nos Serviços Municipalizados e nas Empresas Municipais (Antón, 2005).

Indo ao encontro do autor referido, a realidade do Município da Guarda exige maior preocupação, uma vez que comporta duas Empresas Municipais e Serviços Municipalizados.

A utilização das informações clássicas, inclusive a Contabilidade Financeira, como elementos de gestão e controlo, torna-se insuficiente para se tomarem decisões que conduzam à eficiência e economia de recursos. A Contabilidade de Custos, permitindo uma desagregação funcional dos custos, é um instrumento de gestão que surge para complementar a Contabilidade Orçamental e a Financeira.

Para além da satisfação de necessidades sociais, como atrás referido, são também atividades da autarquia o fornecimento de bens e serviços em relação aos quais irão ser cobradas tarifas e preços. A informação proporcionada pela Contabilidade de Custos, sobre os custos dos bens e serviços, é fundamental na fixação do valor dessas tarifas e preços a cobrar aos munícipes.

Conforme referimos no Capítulo I, quando aludimos aos Sistemas de Contabilidade no ponto 1.1.2.2, o POCAL determina no ponto 2.8.3.1 que “A Contabilidade de Custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”. Mais define o POCAL, no ponto 2.8.3 2, que “O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”.

Articulando-se, deste modo, com o disposto no nº 3 do art.º 20 da (Lei 42/98, 1998) Lei das Finanças Locais, que estabelece que “as tarifas e os preços, a fixar pelos municípios relativos

²¹ A eficácia de uma organização mede-se pelo grau de cumprimento dos objetivos previamente fixados.

²² O grau de eficiência numa organização é dado pela relação existente entre os recursos que se consomem e os bens que se produzem.

aos serviços prestados e aos bens fornecidos (...), não devem, em princípio, ser inferiores aos custos direta e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”.

Para além da obrigatoriedade referida, o sistema de Contabilidade Custos parece-nos ainda fundamental no aperfeiçoamento do processo de orçamentação e conseqüentemente na avaliação das políticas utilizadas na autarquia local. Neste contexto, a Contabilidade Custos poderá servir como unidade de medida para avaliar as provisões orçamentais e quantificar os custos subjacentes ao cumprimento dos objetivos definidos.

Ou seja, a obrigatoriedade da Contabilidade de Custos deverá também passar pela necessidade de verificar se a organização está a alcançar os objetivos previamente fixados, tomando as necessárias medidas corretivas na eventualidade de não serem atingidos.

É então de concordar com o preconizado por diversos autores, ao defenderem que a informação obtida através da Contabilidade de Custos é importante na fase de controlo e 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 (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.

Neste âmbito, refere ainda a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, que aprova a Lei das Finanças Locais (LFL), revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, que:

“Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão directa pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.” (cf. Art.º 16.º n.º 1)

Refere a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, que a criação de taxas para além de serem criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respetivo, devem conter obrigatoriamente “A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local” (cf. Art.º 8.º al. c).

Concluimos que é obrigação legal, por força da Lei das Finanças Locais, conhecer os custos diretos e indiretos, assim como para fazer face ao exigido no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais ter conhecimento dos custos para fixar os preços a fim de ser fundamentado o valor a fixar para cada taxa.

Neste contexto, seguindo a opinião de Mendoza & Bescos (2001), 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.

Em jeito de conclusão, do estipulado no POCAL, depreende-se a necessidade de determinar e, conseqüentemente, analisar apenas os custos das autarquias, daí 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 pela autarquia.

Neste contexto, surge desde logo uma limitação no POCAL, uma vez que todos os outros planos setoriais mencionam a obrigatoriedade da Contabilidade Analítica e não de custos, como já referimos anteriormente.

Caso se observem só estes objetivos, o papel desta contabilidade seria, no nosso entender, muito redutor, o que nos leva a defender a opinião de Bernardes (2001), quando refere que o sistema de contabilidade de custos deve cobrir outras finalidades, desde que satisfaça, no mínimo, aquilo que é obrigatório.

No entanto, não descorando os objetivos primordiais da Contabilidade de Custos no POCAL - 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 objetivos:

- 1) Possibilitar medir a eficiência e eficácia, proporcionando o conseqüente controlo de gestão da autarquia e apoiando na tomada de decisões;
- 2) Transmitir mais clareza nas contas autárquicas, por forma a elucidar a aplicação dos recursos públicos;
- 3) Facilitar no que toca a planeamento e, conseqüentemente, na elaboração dos planos e orçamentos;
- 4) Fundamentar e valorizar os bens produzidos pela autarquia e para a autarquia;
- 5) Possibilitar a implementação de um adequado sistema de controlo de gestão;
- 6) Fornecer informação para a concessão de subsídios a entidades financiadoras da autarquia;

- 7) Permitir fazer comparação dos custos de produtos ou serviços similares entre diferentes Organizações;
- 8) Assessorar na elaboração do relatório de gestão e de outros documentos de prestação de contas;
- 9) Observar periodicamente os desvios verificados entre os custos reais e os custos previsionais;
- 10) Controlar os custos das obras, efetuadas por administração direta, assim como o custo de projetos levados a cabo pela autarquia;
- 11) Possibilitar a elaboração da demonstração de resultados por funções e por atividades.

Tendo em conta que, a maioria dos objetivos que acabamos de referir, excedem o imposto para a Contabilidade de Custos proposta no POCAL, por um lado, e a complexidade na sua implementação, por outro, é importante que o Município da Guarda inicie o percurso com objetivos básicos, não descurando o aperfeiçoamento do instituído, para que futuramente seja mais fácil atingir todos os objetivos referidos.

2.2 RECLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

2.2.1 *Classificação Funcional, Bens e Serviços Municipais*

Articulando o estipulado no POCAL com o disposto na Lei 42/98 (Lei das Finanças Locais), a Contabilidade de Custos destina-se ao apuramento dos custos das funções, dos bens produzidos e serviços prestados pela autarquia.

Neste contexto, a classificação funcional surge como fator primário, uma vez que permite delinear quais são as funções que competem à autarquia desempenhar, para alcançar diferentes objetivos.

Essas funções são definidas no ponto 10.1 do POCAL, existindo quatro principais:

- **1. Funções Gerais** - Serviços Gerais de Administração Pública e Segurança e ordem públicas
- **2. Funções Sociais** - Educação, Saúde, Segurança e ação sociais, Habitação e serviços coletivos, e Serviços culturais, recreativos e religiosos
- **3. Funções Económicas** - Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca, Indústria e energia, Transportes e comunicações, Comércio e turismo, e Outras funções económicas
- **4. Outras Funções** - Operações da dívida autárquica, Transferências entre administrações, e Diversas não especificadas

Dentro destas quatro, aprovado pelo Decreto-Lei N.º 54-A/99 de 22 de fevereiro, o plano apresenta várias subfunções, tal como se pode observar:

1. Funções gerais

1.1.0. Serviços gerais de administração pública

1.1.1. Administração geral

1.2.0. Segurança e ordem públicas

1.2.1. Proteção civil e luta contra incêndios

1.2.2. Polícia municipal

2. Funções sociais

2.1.0. Educação

2.1.1. Ensino não superior

2.1.2. Serviços auxiliares de ensino

2.2.0. Saúde

2.2.1. Serviços individuais de saúde

2.3.0. Segurança e ação sociais

2.3.1. Segurança social

2.3.2. Ação social

2.4.0. Habitação e serviços coletivos

2.4.1. Habitação

2.4.2. Ordenamento do território

2.4.3. Saneamento

2.4.4. Abastecimento de água

2.4.5. Resíduos sólidos

2.4.6. Proteção do meio ambiente e conservação da natureza

2.5.0. Serviços culturais, recreativos e religiosos

2.5.1. Cultura

2.5.2. Desporto, recreio e lazer

2.5.3. Outras atividades cívicas e religiosas

3. Funções económicas

3.1.0. Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca

3.2.0. Indústria e energia

3.3.0. Transportes e comunicações

3.3.1. Transportes rodoviários

3.3.2. Transportes aéreos

3.3.3. Transportes fluviais

3.4.0. Comércio e turismo

3.4.1. Mercados e feiras

3.4.2. Turismo

3.5.0. Outras funções económicas

4. Outras funções

4.1.0. Operações da dívida autárquica

4.2.0. Transferências entre administrações

4.3.0. Diversas não especificadas

De uma forma resumida, poderemos afirmar que a classificação funcional dentro de uma autarquia visa especificar os fins e as atividades que as autarquias seguem, comparar as opções financeiras feitas em cada ano e em períodos sucessivos e analisar a orientação que as autarquias dão aos recursos, nomeadamente ao nível das receitas de que dispõem, para satisfazer necessidades coletivas.

Como já referimos, a Contabilidade de Custos, para além do apuramento dos custos das funções, destina-se ainda ao apuramento dos bens produzidos e serviços prestados pela autarquia. Convém, neste contexto, aclarar o conceito de Bem e Serviço.

Neste sentido, na nossa opinião, um bem ocorrerá de entre um conjunto de móveis e imóveis possíveis de quantificar na inventariação municipal através de construção, de aquisição ou de grande reparação.

Por sua vez, considerar-se-á um serviço a partir de um conjunto de atividades inerentes aos objetivos autárquicos, com vista à satisfação das necessidades diretas ou indiretas dos

municipais, ou seja, têm como destinatários utilizadores, por regra externos, e que pagam um preço pelo mesmo.

Tendo em conta o objetivo da Contabilidade de Custos, para apurar de forma mais correta os custos de cada bem e cada serviço, é necessário analisar quais são os que cada Município produz.

Geralmente, as funções produzem bens e serviços, logo os bens e serviços são subconjuntos das funções. Torna-se assim necessário refletir, pois um serviço ou um bem pode estar identificado com mais do que uma função, tornando-se, desta forma, imprescindível afetar o custo das várias funções a esses bens/serviços, para que possamos ter o apuramento do custo mais aproximado da realidade.

2.2.2 Classificação Orgânica

De acordo com o referido anteriormente, a classificação funcional quantifica os objetivos que cada autarquia pretende atingir dentro de determinado setor, podendo ele ser cultural, social ou económico. Já a classificação orgânica transmite o nível de responsabilidade de cada órgão no desempenho dos objetivos que lhe foram atribuídos. Este tipo de classificação serve também como esboço à elaboração do orçamento, no tocante às despesas, permitindo agrupá-las segundo uma regra de organização, associando a cada centro de responsabilidade a realização de uma determinada despesa.

Cada centro de responsabilidade reflete, normalmente, uma unidade do organigrama da autarquia, quase sempre chefiada por um gestor que é o responsável pelas atividades que aí são desempenhadas.

Mediante o POCAL, as autarquias não estão obrigadas a uma reclassificação de custos e proveitos por unidades orgânicas. No entanto, no nosso entender, a classificação orgânica será a que tem maior ligação com a divisão da entidade, para que assim possamos chegar aos centros de custo. Ou seja, para analisarmos os custos de um determinado centro de responsabilidade, tornar-se-á mais fácil decompondo esse centro de responsabilidade em unidades contabilísticas que são os centros de custos.

Para tratamento dos centros de custo, poderá ser efetuada uma separação entre os centros principais e os centros auxiliares, sendo que os primeiros são os que estão diretamente relacionados com o processo de exploração da organização e os segundos serão aqueles que ajudam os principais a desenvolver o seu trabalho. Se a entidade optar por este tratamento dos centros de custo, estará a pôr em prática o chamado método das secções homogêneas. Ou seja,

neste método existirá uma transferência interna de custos, em que a redistribuição dos custos primários é feita até que os centros principais absorvam todos os custos dos centros auxiliares. No entanto, este será um tema a desenvolver no subcapítulo deste trabalho no Ponto 2.3- Metodologias da Contabilidade de Custos.

Sendo uma regra já estabelecida para a elaboração dos planos e orçamentos das autarquias locais no n.º 2 do art.º 13.º do (Decreto-Lei 341/83, 1983), ao determinar que a discriminação das despesas autárquicas deve reger-se, entre outros, por códigos de classificação orgânica – parece-nos que fazia todo o sentido o POCAL fazer também referência a esta reclassificação de custos.

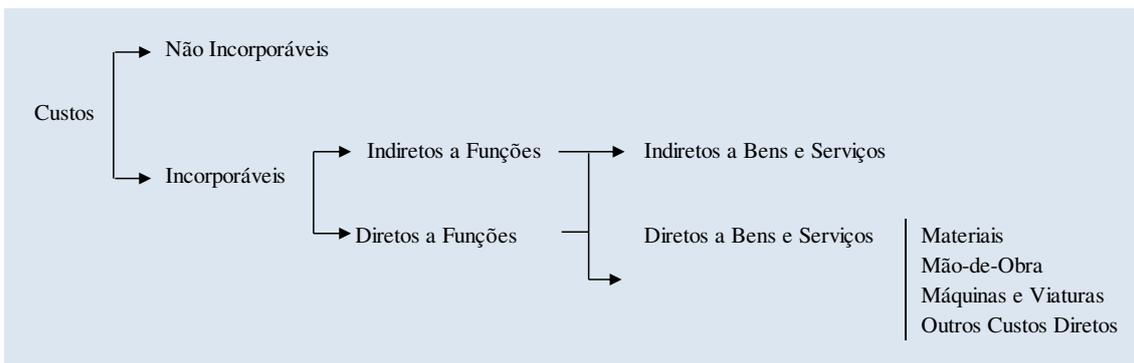
2.2.3 Componentes dos Custos

De acordo com o POCAL, o sistema de Contabilidade de Custos deve apurar “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” (POCAL 2.8.3.2).

O POCAL, como iremos verificar posteriormente, apresenta fichas para cálculo do custo dos materiais, da mão de obra e das máquinas e viaturas, apesar de não os exigir para o cálculo dos outros custos directos.

Estas imposições podem ser traduzidas no esquema que se segue, a partir de Carvalho, Fernandes & Teixeira (2002):

Esquema 3: Reclassificação dos Custos



Fonte: Elaboração Própria

Como se pode verificar no Esquema 3, os Custos Incorporáveis podem assumir um dos seguintes Tipos de Custos:

1. Custos Diretos a Bens e Serviços²³, que são, naturalmente, também Diretos à Função a que o Bem ou Serviço diz respeito. Sendo que em termos de Prestação de Contas da Contabilidade de Custos, estes custos terão que ser discriminados em:
 - ❖ Custos de Materiais
 - ❖ Custos de mão de obra Direta
 - ❖ Custos de Máquinas e Viaturas
 - ❖ Outros Custos Diretos
2. Custos Diretos a uma Função²⁴, que são Indiretos aos Bens e Serviços dessa Função.
3. Custos Indiretos a Funções, que são custos de carácter genérico que se considera que devam ser repartidos (indiretamente) por todas as Funções (e numa segunda repartição, também indiretamente por todos os Bens e Serviços).

De seguida, abordamos pormenorizadamente cada um destes Tipos de Custo:

Consideram-se custos de materiais, conforme o POCAL, todos os custos registados na conta “616 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo” e que, no momento da compra, tenham sido registados na conta “31 – Compras”. Referindo o POCAL, “Lança-se nesta conta o montante despendido nas aquisições de matérias-primas e de Bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda.”

Normalmente, os materiais são considerados fatores tangíveis adquiridos por uma entidade a fim de serem consumidos, de forma gradual, na execução dos bens ou na prestação de serviços. Os materiais no POCAL são valorizados ao custo de aquisição, sendo que se considera como custo de aquisição de um ativo “a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa e indirectamente para o colocar no seu estado actual” (ponto 4.1.2 do POCAL).

Os materiais consumidos são normalmente custos diretos, sendo que o POCAL admite a utilização do custo médio ponderado e do custo específico, para valorização das saídas de armazém.

No âmbito da Contabilidade de Custos, o que se designa por custos de mão de obra, refere-se apenas aos Custos dos funcionários que trabalham directamente na produção de Bens e na prestação de Serviços (Exemplos: operário, jardineiro, reparador/colocador de contadores de água, porteiro de uma piscina municipal, etc.). Tendo em conta que a maior parte dos serviços públicos municipais se caracterizam por uma elevada intensidade na aplicação do fator trabalho,

²³ Os custos que se identificam totalmente com um determinado Bem ou Serviço.

²⁴ Os custos que se não se identificam totalmente com um Bem ou Serviço, mas que se identificam totalmente com uma Função.

estes devem ser geridos de forma adequada, pois o peso que os custos da mão de obra representam no custo final dos bens e serviços pode ser elevado.

O período de referência dos salários na Contabilidade de Custos é normalmente o mês, realçando, no entanto, que é necessário analisar o montante das remunerações mensais, não descurando todos os encargos com elas relacionados, como encargos de segurança social, custos com a formação profissional, seguros, entre outros.

Apesar do POCAL não fazer referência direta à necessidade de trabalhar com custos reais ou históricos e custos preestabelecidos, os municípios têm de utilizar dados predeterminados para o apuramento do custo hora da mão de obra. Os custos orçamentados, ou previsionais, são os custos obtidos através da elaboração dos orçamentos do município para determinado período. A utilização de custos previsionais é útil na medida em que permite comparar com os custos reais, ajudando assim os gestores a formular orçamentos, controlar custos e medir eventuais desvios.

Estes custos de mão de obra, a imputar a cada Bem ou Serviço e respetiva Função, são, então, de acordo com o POCAL, Custos Previsionais, dado que são imputados à Contabilidade de Custos com base no Custo/Hora de cada trabalhador, obtido no final do ano anterior da seguinte forma:

$$\text{Custo H/h} = \frac{\text{Remuneração Anual Ilíquida + Subs. de Refeição Anual + Encargos Anuais}}{\text{Trabalho Anual em Horas [52*(n-y)]}$$

O número 52 corresponde às semanas de trabalho no ano, o número de horas de trabalho semanais é representado por n e y indica o número de horas de trabalho perdidas por semana.

Os Custos referentes à Conta “64-Custos com pessoal”, da Contabilidade Patrimonial, são efetivamente os Custos Reais suportados pela Autarquia, que no final do ano se comparam com os custos teóricos imputados pela Contabilidade de Custos, sendo registado em contas de desvios as diferenças daí provenientes.

Também os Custos de Máquinas e Viaturas têm duas componentes:

1. Os Custos Previsionais, que são imputados a cada Bem ou Serviço e respetiva Função e que se referem aos dados (Máquina/Viatura; n° de horas * Custo/Hora) constantes das Fichas de Obra elaboradas.
2. Os Custos Reais, que são imputados a cada Máquina ou Viatura e que se referem a:
 - ❖ Custos das Amortizações (Contas 66) das Máquinas e Viaturas

- ❖ Custos de Pneus [quer sejam adquiridos ao exterior (Contas 6223232), quer provenham de Stock (Contas 61652)]
- ❖ Custos com Combustíveis [quer sejam adquiridos ao exterior (Contas 6221211-Gasolina, 6221212-Gasóleo e 6221231-Outros Combustíveis), quer provenham de Stock (Contas 61653)]
- ❖ Custos com Manutenção [quer sejam adquiridos ao exterior (Contas 6223234), quer provenham de Stock (Contas 61654)]
- ❖ Custos com Seguros (Contas 622231)
- ❖ Custos dos vencimentos do Operador da Máquina ou Viatura (Contas 624, cujo “Tipo de Custo” seja “Operador de Máquina/Viatura”)

Estes Custos, para além de fornecerem a indicação dos Custos de cada Máquina ou Viatura, servirão, ainda, no fim de cada ano, para obter o Custo/Hora de cada Máquina ou Viatura, a ser imputado nas Fichas de Obra do ano seguinte, da seguinte forma:

$$\text{Custo H m/v} = \frac{\text{Amortizações} + \text{Pneus} + \text{Combustível} + \text{Manutenção} + \text{Seguros} + \text{Operador m/v}}{\text{N.º Horas Ano}}$$

No tocante aos outros custos diretos que não se enquadram nas situações anteriores, são considerados noutra grupo, de que são exemplo as amortizações dos edifícios, pequenas ferramentas, água, eletricidade, rendas, seguros, material de escritório, entre outros. Ou seja, os outros custos diretos, a imputar à Contabilidade de Custos, são essencialmente os movimentos de custos já lançados à Contabilidade Patrimonial, que não se referem a Materiais, mão de obra ou Máquinas/Viaturas, sendo, sobretudo, custos resultantes de Fornecimentos e Serviços Externos a serem imputados diretamente a cada Bem ou Serviço e respetiva Função.

2.2.4 Custos Diretos e Indiretos

Como já referimos, o sistema de Contabilidade de Custos deve apurar o custo das funções, dos bens e dos serviços, tendo em conta os respetivos custos diretos e indiretos conforme estabelece o ponto 2.8.3.2 do POCAL. Verificamos, assim, que o plano sugere a reclassificação dos custos por natureza em custos diretos e indiretos. Contudo, não clarifica a que nível de agregação pretende que se faça o cálculo dos custos das funções, se a um nível mais elementar ou a níveis mais complexos. Parece-nos, no entanto, que, numa fase de implementação de um sistema de Contabilidade de Custos, será aconselhável calcular os custos ao nível mais elementar, pois,

neste caso, os custos serão na sua maioria diretos a uma função. Ou seja, quanto maior o grau de desagregação mais difícil se tornará a imputação dos custos.

Apesar de também não estar 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 incorporáveis, convém ainda referir que o tratamento dos custos podem ser incorporáveis e não incorporáveis.

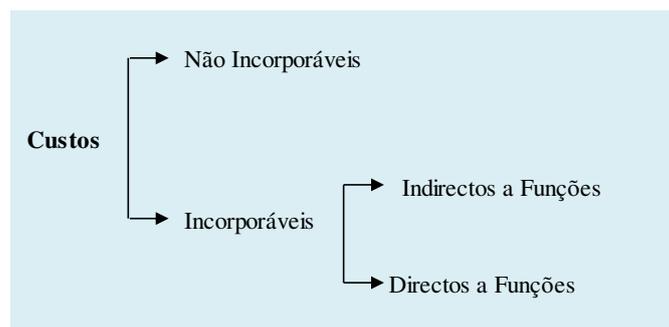
Sendo os primeiros relativos a custos imputáveis a qualquer função, bem ou serviço, como sejam os custos das matérias mão de obra, máquinas e viaturas e outros custos de funcionamento. Os custos não incorporáveis são custos que, pela sua natureza ou causa, não serão afetos a qualquer função, bem ou serviço.

Exemplos de alguns custos não incorporáveis são:

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

No entanto, para tornar funcional um adequado sistema de Contabilidade de Custos, torna-se importante materializar uma reclassificação dos custos em incorporáveis e não incorporáveis.

Por forma a esclarecer esta temática, retomamos, em parte, o Esquema 3 já apresentado:



Além do referido anteriormente, reforçamos que os custos incorporáveis podem, então, ser:

- ✓ Custos diretos a funções e diretos a bens ou serviços;
- ✓ Custos diretos a funções, mas indirectos a bens ou serviços;
- ✓ Indiretos a funções e indirectos a bens ou serviços;
- ✓ Indiretos a funções e diretos a bens ou serviços.

A repartição dos custos indiretos talvez seja a que levanta mais dificuldades. Os custos indiretos dizem respeito aos custos que podem incluir vários departamentos, ou seja, podem ser custos comuns a vários departamentos. Como tal, não são imputados diretamente a um bem ou serviço.

Em suma, se os custos, podendo ser atribuídos a mais do que um Bem ou um Serviço, forem identificados completamente com uma única Função, estamos na presença de Custos Diretos a Função (mas Indiretos aos Bens e Serviços dessa Função). Se os Custos são de tal modo genéricos que nem sequer podem ser atribuídos a uma única Função, estamos na presença de Custos Indiretos a Funções (e, portanto, Indiretos aos Bens e Serviços de todas as Funções).

Assim, deverá ser feita uma relação entre o objeto de custo tendo em conta uma base de repartição. Esta medida será a única forma de tornar esses custos indiretos de uma forma mais aproximada em diretos.

O POCAL estabelece que os Custos Indiretos devem ser repartidos numa base única – em função dos Custos Diretos – através de coeficientes: “A imputação dos custos indirectos efectua-se, após o apuramento dos custos directos por funções, através de coeficientes” (POCAL 2.8.3.3).

Assim, o valor registado na Contabilidade de Custos como Custos Diretos a uma Função irá ainda ser repartido como Custos Indiretos de cada Bem ou Serviço (b/s) dessa Função (f) e corresponde, para cada Bem ou Serviço, à percentagem do total dos respetivos Custos Diretos no total dos Custos Diretos dos Bens e Serviços da Função em que se enquadrem. Deste modo, os Coeficientes de Imputação (CI) podem ser calculados recorrendo às seguintes fórmulas:

$$CI_{b/s} = \frac{\text{Custo Direto do Bem ou Serviço}}{\text{Total dos Custos Diretos dos Bens e Serviços da Função correspondente}}$$

$$CI_f = \frac{\text{Custo Direto da Função } f1}{\text{Total dos Custos Diretos de todas as Funções}}$$

Verificamos de acordo com as indicações do Plano, que considera que os custos indiretos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso, em função dos custos diretos.

No ponto 2.8.3.4, o POCAL estabelece 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”. Ou seja, os custos indirectos das funções, bens ou serviços apuram-se da seguinte forma:

$$\text{Custos Indiretos do Bem ou Serviço} = \text{CI} \times \text{Custos Indiretos da respetiva Função}$$

$$\text{Custos Indiretos de cada Função} = \text{CI} \times \text{Total dos Custos Indiretos Apurados}$$

Desta forma estão, então, estabelecidas as regras que o plano determina para apuramento dos custos indirectos. Ou seja, para apurar o custo de cada função, bem ou serviço é necessário adicionar aos respetivos custos directos, os custos indirectos calculados com as regras apresentadas anteriormente.

2.2.5 Outras Possíveis Reclassificações de Custos

Como já tivemos oportunidade de referir, quando tratamos os custos, é necessário precisá-los e objetivá-los, bem como caracterizá-los para que seja possível saber o nível em que se encontram para que assim os possamos tipificar.

A contabilidade interna analítica/custos trata os custos, sendo estes provenientes de recursos consumidos para atingir determinados fins, que segundo os fins em vista, deverá atender às diversas tipologias.

Neste contexto, para além dos tipos de custos já referenciados, os do POCAL, podemos ainda encontrar diversos tipos de custos, conforme Quadro 4 que apresentamos:

Quadro 4: Tipos de Custos

Quanto	Tipo
Ao seu objeto	Custos do período
	Custos dos produtos
	Custos funcionais
À sua relação ou conexão com o objeto (e modo de imputação aos produtos)	Custos diretos
	Custos indiretos
Ao comportamento em função das variações de atividade	Custos fixos
	Custos variáveis
Ao número e natureza dos elementos que o compõem	Custos totais
	Custos parciais
Ao período a que se referem	Custos reais ou históricos
	Custos pré-determinados ou teóricos
À sua origem	Custos internos
	Custos externos
À possibilidade de serem ou não extintos	Custos reversíveis
	Custos irreversíveis
Ao grau de adaptabilidade à produção atual	Custos necessários
	Custos desnecessários
À possibilidade de os evitar ou reduzir (possibilidade de controlo)	Custos controláveis
	Custos incontroláveis
À relevância para a decisão	Custos relevantes
	Custos irrelevantes
Diversos	Custos diferenciais
	Custos marginais
	Custos de oportunidade

Fonte: Elaboração Própria

❖ Custos Reais ou Custos Históricos e Custos Pré-determinados

Verificamos que o POCAL não faz qualquer menção direta relativamente à necessidade de trabalhar com outros tipos de custos. No entanto, os Municípios necessitam também de dados preestabelecidos, nomeadamente no apuramento do custo hora da mão de obra e do custo hora das máquinas e viaturas, como já referimos.

De facto, dependendo do período de custos (mensal, trimestral, etc.) escolhido para o apuramento de custos na Contabilidade de Custos, 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.

Daí a necessidade de trabalhar com custos pré-determinados, com dados fornecidos *a priori*, uma vez que nem sempre é possível utilizar custos rigorosamente reais.

Os custos reais são os que realmente se verificaram, são custos históricos, determinados *a posteriori* e fornecidos pela Contabilidade Geral ou Financeira. Ao invés, os custos teóricos são definidos *a priori* para valorização interna de matérias, produtos e serviços prestados. Os critérios seguidos na sua definição podem ser de vários tipos, salientando-se os custos orçamentados.

O POCAL parece utilizar os custos orçamentados, um pouco à semelhança da orçamentação das despesas, sendo estes obtidos em consequência da elaboração dos orçamentos. Estes documentos serão a tradução em números dos objetivos e planos definidos e aprovados pelo executivo para um determinado período.

A determinação dos custos reais será uma boa base para o cálculo dos custos históricos, para além de ser útil na medida em que a comparação dos custos reais com estes custos determinados *a priori* torna possível efetuar um cálculo dos desvios verificados. Neste contexto, contribuirá numa melhoria da eficiência e poderá ajudar os gestores públicos a elaborar os orçamentos, controlar custos e medir a eficácia do Município.

❖ Custos Variáveis e Custos Fixos

O POCAL também não menciona a reclassificação dos custos em função das variações de atividade, ou seja, os custos fixos e custos variáveis.

Os custos variáveis podem-se definir como aqueles que variam diretamente com o nível de atividade ou objeto do custo. Variam necessariamente quando o volume aumenta ou diminui, mesmo que este aumento ou diminuição sejam diminutos. Resultam, assim, da utilização da capacidade existente para produzir bens ou prestar serviços.

A título de exemplo, a energia elétrica consumida por uma máquina é um custo variável com o tempo que essa máquina trabalha.

Os custos fixos ou de estrutura são aqueles cujo montante depende da capacidade produtiva instalada e não do seu nível de utilização. O consumo dos custos fixos mantém-se, independentemente da utilização que se faça deles. Não se alteram em função das quantidades dos bens produzidos ou dos serviços prestados, ou seja, terão de ser suportados qualquer que seja o nível de utilização da capacidade produtiva instalada.

Como exemplo de custos fixos podemos citar o salário do executivo, as rendas de instalações ou o prémio de seguro de uma máquina ou de incêndio.

Comparando a reclassificação referida com a proposta pelo POCAL, é necessário ter em consideração que os custos variáveis são de um modo geral diretos, sendo que os custos fixos poderão ser diretos ou indiretos.

Existem, contudo, situações em que esta definição não é suficiente para determinar e distinguir custos fixos e custos variáveis (custos semifixos). Em função destas dificuldades, é usual, na prática, recorrer-se a métodos matemáticos ou gráficos para os distinguir ou separar.

❖ **Custos Totais ou Completos e Custos Parciais**

Os custos parciais de um objeto de custo representam o valor de alguns dos recursos utilizados nesse objeto de custo.

Os custos completos representam a soma dos custos fixos e variáveis, ou noutra ótica englobam os custos diretos e os custos indiretos, sendo que os custos diretos são facilmente repartidos, como tivemos oportunidade de referir no Ponto 2.2.4.

A subjetividade levanta-se na repartição dos custos indiretos, quando os custos são comuns a vários bens ou serviços, funções ou atividades. Esta afetação torna-se indivisa por não ser possível imputar a um determinado bem, serviço ou atividade, por não ser possível identificá-lo.

Esta subjetividade na repartição desses custos indiretos poderá ser maior ou menor consoante o método de repartição a ser aplicado. Perante esta problemática, deverá, então, ser definido quais os critérios a seguir para a sua repartição, definição que nem sempre é tarefa fácil.

De acordo com Margerin & Ausset (1990), dos diversos métodos de cálculo dos custos completos, e ligando à classificação de custos em diretos e indiretos, destacamos os seguintes:

- 1) Método de imputação global;
- 2) Método de imputação por funções;
- 3) Método das secções homogéneas;
- 4) Método de imputação racional;

No Ponto 2.3 iremos abordar cada um destes métodos, que poderão ser utilizados para a repartição dos custos indiretos.

2.3 METODOLOGIAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Neste ponto, são analisados métodos para apuramento dos custos indiretos e daremos algum relevo para o apuramento de custos através do método das secções homogéneas e o método ABC.

2.3.1 Método de Imputação Global

Este método consiste em repartir os custos indiretos pelos produtos de acordo com um coeficiente global de imputação. A imputação dos custos indiretos pode ser feita na proporção das vendas ou na proporção dos custos diretos. Sendo este último o método mencionado no POCAL.

2.3.2 Método de Imputação por Funções

A imputação por funções é um método mais elaborado que o anterior. Reparte os custos indiretos pelas principais funções da entidade e consiste em escolher e calcular os coeficientes de imputação dos custos indiretos. Aqui os custos são indiretos em relação aos produtos e serviços, mas em relação às funções, os custos são diretos.

2.3.3 Método das Secções Homogéneas

Este método de repartição de custos implica uma divisão da entidade por um certo número de secções tradicionalmente tidas por homogéneas. Uma secção diz-se homogénea na medida em que o nível de divisão atingido é suficiente para definir uma “unidade de atividade”, também chamada de “unidade de obra”, que permita medir e valorizar as prestações fornecidas pela secção considerada aos produtos ou às secções.

A secção homogénea é, deste modo, um elemento essencial do controlo de gestão, na medida em que visa o cálculo dos diversos custos, a evolução temporal e espacial dos custos e o controlo assim como a tomada de medidas corretivas que se considerem necessárias.

Para proceder à aplicação deste método, teremos, em primeiro lugar, de definir e identificar os vários centros de custos classificando-os em:

- ❖ Principais Industriais – quando participam diretamente e têm uma unidade de obra;
- ❖ Principais não Industriais – são os centros de administração, distribuição e financeiros, tradicionalmente chamados de estrutura;
- ❖ Auxiliares – são centros que prestam serviços a outros centros principais ou auxiliares.

No que diz respeito ao processo de imputação dos custos, este desenvolve-se da seguinte forma:

- 1º Determinar os custos diretos das diversas secções, auxiliares e principais, para incorporar aos custos dos produtos e serviços;

- 2º Repartir a totalidade dos custos indiretos, em relação aos produtos e serviços, pelas diferentes das secções;
- 3º Considerar as cedências porventura existentes entre as secções;
- 4º Imputar estes custos indiretos, assim repartidos pelas secções, aos custos dos diferentes produtos e serviços, na proporção do contributo de cada secção para a respetiva realização.

Salientamos que o método das secções homogéneas obriga à introdução sucessiva de critérios de repartição, como é fácil perceber, mais ou menos subjetivos. Torna-se por isto necessário, quase sempre, recorrer a critérios de repartição dos custos que, embora possuam uma relação causa-efeito com a atividade de uma ou várias secções e, portanto, possíveis de serem considerados diretos, o seu valor é conhecido, mas no todo.

Em suma, podemos afirmar que o objeto de custo final é o produto ou o serviço, sendo que as secções aparecem como meros veículos dos custos indiretos aos produtos e serviços, como tentamos esquematizar no Esquema 4 que apresentamos:

Esquema 4: Método das Secções Homogéneas



Fonte: Elaboração Própria

2.3.4 Método de Imputação Racional

O método de imputação racional, que se insere no quadro dos custos completos, tem por objetivo tornar a evolução dos custos independentemente da variação do nível de atividade. Visa estabilizar os custos completos em condições de exploração iguais, imputando os custos fixos na medida em que os meios disponíveis são realmente utilizados.

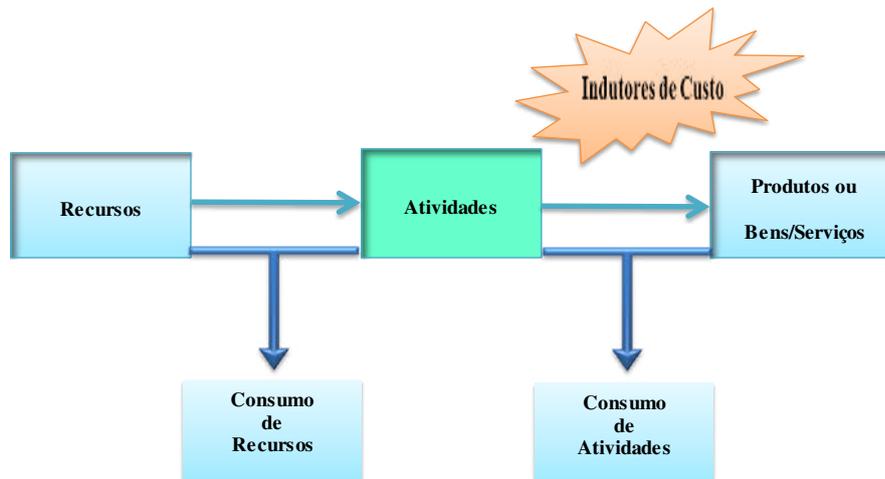
2.3.5 Método de Custeio ABC (Activity Based Costing)

No método ABC, também designado por CBA – custos baseados nas atividades-, os custos são repartidos pelas atividades desenvolvidas pela organização. Assim, antes de estudarmos as atividades, devemos começar por estabelecer uma relação sequencial entre a envolvente da entidade, objetivos, organização, processos e finalmente atividades. Este sistema de custos assenta em três premissas básicas:

- i. Os produtos requerem atividades;
- ii. As atividades consomem recursos;
- iii. Os recursos custam dinheiro.

O método ABC parte, então, do pressuposto que as diversas atividades desenvolvidas na organização consomem recursos, e que os diversos bens ou produtos/serviços consomem essas atividades.

Esquema 5: O Método de Custeio ABC



Fonte: Elaboração Própria

Como facilmente podemos verificar no Esquema 5, na operacionalização do ABC procura estabelecer-se a relação entre as atividades e produtos, utilizando o conceito de "Cost drivers" ou Indutores de Custos. Apuram-se os custos das diversas atividades que serão distribuídos pelos produtos através dos indutores de custos.

A utilização do termo "Cost driver" (indutor de custos) surge para designar as unidades de medida e controlo definidas como base de repartição dos custos indiretos, sendo o indutor de custos o motivo pelo qual ocorre o custo.

No processo de imputação dos custos no modelo ABC, os indutores de custos desempenham um papel análogo ao das unidades de obra utilizadas nos processos de imputação no modelo de custos completos por centros de responsabilidade.

Concluimos que os custos são, então, consequência da realização de determinadas atividades, as quais, por sua vez, são as causas da produção dos bens ou produtos/serviços que a entidade produz ou presta. Parece-nos, assim, que se passa da gestão de custos para a gestão de atividades.

Neste método, o princípio fundamental será que todos os custos podem ser considerados diretos a uma atividade e apenas a uma.

Convém ainda referir o conceito de atividade, sendo que é o conjunto de tarefas elementares ou atos, realizadas por um indivíduo, grupos de indivíduos, máquina ou grupo de máquinas, que supõem ou dão lugar a um saber fazer específico.

Podemos dividir as atividades em primárias e secundárias:

- As atividades primárias são as que contribuem diretamente para a realização dos objetivos da entidade, obtenção dos *outputs* a serem obtidos ou a serem utilizados por outra unidade produtiva no seio da entidade.
- As atividades secundárias são as que lhe dão suporte, apoiam as atividades primárias na realização dos seus objetivos: administração, formação, pessoal, etc.

Daqui advém que as atividades primárias são apoiadas pelas atividades secundárias, pelo que o seu custo será o custo direto da atividade mais o custo imputado das atividades secundárias.

Admitimos que, teoricamente, o ABC é um bom sistema de custeio, por ser racional, permitir uma imputação de custos indiretos mais fiável e assim facultar uma melhor informação para a gestão. No entanto, é nossa opinião que pode levantar grandes problemas de implementação, não só relacionados com o custo da sua implementação, mas acima de tudo problemas relacionados com as imprescindíveis alterações ao nível da organização e a própria cultura da entidade.

Capítulo III – Apresentação do
Município da Guarda

CAPÍTULO III – APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DA GUARDA

3.1 HISTÓRIA, ECONOMIA, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/86, de 5 de maio de 1986, estabeleceu três níveis de Nomenclatura das Unidades Territoriais (NUTS) para fins Estatísticos²⁵, sendo um código padrão para referenciar as sub-regiões administrativas dos diversos países da União Europeia, incluindo o território português, com a finalidade de estudos estatísticos.

As NUTS não têm qualquer valor administrativo, embora a sua base utilize como áreas as diversas regiões administrativas. Os limites das NUTS obedecem aos limites dos municípios, mas não obedecem aos limites dos distritos, dado que muitos dos distritos têm municípios em diversas regiões NUTS.

A estrutura administrativa de Portugal é complexa. Desde 1976, a Constituição da República Portuguesa estabelece que Portugal se divide em Regiões Autónomas e Território Continental. Em relação ao Continente o mesmo deve dividir-se em regiões administrativas e, por sua vez, todas estas se dividem em municípios e estes últimos em freguesias.

Em Portugal, todas as entidades referidas anteriormente se encontram criadas, com exceção das regiões administrativas, as quais continuam sem criação desde a aprovação da Constituição da República Portuguesa. A criação destas regiões administrativas foi desde sempre um processo extremamente complicado. Em 1998 foi realizado um referendo cuja finalidade foi aprovação destas regiões (Regionalização) o qual foi chumbado, mas o mesmo não teve qualquer efeito vinculativo dado a fraca participação dos eleitores.

De acordo com o Regulamento (CE) n.º 1059/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de maio de 2003, relativo à instituição de uma Nomenclatura Comum das Unidades Territoriais Estatísticas, Portugal encontra-se subdividido em 3 níveis: NUTS I, NUTS II e NUTS III.

NUTS I

Corresponde a 3 sub-regiões: Portugal Continental, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, conforme Figura 1.

²⁵ Do Francês, NUTS - Nomenclature d'Unités Territoriales Statistiques.

Figura 1: NUTS I



Fonte: <https://www.google.pt/>

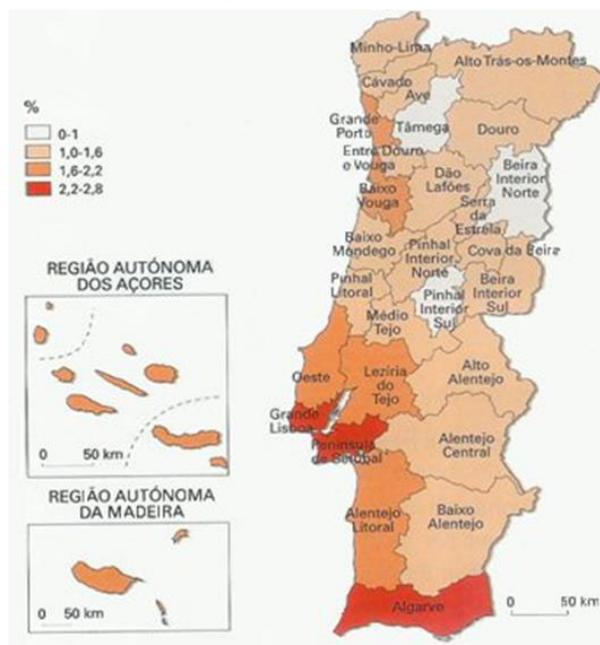
NUTS II

Ajusta 7 sub-regiões divididas a partir das NUTS I: Região Norte; Região Centro; Região Lisboa; Região Alentejo; Região Algarve; Região Autónoma dos Açores; Região Autónoma da Madeira.

NUTS III

A partir das NUTS II surgem 30 NUTS III, de acordo com a Figura 2.

Figura 2: NUTS III



Fonte: <https://www.google.pt/>

A Beira Interior Norte (Figura 3) é uma das NUT III definidas ao nível da Região Centro de Portugal. Congrega nove municípios do distrito da Guarda: Almeida, Celorico da Beira, Figueira de Castelo Rodrigo, Guarda, Manteigas, Mêda, Pinhel, Sabugal e Trancoso.

Figura 3: Sub-Região Beira Interior Norte



Fonte: <https://www.google.pt/>

O distrito da Guarda faz parte da província da Beira Alta e é limitado a norte pelo de Bragança, a sul pelo de Castelo Branco, a oeste pelos de Viseu e Coimbra e a leste pela Espanha. Todo o território é muito montanhoso, formado por elevações de diversas altitudes. O distrito é atravessado por diversos rios, dos quais o mais importante é o Douro e os afluentes da sua margem esquerda: Águeda, Aguiar, Côa, Teja, Torto e Távora. Também os rios Mondego, Zêzere e Alva têm a parte inicial do seu curso na região. Compreende 14 Municípios (concelhos): Aguiar da Beira, Almeida, Celorico da Beira, Figueira de Castelo Rodrigo, Fornos de Algodres, Guarda, Gouveia, Manteigas, Mêda, Pinhel, Sabugal, Seia, Trancoso e Vila Nova de Foz Côa, conforme podemos observar na Figura 4.

Figura 4: Distrito da Guarda



Fonte: <https://www.google.pt/>

A Cidade da Guarda situa-se a Norte da Serra da Estrela, sendo a altitude máxima de 1056 m. Corresponde à cidade mais elevada do país, com domínio visual dos vales do Mondego e do Côa, o que cedo se manifestou como carácter preponderantemente defensivo.

Salientamos, na Cidade da Guarda, alguns dos seus Monumentos mais importantes como a Sé Catedral, a Capela do Mileu, a Igreja da Misericórdia e a Torre de Menagem.

Por todo o concelho da Guarda encontram-se vestígios da Idade do Bronze e do Ferro. Esta presença está, sem dúvida, relacionada com a prática da mineração, nomeadamente do ferro e do chumbo, e o controlo das portelas naturais, por onde circulavam as rotas do minério.

Em período medieval, a Guarda fazia parte de uma malha de fortificações, sendo uma das mais importantes na escala hierárquica. Desta malha teriam feito parte outros castelos, tendo como função a defesa da fronteira com Castela e Leão, e da portela natural de travessia da Serra da Estrela. Do castelo da Guarda é possível um contacto visual com outras fortificações, como o Castro do Jarmelo, Celorico da Beira, Trancoso, entre outros.

Foi a posição de destaque da cidade, face ao território envolvente e compreendendo a importância de uma cidade poderosa no local em questão, que levou D. Sancho I a atribuir foral à Guarda, a 27 de novembro de 1199, visando o seu desenvolvimento e prosperidade.

A história da cidade da Guarda, nomeadamente do planalto que o Centro Histórico ocupa, tem início em época medieval, com os alvares da nacionalidade portuguesa. É sobretudo com o

avanço do processo da reconquista até à linha do Mondego, com a conquista da cidade de Coimbra, que os monarcas portugueses se vão preocupar com a criação de mecanismos de defesa que permitam a formação de barreiras face aos avanços almóadas e leoneses para territórios recentemente conquistados. Assim, a instalação de pequenas comunidades em locais estratégicos, as atalaias, era um processo urgente de implementar, como forma de defender a fronteira e as portelas naturais.

Em 1260 são referidas as igrejas do espaço intramuralhas: S. Vicente, Santa Maria da Vitória ou do Mercado, Santa Maria Madalena (próxima da Sé, a Este) e S. Tiago (a leste da Sé). No interior das muralhas definiam-se vários bairros, sendo os mais conhecidos S. Vicente, a judiaria (ambos na mesma paróquia) e Santa Maria do Mercado.

A Guarda é também conhecida como a Cidade dos 5 efes: Farta, Forte, Fria, Fiel e Formosa.

De acordo com os Censos 2011, o concelho da Guarda com 712,11 km² de área conta com 42.541 habitantes (20 319 homens e 22 222 mulheres), encontrando-se subdivididos por 55²⁶ freguesias (Figura 5), constituídas por 52 rurais e três urbanas.

Figura 5: Concelho da Guarda



Fonte: <https://www.google.pt/>

²⁶ Até 1 de janeiro de 2002, fazia parte do município a freguesia de Vale de Amoreira, a qual, entretanto, foi transferida para o vizinho concelho de Manteigas.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Realçamos o número de população residente nas freguesias urbanas, sendo que a maior em termos populacionais é a Freguesia de São Vicente, seguida da Freguesia de São Miguel e, por último, a Freguesia da Sé, conforme observamos no Quadro 5.

Quadro 5: N.º Habitantes por Freguesia

Zona Geográfica	População Residente		
	Total	H	M
Guarda	42541	20319	22222
Guarda (São Vicente)	11679	5444	6235
São Miguel da Guarda	7928	3843	4085
Guarda (Sé)	6958	3345	3613
Gonçalo	1083	518	565
Maçainhas	1081	531	550
Pêra do Moço	831	400	431
Arrifana	661	326	335
Famalicão	615	294	321
Panoias de Cima	608	305	303
Casal de Cinza	561	274	287
Vila Fernando	500	245	255
Vela	490	226	264
Videmonte	478	214	264
Santana da Azinha	459	230	229
Trinta	406	201	205
Valhelhas	396	201	195
Vale de Estrela	394	186	208
Porto da Carne	385	175	210
Marmeleiro	361	187	174
Castanheira	345	161	184
Aldeia Viçosa	341	166	175
Cavadoude	324	172	152
Vila Garcia	320	153	167
Vila Cortês do Mondego	298	141	157
Benespera	297	137	160
Fernão Joanes	269	123	146
Rochoso	264	107	157
Sobral da Serra	242	117	125
Adão	233	110	123
Faia	227	95	132
Gonçalo Bocas	227	109	118
Aldeia do Bispo	220	104	116
Ramela	218	105	113
Alvendre	210	102	108
Codesseiro	205	95	110
Meios	197	101	96
Avelãs da Ribeira	196	96	100
Jarmelo (São Miguel)	187	86	101
Jarmelo (São Pedro)	184	91	93
Pega	161	79	82
João Antão	160	78	82
Vila Franca do Deão	153	76	77
Albardo	143	71	72
Mizarela	135	66	69
Gagos	127	64	63
Corujeira	118	59	59
Pousada	118	52	66
Ribeira dos Carinhos	108	51	57
Rocamondo	89	46	43
Seixo Amarelo	84	42	42
Pêro Soares	70	35	35
Avelãs de Ambom	69	24	45
Carvalho Meão	51	24	27
Vila Soeiro	41	18	23
Monte Margarida	36	18	18

Fonte: <http://censos.ine.pt/>

O Município da Guarda (MG) fundado (foral) em 1199, como já referido anteriormente, localiza-se presentemente na Praça do Município, tendo como Presidente da Câmara, Joaquim Valente. Possui um Sítio oficial na Internet www.mun.guarda.pt e utiliza o endereço de correio eletrónico: geral@mun-guarda.pt.

O executivo municipal é composto pelo Presidente, Vice-Presidente e cinco vereadores, realçando, no entanto, que apenas três desempenham funções a tempo inteiro, para os quais passamos a enumerar as diferentes áreas em que cada um deles desenvolve as competências que lhe foram atribuídas.

Figura 6: Brasão da Cidade da Guarda



Fonte: Arquivo da CMG

Presidente da Câmara Municipal, Joaquim Carlos Dias Valente

- Planeamento Financeiro, Economia e Investimento;
- Recursos Humanos;
- Ordenamento do Território;
- Ambiente;
- Obras Municipais;
- Proteção Civil;
- Relações Internacionais.

Vice-Presidente, Virgílio Edgar Bento

- Educação;
- Cultura;
- Apoio às Freguesias;
- Gestão de Fundos Comunitários.

Vereador, Vítor Manuel Fazenda dos Santos

- Atividades Económicas;
- Qualidade e Modernização Administrativa;
- Gestão Operacional;
- Obras Particulares;
- Serviços Municipalizados;
- Desporto e Tempos Livres.

Vereadora, Elsa Alexandra Gonçalves Fernandes

- Ação Social e Inserção Social;
- Comunicação e Imagem;
- Marketing Territorial.

Vereador, Gonçalo Filipe Ferreira Amaral

- Juventude;

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

- Serviços Municipais de Higiene;
- Limpeza e Qualidade de Vida;
- Saúde Pública;
- Zonas Verdes;
- Trânsito.

Vereador, Rui Jorge Pires Dias Quinaz

Vereadora, Ana Margarida Godinho da Fonseca

De acordo com o Balanço Social de 2011, para além do executivo municipal, o Município da Guarda conta ainda com 545 colaboradores sendo eles compostos por 308 homens e 237 mulheres, conforme Quadro 6.

Quadro 6: Contagem dos Trabalhadores por Cargo/Carreira

Idade / Género		Dirigente - Superior	Dirigente - Intermédio	Carreiras Gerais - Técnico Superior	Carreiras Gerais - Assistente Técnico	Carreiras Gerais - Assistente Operacional	Informática	Outros	Total
20-24	H:	0	0	0	0	2	0	0	2
	M:	0	0	1	0	0	0	0	1
	T:	0	0	1	0	2	0	0	3
25-29	H:	0	0	1	3	7	1	0	12
	M:	0	0	0	2	2	0	0	4
	T:	0	0	1	5	9	1	0	16
30-34	H:	0	0	5	9	10	0	1	25
	M:	0	0	18	19	11	0	0	48
	T:	0	0	23	28	21	0	1	73
35-39	H:	0	1	12	8	20	0	2	43
	M:	0	1	18	15	5	0	1	40
	T:	0	2	30	23	25	0	3	83
40-44	H:	0	1	9	2	22	3	2	39
	M:	0	1	16	13	14	0	2	46
	T:	0	2	25	15	36	3	4	85
45-49	H:	0	2	7	2	41	1	0	53
	M:	0	2	4	17	10	0	1	34
	T:	0	4	11	19	51	1	1	87
50-54	H:	0	1	3	8	53	0	3	68
	M:	0	0	1	9	13	0	1	24
	T:	0	1	4	17	66	0	4	92
55-59	H:	1	4	1	8	36	2	0	52
	M:	0	0	3	4	15	0	1	23
	T:	1	4	4	12	51	2	1	75
60-64	H:	0	1	1	0	11	0	0	13
	M:	0	0	3	1	9	0	0	13
	T:	0	1	4	1	20	0	0	26
65-69	H:	0	0	0	0	1	0	0	1
	M:	0	0	0	0	4	0	0	4
	T:	0	0	0	0	5	0	0	5
Total	H:	1	10	39	40	203	7	8	308
	M:	0	4	64	80	83	0	6	237
	T:	1	14	103	120	286	7	14	545

Fonte: DGAL, <https://appls.portalautarquico.pt/>

Atendendo ao tipo de carreiras onde se enquadram, o maior número pertence aos 286 Assistentes Operacionais, seguido de 120 Assistentes Técnicos, quase idêntico número para os

103 Técnicos Superiores. Com valores mais reduzidos encontram-se, então, os Dirigentes, sendo eles os Intermédios 14 e superiores apenas 1 e ainda Outras não especificadas com 14 a acrescer aos da carreira informática que conta com 7 colaboradores.

O Regime Financeiro do MG rege-se pela Lei das Finanças Locais, sendo a base contabilística o Regime Geral do POCAL, aplicando ainda toda a legislação relativa aos Municípios.

O Organigrama está integrado no Regulamento de Organização dos Serviços Municipais sua Estrutura e Competências da Câmara Municipal da Guarda, publicado pelo Despacho n.º 6056/2011, no D.R. n.º 68 (2ª Série) de 6 de abril de 2011.

O Município da Guarda tem Serviços Municipalizados integrados na sua organização, que possuem autonomia técnica, administrativa e financeira.

As atividades são as constantes no art.º 13, da Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, à exceção de abastecimento de água e saneamento básico, encontrando-se estas duas últimas atividades no âmbito dos Serviços Municipalizados da Câmara Municipal da Guarda.

No âmbito das empresas municipais, a prática da natação é uma atividade da Guarda Cidade Desporto, E.M. e a atividade cultural do Teatro Municipal da Guarda (TMG) integrado na CulturGuarda, E.M.

O sistema Informático funciona no âmbito do Regime Geral do POCAL, sendo o *software* utilizado nesta data o da AIRC-Associação Informática da Região Centro. Estes dois aspetos serão alvo de maior reflexão no Ponto 3.3.2 deste capítulo.

As linhas estratégicas de atuação do Município da Guarda são definidas nas Grandes Opções do Plano (GOP), no âmbito da Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, a qual estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais:

- ✓ Administração Geral;
- ✓ Serviços Auxiliares de Ensino
- ✓ Ação Social
- ✓ Habitação
- ✓ Ordenamento do Território
- ✓ Resíduos Sólidos
- ✓ Proteção do Ambiente e Conservação da Natureza
- ✓ Cultura
- ✓ Desporto, Recreio e Lazer
- ✓ Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca
- ✓ Indústria e Energia

- ✓ Transportes Rodoviários
- ✓ Mercados e Feiras
- ✓ Turismo
- ✓ Transferências entre Administrações

A organização interna dos serviços municipais adota o modelo de estrutura mista, de acordo com as seguintes áreas:

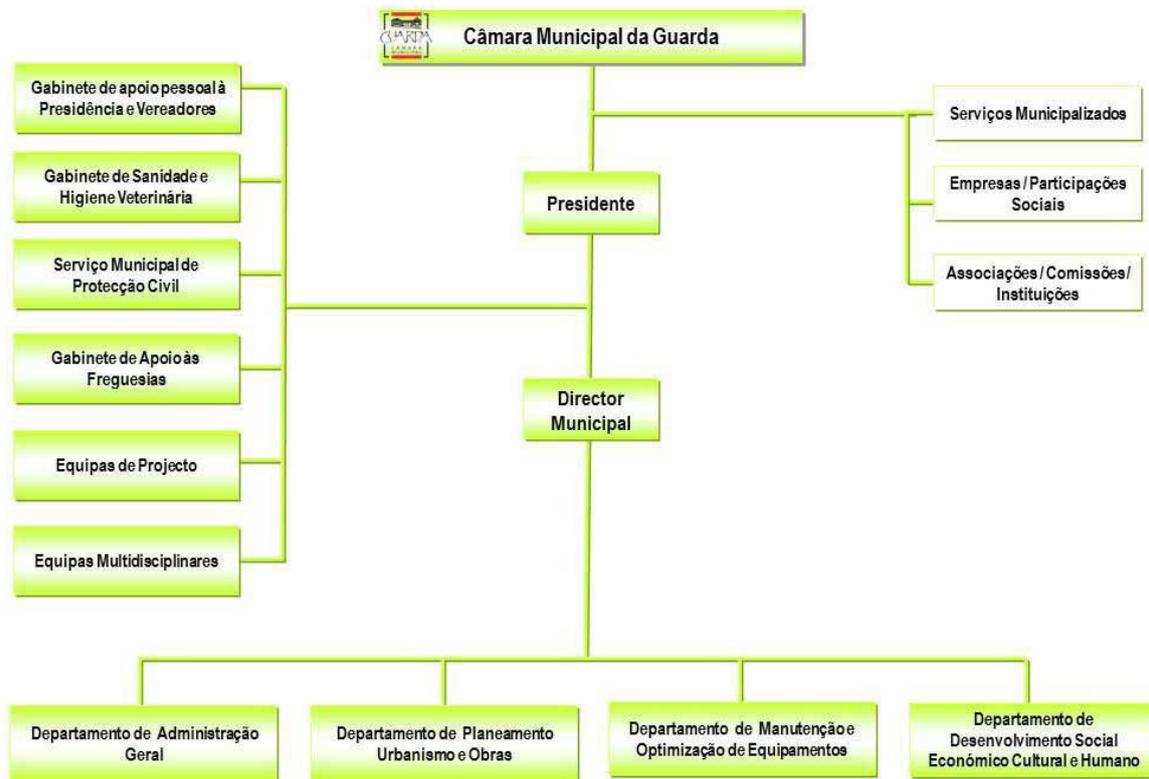
1 — Nas áreas relativas à concretização e planeamento de projetos, desde que desenvolvidas por equipas multidisciplinares, a estrutura desenvolve-se de acordo o modelo de estrutura matricial;

2 — Nas restantes áreas de atividades, a estrutura desenvolve-se de acordo com a estrutura hierarquizada, constituída por:

- a) Gabinetes;
- b) Direção Municipal;
- c) Unidades Orgânicas Nucleares (Departamentos);
- d) Unidades Orgânicas Flexíveis (Divisões);
- e) Subunidades Orgânicas (Secções ou setores — unidades de apoio à gestão).

Para um melhor entendimento desta orgânica, apresentamos na Figura 7 o organigrama do Município da Guarda:

Figura 7: Organigrama do Município da Guarda



Fonte: Arquivo da Câmara Municipal da Guarda

Os serviços do Município da Guarda encontram-se organizados de acordo com o organigrama anterior, com a seguinte estrutura nuclear:

- 1 — Direção Municipal;
- 2 — Departamento de Administração Geral;
- 3 — Departamento de Planeamento, Urbanismo e Obras;
- 4 — Departamento de Manutenção e Optimização de Equipamentos;
- 5 — Departamento de Desenvolvimento Social, Económico, Cultural e Humano

A Direção Municipal tem como missão assegurar a coordenação dos diversos serviços do Município e a ligação destes com o Executivo Municipal por forma a garantir uma atuação coerente e rigorosa na satisfação das necessidades dos munícipes.

O Departamento de Administração Geral tem como missão contribuir para o funcionamento dos serviços operacionais, assegurando os recursos organizacionais, humanos e técnicos, por forma a contribuir para a defesa da legalidade e oportunidade dos atos e procedimentos administrativos e garantir a gestão financeira e orçamental do Município, coordenando ainda a gestão do seu

património e da contratação pública.

O Departamento de Planeamento, Urbanismo e Obras tem como missão promover o correto desenvolvimento das ações relacionadas com o ordenamento do território, planeamento e gestão urbanística, bem como conceber e desenvolver obras municipais, respondendo com eficácia e eficiência às solicitações dos munícipes.

O Departamento de Manutenção e Otimização de Equipamentos tem como missão dinamizar os procedimentos necessários à manutenção dos equipamentos municipais e dos espaços públicos, por forma a garantir a aptidão e adequação dos mesmos para os fins a que se destinam.

O Departamento de Desenvolvimento Social, Económico, Cultural e Humano tem como missão o desenvolvimento de medidas que permitam sustentar e incentivar o desenvolvimento humano dos munícipes e criar condições para tornar o Concelho da Guarda num território atrativo e dinâmico.

A organização interna dos serviços municipais encontra-se definida nos termos da deliberação da Assembleia Municipal da Guarda de 28 de fevereiro de 2011, sob proposta da Câmara Municipal de 15 de fevereiro de 2011, tendo sido aprovada por Despacho n.º 6056/2011 “o Regulamento de Organização dos Serviços Municipais sua Estrutura e Competências” no Diário da República, 2.ª série de 6 de abril de 2011.

A superintendência e a coordenação geral dos serviços municipais competem ao Presidente da Câmara Municipal da Guarda. Os Vereadores terão, nesta matéria, os poderes que lhes forem delegados pelo Presidente da Câmara Municipal, nos termos da lei.

Aos dirigentes, outros chefes ou responsáveis compete-lhe propor o conjunto de métodos e procedimentos tendo em vista um eficaz funcionamento e controlo das atividades da sua unidade orgânica.

Estas unidades orgânicas dependem hierarquicamente do Presidente da Câmara Municipal ou de um Vereador com competência delegada na matéria.

No âmbito das suas atribuições, segundo o Regulamento de Organização dos Serviços Municipais sua Estrutura e Competências, em vigor desde abril de 2011, Câmara Municipal da Guarda tem por missão dar resposta, de forma eficaz e eficiente, às solicitações dos munícipes e dos colaboradores, correspondendo às suas necessidades, e refletindo na competência e rapidez a sua satisfação sempre crescente.

Quanto ao Departamento de Administração Geral, como podemos visualizar no organigrama apresentado no Ponto 3.3.1 divide-se em 5 divisões, onde se enquadra a Divisão de

Contabilidade, sendo esta composta por 4 setores, na qual se encaixa o Setor de Contabilidade, ao qual irá ser dado mais relevo no Ponto 3.3.3 deste trabalho.

3.2 SITUAÇÃO ORÇAMENTAL, ECONÓMICA E FINANCEIRA

❖ Situação Orçamental²⁷

As Grandes Opções do Plano (GOP) no ano de 2011 apresentam valores realizados de 31.368.077€ e uma despesa paga no exercício de 12.575.045€, correspondendo a uma variação de 0,96% e 20,80% relativamente ao ano anterior.

O maior empenho do Município da Guarda (MG) situa-se nas Funções Sociais com 49,09% do realizado e 46,02% dos pagamentos, nas Funções Económicas com 37,36% do realizado e 37,40% dos pagamentos, e em Funções Gerais em 10,18% do realizado e 11,87% do pago.

No que respeita às despesas pagas no ano de 2011 as GOP têm um grau de execução médio de 23,04% em que as principais funções foram: Transportes Rodoviários com 3.049.679€ (24,25%); Ensino não Superior e Serviços Auxiliares de Ensino em 2.749.962€ (21,87%); Administração Geral com 1.427.574€ (11,35%); Indústria e Energia com 1.244.596€ (9,90%) e Cultura 1.078.269€ (8,57%).

O valor mais relevante da receita refere-se às correntes, as quais totalizam 20.084.529€ (59,31%), seguida das receitas de capital e outras em 13.779.162€ (40,69%).

As variações verificadas no âmbito dos Impostos Diretos foram no Imposto Municipal sobre Imóveis (I.M.I.) com mais 15.809€ (+0,37%), o Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (I.M.T.) com menos 17.211€ (-1,99%), o Imposto Único de Circulação com mais 64.109€ (+9,41%), a Derrama com menos 33.960€ (-11,88%) e os Impostos Diretos Abolidos com menos 7.845€ (-74,40%).

As receitas de capital e outras totalizam 13.779.162€, tendo o contributo principal das Transferências de Capital em 10.340.797€, representando 30,54% das receitas totais.

Nos passivos financeiros utilizaram-se verbas de empréstimos de curto, médio e longo prazo contratados no ano e em anos anteriores no valor de 922.347€, as quais representam um valor de mais 331.390€ (+56,08%) relativamente ao ano anterior.

O n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto – Lei do Enquadramento Orçamental e o ponto 3.1.1. do POCAL, alínea e) “Princípio do Equilíbrio” mencionam que as receitas

²⁷ As conclusões citadas tiveram por base a consulta da Prestação de Contas de 2011 do Município da Guarda.

correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes. Esse princípio não se confirmou, dado que as receitas correntes são inferiores às despesas correntes em 39.428€ (receitas correntes 20.084.529€ e despesas correntes 20.123.957€).

A despesa realizada no ano de 2011 totalizou 58.962.256€ e a paga de 33.860.515€, correspondendo a uma variação de +1.169.829€ (+2,02%) e a paga de +4.158.261€ (+14,00).

Ainda no âmbito das despesas correntes e no tocante a transferências de despesa realizada acumulada totalizam 2.977.142€ e de despesa paga em 836.387€, o que representa 5,05% e 2,47% no total das despesas realizadas acumuladas e pagas respetivamente, assim como os Subsídios correntes a entidades municipais com despesa realizada acumulada de 1.607.351€ e paga de 881.799€, representando 2,73% e 2,60%, respetivamente.

As despesas de capital perfazem 25.805.139€ de despesas realizadas acumuladas e 13.736.558€ de despesas pagas, representando 43,77% e 40,57%, respetivamente, das despesas totais do ano de 2011.

Evidenciamos o grande empenho do MG na realização de despesas de capital acumulada, em especial ao nível dos investimentos diretos realizados, acumulados em 14.046.335€ (23,82% das despesas totais) e pagas em 6.861.389€ (20,26% das despesas totais) e de investimentos indiretos realizados acumulados (através de transferências de capital concedidas a outras entidades) em 3.651.273€ (6,19% das despesas totais) e pagas em 283.910€ (0,84% das despesas totais).

Realçamos ainda o pagamento de passivos financeiros, ou seja, de empréstimos bancários no valor de 5.305.013€.

❖ **Análise Económica**

Os proveitos do MG totalizaram no ano de 2011, uma verba de 31.350.637€. Para os proveitos do ano, contribuíram principalmente os proveitos operacionais com 23.202.103€ (74,01%), e com menor contribuição os proveitos e ganhos extraordinários em 6.285.595€ (20,05%) e os proveitos e ganhos financeiros em 1.862.940€ (5,94%).

No ano de 2011 os custos do MG totalizaram o montante de 32.240.988€. Os custos do ano são distribuídos pelos custos operacionais em 27.328.979€ (84,76%), custos e perdas financeiras em 1.101.031€ (3,42%) e pelos custos e perdas extraordinárias em 3.810.977€ (11,82%).

O Resultado Líquido do Exercício do ano de 2011 do Município da Guarda foi negativo em 890.350€.

❖ Análise Financeira

O Ativo Líquido no final do ano de 2011 totalizou 219.690.319€, sendo a principal componente o imobilizado, composto pelos elementos patrimoniais do domínio público e privado, o qual, totalizando em valores líquidos 196.163.404€, constitui 89,29% do total.

As dívidas a receber de curto prazo no ano de 2011 de terceiros perfazem 18.108.171€ em valores líquidos, sendo de empréstimos concedidos de 10.203€, de Utentes 10.402€, de Adiantamentos a Fornecedores de 22.500€, do Estado 9.022€, da Administração Autárquica 239.025€ e de Outros Devedores o montante de 17.817.020€.

A dívida a terceiros de médio e longo prazo totaliza no ano de 2011 o valor de 24.401.593€ correspondente a 45,23% do total da dívida, em que existe um decréscimo relativamente a 2010 de -5.650.853€ (-18,80%).

A evolução da dívida a terceiros de curto prazo, no ano de 2011, perfaz 29.548.842€ (54,77% do total da dívida), correspondendo a um decréscimo em 2.006.952€ (-6,36%).

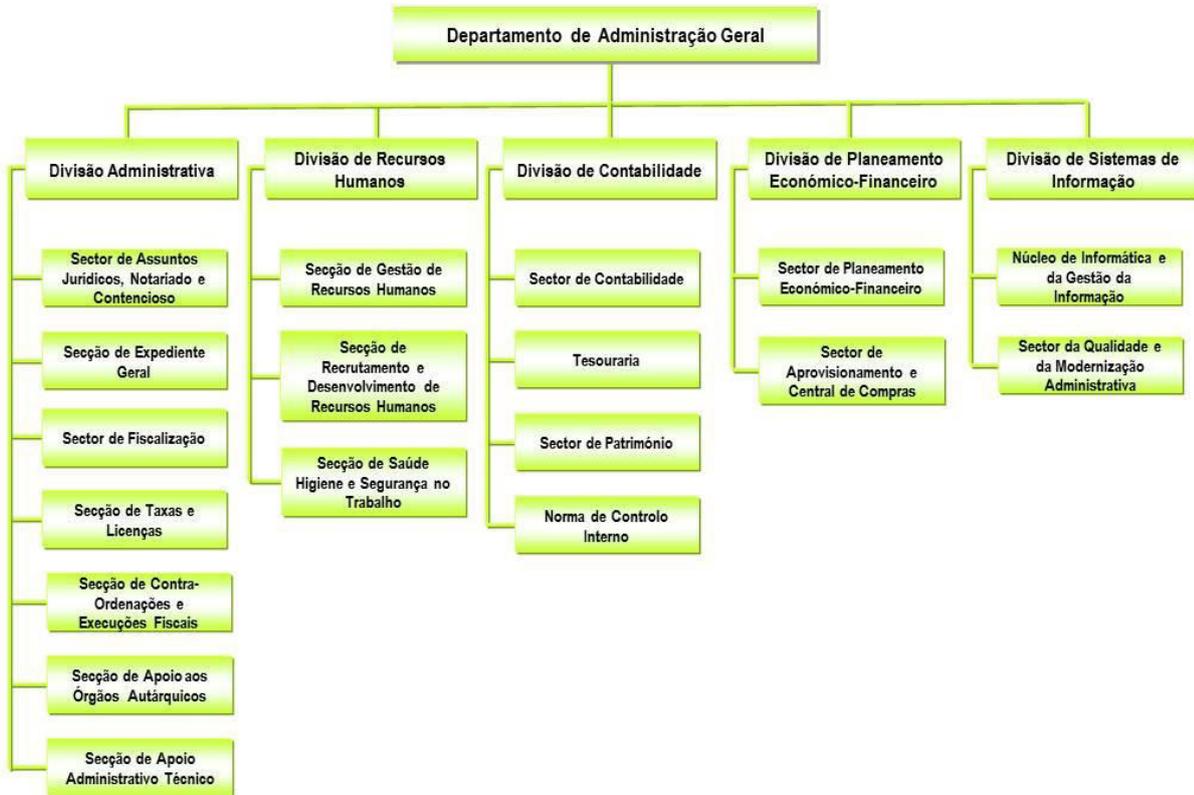
O montante de endividamento líquido municipal apresentado no Anexo 1 foi calculado com base no disposto no artigo 36.º da Lei das Finanças Locais, incluindo a não consideração os créditos sobre os serviços municipalizados e as entidades que integrem o setor empresarial local (débitos registados na contabilidade do Município), no valor global de cerca de 3.455.972 €.

Verificamos que o Município da Guarda apresenta um excesso do Endividamento Líquido de 977.657 € em 2011.

3.3 O SETOR DE CONTABILIDADE***3.3.1 Caracterização e Enquadramento na Estrutura Organizacional***

Como referido anteriormente, o Setor de Contabilidade insere-se na Divisão de Contabilidade que, por sua vez, se insere no Departamento de Administração Geral da Câmara Municipal da Guarda, conforme Figura 8.

Figura 8: Organigrama do Departamento da Administração Geral



Fonte: Arquivo da Câmara Municipal da Guarda

Tal como referido anteriormente, os serviços do MG contemplam diversas subunidades orgânicas entre as quais se integra o setor de contabilidade.

Nos termos do artigo 63.º daquele regulamento, ao Setor de Contabilidade compete:

- Cumprir e fazer cumprir as disposições legais e regulamentares sobre a contabilidade municipal, procedendo a todas as tarefas definidas na lei ou em regulamento, relativas aos registos de receitas e despesas que traduzam a execução orçamental das opções do plano e da contabilidade patrimonial, quando aplicável;
- Garantir que os registos contabilísticos se façam atempadamente;
- Proceder à classificação de documentos e ao seu registo, mantendo em dia o sistema contabilístico da Câmara Municipal;
- Proceder à elaboração do balanço e da demonstração de resultados;
- Proceder à cabimentação e compromisso das despesas;

- f) Apurar os custos de cada serviço e elaborar estatísticas financeiras necessárias a um efetivo controlo de gestão;
- g) Promover a arrecadação de receitas e o pagamento das despesas autorizadas;
- h) Emitir os documentos de receita e despesa, bem como os demais documentos que suportem registos contabilísticos;
- i) Elaborar as reconciliações bancárias;
- j) Controlar os fundos de maneo;
- k) Promover a verificação permanente de movimentos de fundos da tesouraria e de documentos de receita e despesa;
- l) Manter devidamente organizado o arquivo de toda a documentação da gerência;
- m) Escriturar as contas correntes obrigatórias por lei;
- n) Manter em ordem as contas correntes com fornecedores e outras entidades, bem como o mapa de empréstimos;
- o) Elaborar, em articulação com a tesouraria, balancetes;
- p) Apresentar relatórios de ocorrência, sempre que tal se verifique, por incumprimento de normas legais ou regulamentares;
- q) Organizar os processos de derramas e empréstimos;
- r) Emitir certidões das importâncias entregues e recebidas pela Câmara Municipal de outras entidades;
- s) Remeter aos organismos centrais ou regionais os elementos determinados por lei;
- t) Proceder à conferência de faturas com as respetivas guias de remessa, requisição externa ou contrato, assim como o seu registo contabilístico;
- u) Exercer as suas competências/atribuições em articulação com todos os demais serviços da Câmara Municipal;

O setor de contabilidade situa-se no 1.º piso do edifício do Município da Guarda, composto por três salas. Atualmente tem adstritos 10 colaboradores a desempenhar tarefas mediante as competências atrás descritas, sendo presentemente chefiado pelo chefe da Divisão de Contabilidade.

3.3.2 Sistema Contabilístico e Informático

O sistema contabilístico utilizado no MG, como referido já anteriormente, assenta no Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL). O POCAL, introduzido através do Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, consiste no sistema contabilístico que o Município da Guarda implementou a partir de 2002.

Atualmente, no Município da Guarda estão em funcionamento dois sistemas de contabilidade, o orçamental e o patrimonial.

O terceiro sistema, o da contabilidade de custos, não se encontra implementado, razão pela qual pretendemos deixar alguns contributos para um modelo, com o intuito que a sua implementação seja uma realidade.

O programa informático utilizado no MG é o Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA) da AIRC - Associação de Informática da Região Centro.

Para garantir a coerência e fiabilidade de dados e uma maior economia e rapidez de processamento, a AIRC colocou o SCA em funcionamento integrado com vários outros módulos aplicativos, que estão também em uso no MG.

Sendo o *software* a ferramenta essencial para posterior desenvolvimento deste modelo, passamos a definir, de uma forma breve, as 5 aplicações que mais se irão relacionar e consequentemente convergir para a contabilidade de custos.

1. Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA)

O SCA visa a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade moderna, de forma a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.

Para além das capacidades de processamento contabilístico emanadas do POCAL (Decreto-Lei nº 54-A/99, de 2 de fevereiro), o SCA permite responder de uma forma rigorosa, integrada e eficiente, às necessidades contabilísticas, de prestação de contas e de gestão administrativa, designadamente:

- ✓ Integrando, consistentemente, as Contabilidades Orçamental, Patrimonial e de Custos;
- ✓ Cumprindo, a nível dos Documentos Previsionais e respetivas Modificações, os Princípios Orçamentais e Regras Previsionais e disponibilizando informação para que os Órgãos Autárquicos possam acompanhar a Execução Orçamental numa perspetiva de Caixa e de Compromissos;
- ✓ Disponibilizando informação sobre a situação patrimonial da organização;

- ✓ Obtendo a distribuição de Custos por Bens, Serviços e Funções e ainda por Centros de Responsabilidade.

2. Sistema de Gestão de Stocks (GES)

O GES tem como objetivo primordial gerir três domínios importantes: Gestão Administrativa de Stocks, Gestão de Armazéns e Gestão Económica de Stocks.

A aplicação GES destina-se a dar resposta a um dos pontos mais sensíveis da Gestão de Empresas, contrariando alguns pensamentos mais comuns, a existências em Armazém, bem como o aprovisionamento e aquisição de materiais, podem influenciar fundamentalmente a gestão de uma Empresa.

Se encararmos o Município como uma empresa que tem por função prestar serviços aos Municípios, e que cada vez mais terá de ser rentável, então, o Sistema de Gestão de Stocks é uma ferramenta fundamental.

A Gestão Administrativa identifica-se na prática com a Gestão de aprovisionamento e centra-se na requisição externa. Gere todo o processo de contratação e requisição de bens e serviços, nomeadamente:

- ✓ Abertura de concursos, e elaboração do respetivo caderno de encargos;
- ✓ Propostas aos concursos abertos. Análise, numeração e adjudicação da proposta vencedora;
- ✓ Requisição externa aos fornecedores. Aceitação dos preços fixados no contrato, quando exista vínculo de contratação;
- ✓ Integração com o Sistema de Contabilidade, pela forma do compromisso.

A Gestão de Materiais preocupa-se essencialmente com as entradas, saídas, arrumação e disposição dos materiais no armazém.

A Gestão Económica de *stocks* encarrega-se de calcular e otimizar as quantidades a manter em armazém.

3. Obras por Administração Direta (OAD)

O sistema OAD tem como objetivo principal apurar os custos de Materiais, mão de obra, Máquinas e Outros Custos, por Bem ou Serviço e Função.

A aplicação OAD assume um papel central na interligação entre as restantes aplicações, para o funcionamento da contabilidade de custos, a saber:

- ✓ Efetua o cálculo do Custo/Hora dos funcionários que são mão de obra Direta;

- ✓ Possibilita a introdução dos dados iniciais para o Cálculo do Custo/Hora das Máquina e Viaturas;
- ✓ Elabora as Fichas de Obra que permitem o registo de tipo e quantidade de materiais saídos de armazém para obras, assim como o número de horas que cada máquina ou viatura trabalha num determinado Bem (obra) ou Serviço a serem imputados à Contabilidade de Custos.

4. Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial (SIC)

O SIC tem como principal objetivo a gestão do imobilizado, compreendendo todos os bens com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da organização, quer sejam sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira.

O SIC permite responder de forma eficaz às necessidades de gestão do património das autarquias locais, respeitando todos os requisitos do POCAL (Decreto-Lei nº 54-A/99, de 2 de fevereiro), incluindo nomeadamente o tratamento de Bens Móveis, Viaturas, Livros e Documentos, Obras de Arte, Imóveis do Domínio Público e Privado, Imobilizado Incorpóreo, Partes de Capital e Títulos Financeiros.

Desde a aquisição, avaliação, amortização, manutenção ou reparação, alienação ou abate, todo o ciclo de vida dos bens móveis e imóveis é tratado pelo SIC, cuja forte integração com o SCA (POCAL), nomeadamente a nível dos movimentos de imobilizado, permitem lançamentos contabilísticos resultantes de amortizações, proveitos diferidos, abates e alienações.

5. Sistema de Gestão de Pessoal (SGP)

O SGP tem como objetivo principal a gestão da totalidade dos recursos humanos das organizações e o processamento de vencimentos.

Destacam-se as capacidades de gestão do cadastro biográfico e profissional (funcionários, colaboradores e agentes), de processamento de vencimentos, o cálculo automático dos retroativos, tratamento de despesas (ajudas de custo), preparação e emissão do balanço social e, ainda, a disponibilidade de inúmeros mapas e estatísticas de gestão que permitem efetuar análises detalhadas por setores e centros de custo.

3.3.3 Organização e Funcionamento

Como podemos concluir, o POCAL consubstancia a reforma da administração autárquica, tendo em vista o facto de se tornar indispensável o conhecimento integral e rigoroso da composição do

património autárquico, para que seja possível maximizar o seu contributo para o desenvolvimento das localidades locais.

Do setor de contabilidade, em conjugação de esforços com os restantes setores, deverá, portanto, permitir o controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos.

A par das imposições do POCAL, encontra-se ainda estabelecido um conjunto de regras e procedimentos específicos, na Norma de Controlo Interno em vigor, no Município da Guarda.

Este controlo tem como função comparar uma ação/registo/procedimento com um padrão adotado (lei, regulamento, deliberação ou despacho), consistindo na verificação de conformidade ou desconformidade a esse padrão e na avaliação das respetivas causas e consequências, com a consequente, sendo caso disso, revisão ou adaptação da atividade controlada.

O controlo interno é levado a cabo pelos órgãos, serviços e funcionários da própria autarquia, onde é perceptível que se enquadra também o setor de contabilidade.

Realçamos, conforme apresentámos anteriormente na Figura 8, que existe ainda um Setor de Controlo Interno, ao qual compete verificar o cumprimento dos procedimentos previstos na Norma de Controlo Interno do Município da Guarda.

Capítulo IV – Proposta de Modelo
de Contabilidade de Custos para o
Município da Guarda

CAPÍTULO IV – PROPOSTA DE MODELO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA O MUNICÍPIO DA GUARDA

Um sistema de contabilidade de custos poderá demorar anos para ser considerado perfeito ou completo. Associada à falta de recursos humanos por vezes verificada, existe ainda a complexidade em que se encontram os municípios, não sendo certamente exceção o Município da Guarda. A par destas fragilidades, verificamos que as regras relativas a este sistema contabilístico são escassas, por exemplo, comparativamente às regras para a implementação de sistemas de contabilidade patrimonial ou orçamental.

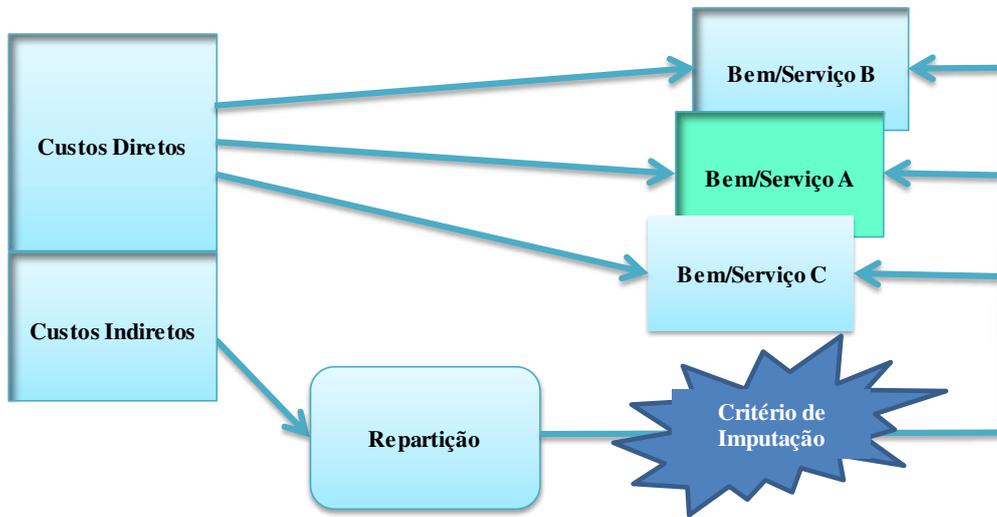
Da análise dos diferentes planos verifica-se que a tipologia a aplicar à contabilidade de custos ou analítica em entidades públicas não deverá ser única, dado que as atividades que cada uma delas desenvolve, têm natureza diferente e fins distintos.

Tendo em consideração as regras definidas no POCAL, ao nível da contabilidade de custos, é então elaborada esta proposta de modelo, a qual, poderá também vir a consubstanciar os procedimentos no âmbito da contabilidade de custos na Norma de Controlo Interno do Município da Guarda.

4.1 METODOLOGIA

Como temos vindo a referir ao longo deste trabalho, o POCAL refere que o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros e que o custo de cada função (atividade), bem ou serviço apura-se adicionando aos respetivos custos diretos os custos indiretos calculados de acordo com o definido no ponto 2.8.3.4 para essa distribuição. Daqui depreende-se que a tipologia de custos a seguir seja o método do custo completo ou custeio total, o qual mostramos no Esquema 6.

Esquema 6: Método do Custo Completo ou Custeio Total



Fonte: Elaboração Própria

Definida a tipologia de custos a seguir, é necessário definir a base em que se irá concretizar a ligação entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade de custos. Relativamente a esta matéria, o POCAL nada prevê, sabendo-se apenas que a mesma se pode efetuar mediante um dos seguintes sistemas:

- ✪ Sistema monista - Integra as duas contabilidades num único plano de contas, em que as contas das classes 3, 6, 7 e 8 movimentam-se por contrapartida das contas da classe 9, não existindo separação entre as duas contabilidades e encontrando-se a contabilidade de custos integrada na contabilidade patrimonial.
- ✪ Sistema dualista - Prevê a separação das duas contabilidades que funcionam separada e autonomamente. Estão divididas em dois subsistemas, cada um deles com um fim específico, em que as contas das classes 1 a 8, nunca se movimenta em contrapartida das contas da classe 9, sendo a ligação entre as duas contabilidades feita através de contas refletidas (efeito de espelho).

No caso do Município da Guarda, propõe-se o sistema dualista em que as contas da classe 9 debitam-se e creditam-se sempre por contrapartida de outras da mesma classe.

Os custos e proveitos classificados na contabilidade patrimonial são todos analisados na contabilidade de custos, que irão por ser refletidos em contas da classe 9 para de seguida serem analisados e classificados caso a caso.

Os proveitos e os custos começam por ser analisados quanto à sua incorporalidade na contabilidade de custos, de acordo com o esquema apresentado no Ponto 2.2.4 do capítulo 2. Existem alguns custos e proveitos que pela sua natureza podem distorcer por completo o apuramento anual da contabilidade de custos e, por isso, não devem ser incorporados neste sistema (veremos este assunto mais em pormenor no Ponto 4.3). Sendo custos incorporáveis, começam por ser imputados de forma direta a cada uma das funções que a lei prevê.

Custos Incorporáveis – São custos imputáveis a qualquer Função, Bem ou Serviço. Estes custos, como veremos mais aprofundadamente, poderão ser Diretos ou Indiretos (a Bens, Serviços ou Funções).

Custos não Incorporáveis – São custos que, pela sua natureza ou causa, não são imputáveis a qualquer Função, Bem ou Serviço, sendo apenas alvo de estudo e demonstração nas contas no final da cada Exercício.

Realçamos que deverá ser tido em conta a especificidade de cada uma delas, de acordo com as funções previstas e já enumeradas no Ponto 2.2.1: 1) Funções Gerais; 2) Funções Sociais; 3) Funções Económicas; 4) Outras Funções, não descorando as “Notas Explicativas ao Classificador Funcional” que se encontram no Anexo 1.

Concretizada a reclassificação dos custos por funções, há que referir que, dentro destas, os custos são ainda classificados de acordo com a tipologia e natureza. É, pois, o destino dos custos por natureza que os vai caracterizar como diretos ou indiretos.

Podem, assim, os custos incorporáveis ser:

- ✓ Custos diretos a funções e diretos a bens ou serviços;
- ✓ Custos diretos a funções e indiretos a bens ou serviços;
- ✓ Custos indiretos a funções e indiretos a bens ou serviços.

O POCAL apenas define dois níveis de apuramentos de custos: funções e bens e serviços.

Bens - São o conjunto de móveis e imóveis possíveis de quantificar na inventariação municipal através de construção, de aquisição ou de grande reparação.

Serviços – São o conjunto de atividades inerentes aos objetivos autárquicos, com vista à satisfação das necessidades diretas ou indiretas dos munícipes, ou seja, têm como destinatários utilizadores, por regra externos, e que pagam um preço pelo mesmo.

Para o Município da Guarda mantemos toda a metodologia de distribuição de custos prevista em lei, mas propomos três níveis de apuramentos:

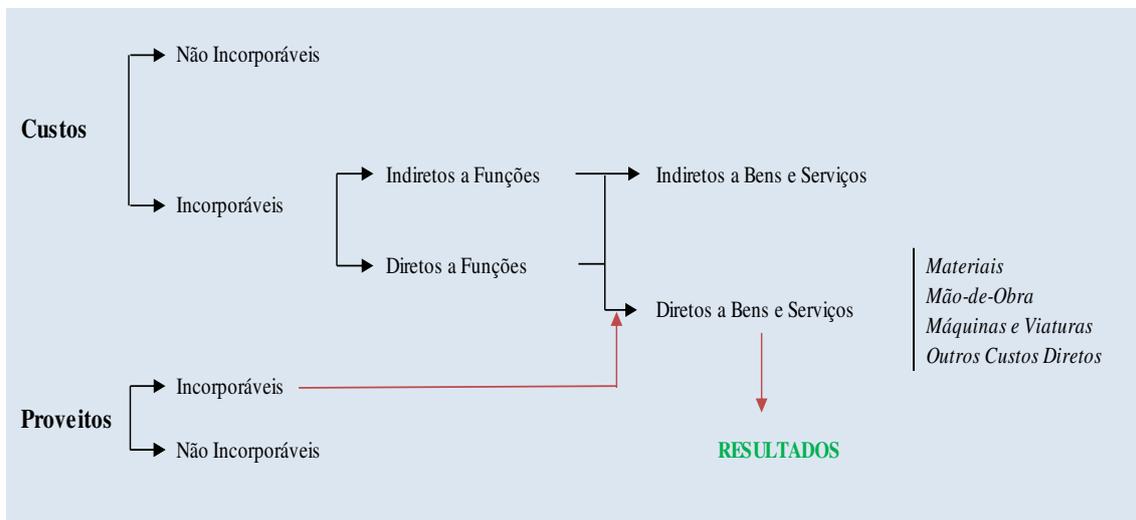
- i. Funções;

- ii. Centros de Custos e Proveitos;
- iii. Centros de responsabilidade.

Os Proveitos só são imputáveis à contabilidade de custos diretamente a Bens e/ou Serviços (em obediência ao Princípio da Consignação) e aos Centros de Responsabilidade (se estiverem a ser utilizados). Não há, portanto, imputações de Proveitos a Funções nem imputações indiretas a Bens e/ou Serviços.

Deste modo, o Esquema 7, apresentado no Ponto 2.2.3, pode ser atualizado para:

Esquema 7: Repartição de Custos e Proveitos



Fonte: Elaboração Própria

4.2 PLANOS DE CONTAS, ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO

4.2.1 Estrutura das Contas Classe 9

O POCAL não apresenta uma estrutura para a Classe 9, possivelmente por dois motivos:

1. Os Mapas da Contabilidade de Custos poderão ser obtidos sem o apoio de uma classe 9;
2. Seria complexo apresentar um modelo de uma classe 9 que servisse todas as entidades do POCAL.

No entanto, a utilização de uma classe 9 apresenta várias vantagens, designadamente:

- Permite validar e conferir a informação contida nos Mapas da Contabilidade de Custos (de forma análoga ao que acontece com as Contas da Contabilidade Patrimonial que validam a elaboração dos Mapas Financeiros);
- Permite calcular desvios entre os Custos Previsionais e os Custos Reais (de mão de obra e de Máquinas e Viaturas);
- Permite calcular Resultados por Bens e Serviços;
- Como existe uma Tabela de correspondência entre as Contas da Classe 6 e também da Classe 7 e a classe 9, a maioria dos registos à Contabilidade de Custos é efetuada de uma forma automática.

O plano²⁸ de contas da contabilidade de custos obedecerá à seguinte estrutura apresentada no Quadro 7:

Quadro 7: Estrutura das Contas Classe 9

Estrutura das Contas Classe 9	
91	Custos e Proveitos Refletidos
92	Custos por Centros de Responsabilidade
93	Custos por Funções
94	Custos por Centros de Custo
95	Custos por Centros de Proveitos
96	Desvios de Custos
97	Proveitos por Centros de Proveitos
98	Resultados

Fonte: Elaboração Própria

4.2.2 Centros de Responsabilidade

Os centros de responsabilidade representam um nível de distribuição de custos e proveitos autónomo, não redistribuem para as funções e centros de custos e proveitos e obedecem a uma visão orgânica da organização.

Centros de Responsabilidade - Consideram-se como Centros de Responsabilidade, as unidades contabilísticas a que corresponde uma determinada realidade organizativa e funcional da Autarquia com a responsabilidade de realizar uma atividade ou um conjunto de atividades.

²⁸ No Anexo 2 encontra-se com mais detalhe esta proposta de plano.

No Quadro 8 consta a proposta para os centros de responsabilidade para o Município da Guarda:

Quadro 8: Centros de Responsabilidade

Centros de Responsabilidade	
01	Administração Autárquica
0101	Operações Financeiras
0102	Câmara Municipal
0103	Assembleia Municipal
02	Gabinete da Presidência
0201	Gabinete de Apoio ao Presidente e Vereadores
0202	Gabinete de Apoio e Desenvolvimento Estratégico
0203	Serviço Municipal de Proteção Civil
0204	Gabinete de Apoio às Freguesias
0205	Gabinete de Sanidade e Higiene Veterinária
03	Departamento de Administração Geral
0301	Divisão de Administração Geral
0302	Serviço de Recursos Humanos
0303	Divisão de Planeamento Económico-Financeiro
0304	Divisão de Desenvolvimento Humano
04	Departamento de Desenvolvimento Territorial
0401	Divisão de Obras e Planeamento
0402	Divisão de Equipamentos Municipais
0403	Serviço de Equipamentos Municipais

Fonte: Elaboração Própria

Com os centros de responsabilidade, obtêm-se uma distribuição de custos e proveitos por nível orgânico de acordo com o organigrama do Município da Guarda e das responsabilidades de cada serviço.

O nível de cada centro de responsabilidade encontra-se definido na publicação em Diário da República da Estrutura Orgânica dos Serviços Municipais, publicado no Diário da República, 2ª Série através do Despacho n.º 5046/2013 de 12 de abril de 2013.

4.2.3 Apuramento dos Custos das Funções

Funções²⁹ – São as áreas de intervenção autárquica, relativas à sua atividade, em todos os domínios para os quais a Autarquia dispõe de atribuições.

Conforme define o POCAL o apuramento de custos por funções é obrigatório. Para as funções que a seguir se apresentam no Quadro 9, bem como para outras, encontra-se a sua definição no Anexo 3 deste trabalho.

Quadro 9: Funções Definidas no POCAL

Funções Definidas no POCAL
1 – Funções Gerais
1.1.0 – Serviços gerais de administração pública
1.2.0 – Segurança e ordem pública
2 – Funções Sociais
2.1.0 – Educação
2.2.0 – Saúde
2.3.0 – Segurança e ação social
2.4.0 – Habitação e serviços coletivos
2.5.0 – Serviços culturais, recreativos e religiosos
3 – Funções Económicas
3.1.0 – Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca
3.2.0 – Indústria e energia
3.3.0 – Transportes e comunicações
3.4.0 – Comércio e turismo
3.5.0 – Outras funções económicas
4 – Outras Funções
4.1.0 – Operações da dívida autárquica
4.2.0 – Transferências entre administrações
4.3.0 – Diversas não específicas

Fonte: POCAL, Elaboração Própria

Genericamente, podemos afirmar que o processo de imputação de componentes de custos às Funções se realizará, sempre que possível, tendo em conta o consumo efetivo ou através da variável representativa de cada uma.

²⁹ As Funções são definidas pelo Classificador Funcional definido no POCAL (ponto 10.1 do POCAL).

A finalidade é conseguir um custo o mais exato possível evitando a subjetividade provocada pela repartição dos custos comuns. Podemos distinguir três fases na repartição (afetação definitiva) dos custos:

- 1) Uma primeira fase de repartição dos custos pelas funções, constituída pelos custos diretos;
- 2) Uma segunda que corresponde à distribuição de gastos comuns a várias funções;
- 3) Por último, a que se refere à imputação dos custos das funções auxiliares às funções beneficiárias das atividades daquelas. Esta imputação designa-se por reembolsos (dos gastos/custos comuns) e estes, em conjunto com os custos diretos, constituem a totalidade dos custos da função;

Contudo, o custo total do mês de uma função pode não ser apenas o que corresponde ao total dos custos diretos, por haver serviços que lhe foram prestados por funções auxiliares (que originam custos comuns). Assim, debita-se a função pelos reembolsos (custos de outras Funções).

Chegado o final de cada mês, ficam a conhecer-se os custos diretos de cada função.

De acordo com o classificador funcional os custos da Função 111- Administração Geral abrange os órgãos da autarquia e os serviços gerais da autarquia, designadamente, os da área administrativa e financeira, tesouraria, património e notariado.

Daqui se depreende que podem representar um peso significativo relativamente aos Custos totais.

Propomos para o Município da Guarda que, em vez de manter na Função 111 os Custos que para ela forem lançados, em alternativa, opte por repartir os Custos lançados nesta Função por todas as outras Funções de modo a refletir nestas a respetiva proporção dos custos da Função 111.

4.2.4 Centros de Custos

O POCAL define como obrigatório o apuramento dos custos referentes a funções, bens e serviços. Propomos que os bens e serviços no plano de contas do Município da Guarda sejam tratados como Centros de Custos.

Os Centros de Custos (CC) são aglutinadores de custos homogéneos dentro de cada uma das funções já especificadas, absorvem todos os custos com eles relacionados e deverão ser definidos pelos órgãos de gestão.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

No entanto, apresentamos, a título de exemplo, alguns CC mais relevantes³⁰ dentro das funções respetivas, no Quadro 10:

Quadro 10: Proposta de Plano de Centros de Custos

Função 111 - Administração Geral	Função 252 - Desporto, Recreio e Lazer
0001 EDIFÍCIO PAÇOS DO CONCELHO	0124 ESTÁDIO MUNICIPAL
0002 ARMAZEM ECONOMATO	0125 PAVILHÃO DE S. MIGUEL
0003 ARMAZÉM GERAL	0126 CAMPO DO ZAMBITO
0004 ARMAZÉM -UAC-CÂMARA MUNICIPAL	0127 PAVILHÃO DO INATEL
0005 ARMAZÉM -UAC - S.MIGUEL	0128 PISCINAS MUNICIPAIS
Função 120 - Segurança e Ordens Públicas	0129 POLIDESPORTIVO BAIRRO SANTO ANTÓNIO
0016 GNR	0130 POLIDESPORTIVO BAIRRO N. SRA REMÉDIOS
0017 PSP	0131 POLIDESPORTIVO BAIRRO DO PINHEIRO
Função 121 - P. C. e Luta Contra Incêndios	0134 PARQUE URBANO DO RIO DIZ (POLIS)
0018 SERVIÇO MUNICIPAL PROTEÇÃO CIVIL	0143 PISTA RADIOMODELISMO DE MAÇAINHAS
Função 211 - Ensino não Superior	0144 FÉRIAS ATIVAS
0020 ESCOLA PRIMÁRIA DE CARPINTEIRO	0145 APOIO A ASSOCIAÇÕES DESPORTIVAS
0021 ESCOLA PRIMÁRIA DA CASTANHEIRA	0146 APOIO A COLETIVIDADES
0038 ESCOLA PRIMÁRIA DOS TRINTA	0147 APOIO A OUTRAS ENTIDADES
0040 ...	Função 320 - Indústria e Energia
0041 CENTRO ESCOLAR DO MONDEGO	0148 MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS
0042 CENTRO ESCOLAR DE GONÇALO	0149 ILUMINAÇÃO CÉNICA
0043 CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA	0150 FONTES LUMINOSAS
0052 JARDIM INFÂNCIA CASAL CINZA	0151 ILUMINAÇÃO PÚBLICA
0053 ...	0152 PLE-PLATAFORMA LOGÍSTICA DE INICIATIVA EMPRESARIAL
0080 ENSIGUARDA - ESCOLA PROFISSIONAL DA GUARDA	Função 331 - Transporte Rodoviários
0081 CENTRO DE EDUCAÇÃO RODOVIÁRIA	0153 REDE VIÁRIA - ADÃO
0082 QUINTA DA MAUNÇA	0154 REDE VIÁRIA - ALBARDO
Função 212 - Serviços Auxiliares de Ensino	0155 REDE VIÁRIA - ALDEIA DO BISPO
0083 UAC - CÂMARA MUNICIPAL	0158 REDE VIÁRIA - ARRIFANA
0084 UAC - S.MIGUEL	0159 REDE VIÁRIA - AVELÃS DE AMBOM
0087 UAC - CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA	0160 REDE VIÁRIA - AVELÃS DA RIBEIRA
0088 UAC - CENTRO ESCOLAR DO VALE DO MONDEGO	0161 REDE VIÁRIA - BENESPERA
0089 TRANSPORTES ESCOLARES	0162 REDE VIÁRIA - CARVALHAL MEÃO
Função 232 - Ação Social	0163 REDE VIÁRIA - CASAL CINZA
0090 HABITAÇÕES SOCIAIS DO MUNICIPIO DA GUARDA	0164 REDE VIÁRIA - CASTANHEIRA
Função 242 - Ordenamento do Território	0165 REDE VIÁRIA - CAVADOUDE
0091 SERVIÇO FISCALIZAÇÃO	0166 ...
0092 FISCALIZAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS	0197 EN 16
0093 VISTORIAS	0198 EN 18
Função 245 - Resíduos Sólidos	0199 EN 221(KM 180+750ao182+760)
0094 LIMPEZA URBANA	0200 EN221-5(EN221,P.MOÇO.A.AMBOM)
0095 RECOLHA E TRATAMENTO DE RESÍDUOS SÓLIDOS	0201 EN 233(KM 0+000ao8+000)
0096 TRABALHOS DIVERSOS	0204 IP-5 (KM151+350 ao 159+855)
Função 246 - Proteção do Meio Ambiente e Proteção da Natureza	0205 VICEG
0097 SENTINAS PÚBLICAS	0206 CAMINHOS RURAIS
0098 CEMITÉRIOS	0207 PARCÓMETROS
0099 CANIL MUNICIPAL	0208 SEMÁFOROS
0100 CONSERVAÇÃO/AJARDINAMENTO DE JARDINS E ESPAÇOS VERDES	0209 ABRIGOS DE PASSAGEIROS
Função 251 - Cultura	Função 341 - Mercados e Feiras
0101 BIBLIOTECA EDUARDO LOURENÇO	0210 MERCADO MUNICIPAL DA GUARDA
0102 CENTRO DE ESTUDOS IBÉRICOS (CEI)	0211 MERCADO S. MIGUEL
0103 PAÇO DA CULTURA (NAC)	Função 342 - Turismo
0104 TEATRO MUNICIPAL DA GUARDA (TMG)	0212 TORRE DE MENAGEM
0117 GUARDA NATAL	0213 TURISMO DA GUARDA
0118 CANTAR DAS JANEIRAS	0214 MUSEU DOS MEIOS
0119 JULGAMENTO E MORTE DO GALO	Função 350 - Outras Funções Económicas
	0215 OUTRAS FUNÇÕES ECONÓMICAS

Fonte: Elaboração Própria

³⁰ No Anexo 4 encontra-se com mais detalhe esta proposta de plano.

Para cada um destes centros de custos apuram-se mensalmente os custos diretos e os custos indiretos. Os custos indiretos são apurados utilizando os mesmos critérios de repartição que estão definidos para os bens e serviços tal como definidos no POCAL.

4.2.5 Centros de Proveitos

Os Centros de Proveitos (CP), à semelhança dos CC, são aglutinadores de proveitos dentro de cada uma das funções, absorvem todos os proveitos com eles relacionados e devem ser também definidos pelos órgãos de gestão.

Para cada centro de proveitos apuram-se mensalmente todos os proveitos imputados de forma direta. Para os centros de proveitos não existem imputações indiretas, ou seja, são proveitos diretos a bens ou diretos a bens e serviços.

4.3 TRATAMENTO ESPECÍFICO DE ALGUNS CUSTOS

Tendo já ficado claro que o POCAL contém grandes insuficiências, no que respeita a procedimentos relativamente ao tratamento dos custos, neste ponto ilustraremos como tratar alguns deles, assim como exemplificamos alguns dos mapas a que o POCAL obriga e que nos servirão de apoio ao cálculo de outros. Os mapas obrigatórios na contabilidade de custos, que não se encontram referidos neste ponto, são referenciados no Ponto 4.5.2 do IV Capítulo.

4.3.1 Custos Diretos de Materiais

Consideram-se custos de materiais, conforme o POCAL, todos os custos registados na conta “616 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo” e que, no momento da compra, tenham sido registados na conta “31 – Compras”, referindo o POCAL “Lança-se nesta conta o montante despendido nas aquisições de matérias-primas e de bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda.”

Não são considerados materiais os consumos na área Administrativa (papel, esferográficas, capas, ...) e outros registados na conta 62 da Contabilidade Patrimonial.

De modo a facilitar a imputação de custos de materiais, aquando das saídas de armazém para um Bem ou Serviço, existente nos *Stocks*, convém existir coerência na respetiva Classificação Patrimonial, pelo que sugerimos:

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

31	Compras	61	Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
316	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	616	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
3161	Matérias-primas	6161	Matérias-primas
3162	Matérias subsidiárias	6162	Matérias subsidiárias
6163	Materiais diversos	6163	Materiais diversos
3164	Embalagens de consumo	6164	Embalagens de consumo
3165	Materiais para máquinas e viaturas	6165	Consumos para máquinas e viaturas
31652	Pneus	61652	Pneus
31653	Combustíveis	61653	Combustíveis
31654	Manutenção	61654	Manutenção
.....		

Os custos de materiais são sempre custos diretos a bens e serviços, que se registam na Contabilidade de Custos no momento do consumo, ou seja, quando saem do armazém para o bem ou serviço que os requisitou³¹. Estes custos constarão do Mapa CC-1, do qual apresentamos o exemplo.

Materiais (CC-1)

ENTIDADE:

MÊS	ANO

MATERIAIS (CC - 1)

Identificação Função, Bem ou Serviços		Requisição Interna		Saídas de materiais			
Designação	Código	Número	Data	Designação	Quantidade	Custo Unit.	Custo Total
Total Geral							

O Funcionário

O Responsável

Fonte: POCAL

As aquisições de materiais, de consumo imediato, devem também ter um registo de passagem virtual por Armazém (Entrada/Saída de Armazém efetuada automaticamente e em simultâneo),

³¹ São igualmente tratadas, como movimentação inversa as devoluções de materiais ao armazém.

para que todos os registos de aquisição de materiais (Contas 36) e o seu Consumo (Contas 616) tenham o mesmo tratamento contabilístico.

A título de exemplo, mostramos algumas operações, para as quais mostraremos quais os registos contabilísticos a que estarão obrigadas:

Operação 1 – Aquisição de 6 caixas de papel para impressora por 100€ cada. O material não foi guardado em armazém, tendo de imediato sido entregue: 3 Cxs. na UAC - Câmara Municipal, 2 Cxs. na Escola Primária de Carpinteiro e 1 Cx. na Biblioteca Eduardo Lourenço.

A UAC - Câmara Municipal e a Escola Primária de Carpinteiro estão sob a responsabilidade da Divisão de Administração Geral e a Biblioteca Eduardo Lourenço, encontra-se na responsabilidade da Divisão de Desenvolvimento Humano.

Esquema 8: Recolha de Custos Diretos de Materiais

	36	6161-2-3-4	940083	→	93212	920301	916x
	600	600	300		300	300	500
B/S 0083 = 300					300		
B/S 0020 = 200						200	
B/S 0101 = 100							500
			940020	→	93211	920304	916x
			200		200	100	100
F 212 = 300					200		
F 211 = 200						100	
F 251 = 100							100
			940101	→	93251		
			100		100		
cr 0301 = 500					100		
cr 0304 = 100							

Fonte: Elaboração Própria

No Esquema 8 temos:

- 1.º Débito da 940083 - UAC - Câmara Municipal e 940020 - Escola Primária de Carpinteiro, pelos valores distribuídos para cada serviço;
- 2.º Crédito e Débito da 93212, 93211 e 93251 relativas às Funções: Serviços Auxiliares de Ensino, Ensino não Superior e Cultura, respetivamente, pelos valores distribuídos pelos Bens respetivos;
- 3.º Crédito e Débito da 920301 e 920304, pelos valores distribuídos pelos Centros de Responsabilidade;
- 4.º Crédito da 916..., pelos valores distribuídos pelos Centros de Responsabilidade.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

4.3.2 Custos de mão de obra

Na ótica da contabilidade de custos, o que se designa por Custos de mão de obra refere-se apenas aos custos dos funcionários que trabalham diretamente na produção de Bens e na prestação de Serviços (Exemplos: canalizador, jardineiro, operário, etc.).

Estes Custos de mão de obra, a imputar a cada bem ou serviço e respetiva função, são custos previsionais dado que são imputados à contabilidade de custos com base no Custo/Hora de cada trabalhador – obtido no final do ano anterior, com dados provenientes dos serviços de recursos humanos e que se obtêm a partir do mapa CC-2, que a seguir apresentamos:

Cálculo do Custo/Hora de mão de obra (CC-2)

ENTIDADE:			MÊS		ANO				
CÁLCULO DO CUSTO/HORA DA MÃO DE OBRA (CC - 2)									
Identificação do Funcionário			Custos Anuais					Cálculo	
Nome	Categoria	Vínculo	RM Líquida	RA Líquida	SR Anual	Enc. Anuais	Total	Horas/Ano	Custo/Hora
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(4)*(14)	(6)	(7)	(8)=(5)+(6)+(7)	(9)	(10)=(8)/(9)
O Funcionário			O Responsável						

Fonte: POCAL

Os Custos de mão de obra direta, que deverão constar, numa Ficha de Obra (Nº horas * Custo/Hora) elaborada pelos respetivos serviços responsáveis, serão lançados na Contabilidade de Custos para o bem ou serviço em causa e darão origem ao Mapa CC-3.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Figura 9: Folha de Obra

DEPARTAMENTO DE OBRAS MUNICIPAIS DIVISÃO DE OBRAS POR ADMINISTRAÇÃO DIRECTA	
Máq./Veículo _____	Matrícula _____
Dia ____/____/____	N.º Func. <input type="text"/>
	Oper./Mot. _____
OBRA: _____	HORAS
TAREFAS: _____	

OBRA: _____	
TAREFAS: _____	

OBRA: _____	
TAREFAS: _____	

	TOTAL
_____	_____
Funcionário	Encarregado
_____	Recebi

Fonte: Elaboração Própria

Os restantes colaboradores serão classificados, individualmente³², de acordo com a função onde desempenham a sua atividade.

Assim, os custos referentes à Conta “64-Custos com pessoal”, da Contabilidade Patrimonial, sendo efetivamente os Custos Reais suportados pela Autarquia, são lançados para:

- ✓ Conta de desvios (96), os referentes aos vencimentos dos funcionários considerados “mão de obra Direta”.
- ✓ Conta de desvios (96) e para a Máquina/Viatura correspondente, os referentes aos vencimentos dos funcionários considerados “Operadores de Máquinas e Viaturas”.
- ✓ Conta de Funções (93), os referentes aos outros os funcionários, para a Função (ou Funções) a que estejam associados.

³² Torna-se necessário identificar, para cada colaborador, quais são os funcionários que são considerados: mão de obra direta; operadores de máquinas ou viaturas; ou outros funcionários, para os quais deve ser indicada a função ou funções a que respeitam.

Traduzimos no Esquema 9 os lançamentos dos Custos (Previsionais) de Mão-Obra Direta, para:

Operação 2 – De acordo com a folha de obra relativa à Rede viária – Adão e com base no Custo/Hora obtido no final do ano anterior do trabalhador Alfa, sabe-se que esse trabalhador prestou mão de obra no valor de 300€ naquele Bem.

Esquema 9: Recolha de mão de obra Direta – Custos Previsionais

B 0153 = 300	940153	→	93331		96 p
F 331 = 300	300		300 300	→	300
p - Previsionais					

Fonte: Elaboração Própria

- 1.º Débito da 940153 relativa à Rede viária – Adão, pelos valores distribuídos para esse Bem;
- 2.º Crédito e Débito da 93331 relativa à Função- Transportes Rodoviários, pelos valores distribuídos pelo Bem respetivo;
- 3.º Crédito da 96 p..., pelos valores distribuídos pelos Bens, para no final serem apurados os desvios dos custos.

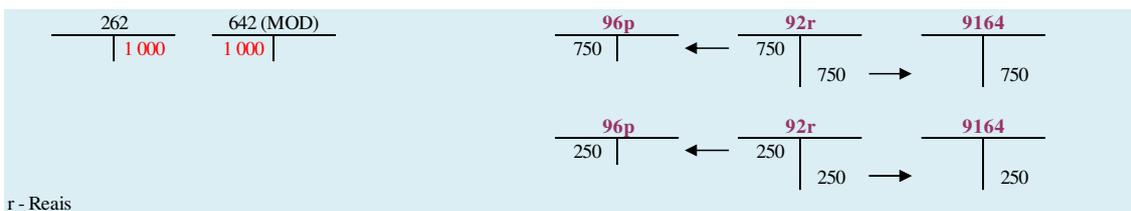
No Esquema 10, vertemos os movimentos para lançamento dos Custos (Reais) da Mão-Obra Direta, sendo estes provenientes do processamento de vencimentos, de acordo com a seguinte operação:

Operação 3 – De acordo com o processamento de salários, no valor de 1000€, que são efetivamente os custos reais do Município, que no final do ano vão ser comparados com os custos previsionais, dando assim a possibilidade de apurar os respetivos desvios.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Esquema 10: Recolha de mão de obra Direta – Custos Reais



Fonte: Elaboração Própria

- 1.º Débito e Crédito das 92r..., pelos valores distribuídos pelos Centros de Responsabilidade;
- 2.º Crédito da 9164, pelos valores distribuídos pelos Centros de Responsabilidade;
- 3.º Débito da 96p..., pelos valores distribuídos pelos Centros de Responsabilidade;

4.3.3 Custos de Máquinas e Viaturas

Também os Custos de Máquinas e Viaturas têm duas componentes:

- 1) Os Custos Previsionais, que são imputados a cada Bem ou Serviço e respetiva Função e que se referem aos dados (Máquina/Viatura; nº de horas * Custo/Hora) constantes das Fichas de Obra e que irão constar no Mapa CC-5, conforme apresentamos:

Máquinas e Viaturas (CC-5)

ENTIDADE:		MÊS ANO																															
Identificação Função, Bem ou Serviço:		<input style="width: 100px; height: 15px;" type="text"/>																															
Código:		<input style="width: 100px; height: 15px;" type="text"/>																															
MAQUINAS E VIATURAS (CC - 5)																																	
IDENTIF. EQUIP.	MÃO DE OBRA DE TRABALHO DE MÁQUINAS E VIATURAS																														Consumos		
	Dias do Mês/ Horas Diárias de Trabalho																														Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30			
																														Total Geral			
O Funcionário																				O Responsável													

Fonte: POCAL

- 2) Os Custos Reais, que são imputados a cada Máquina ou Viatura e que se referem a:
- Custos das Amortizações (Contas 66) das Máquinas e Viaturas;
 - Custos de Pneus [quer sejam adquiridos ao exterior (Contas 6223232), quer provenham de Stock (Contas 61652)];
 - Custos com Combustíveis [quer sejam adquiridos ao exterior (Contas 6221211-Gasolina, 6221212-Gasóleo e 6221231-Outros Combustíveis), quer provenham de *Stock* (Contas 61653)];
 - Custos com Manutenção [quer sejam adquiridos ao exterior (Contas 6223234), quer provenham de *Stock* (Contas 61654)];
 - Custos com Seguros (Contas 622231);
 - Custos dos vencimentos do Operador da Máquina ou Viatura (Contas 624, cujo “Tipo de Custo” seja “Operador de Máquina/Viatura”).

Estes Custos, para além de fornecerem a indicação dos Custos de cada Máquina ou Viatura, servirão ainda, no fim de cada ano, para a elaboração do Mapa CC-4 que permite obter o Custo/Hora de cada Máquina ou Viatura, a ser imputado nas Fichas de Obra do ano seguinte.

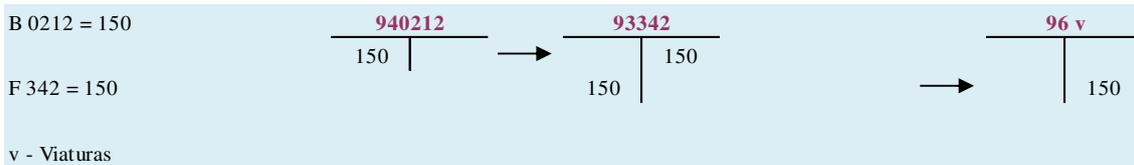
Para este efeito, será então necessário analisar a globalidade das máquinas e viaturas do Município e definir aquelas que preencherão Ficha Hora/Máquina. Para cada uma será apurado um custo/hora e será preenchida Ficha Hora/Máquina sempre que a viatura ou máquina estiverem a trabalhar diretamente em alguma obra.

Quanto aos custos (seguros, manutenção, operador, pneus, combustível e amortização) referentes às máquinas/viaturas que preenchem Ficha, estes são imputados na contabilidade de custos às viaturas previamente identificadas. Os custos referentes às outras máquinas/viaturas são imputados como de um custo geral se tratasse sem nenhum tratamento específico.

No Esquema 11, apresentamos os lançamentos a efetuar para os Custos (Previsionais) de Máquinas e Viaturas, de acordo com a seguinte operação:

Operação 4 – A partir das fichas de obra, verificou-se que a viatura YYY trabalhou 10 horas na obra a cargo do Município da Guarda, por Administração Direta a decorrer na Torre de Menagem. Através do cálculo do custo previsional sabe-se que o Custo/Hora daquela viatura é 15€.

Esquema 11: Custos (Previsionais) de Máquinas e Viaturas



Fonte: Elaboração Própria

- 1.º Débito da 94212, pelo valor distribuído pelo Bem;
- 2.º Crédito e Débito da 93342, pelo valor distribuído pelo Bem respetivo;
- 3.º Crédito da 96v (desvios) pelo valor distribuído pelo Bem.

Para os Custos (Reais) de Máquinas e Viaturas daremos conta no ponto seguinte, exemplificando com o lançamento das amortizações.

4.3.4 Custos de Amortizações e Depreciações

Como atrás referimos, a Contabilidade de Custos necessita de “saber” quais dos Bens de Património são Máquinas e Viaturas, para poder registar no seu Custo Real o Custo das respetivas amortizações.

Necessita ainda analisar, na globalidade, todo o património que está sob a responsabilidade do Município.

Este trabalho será, necessariamente, efetuado em conjugação com os serviços de Inventário e Património do Município da Guarda.

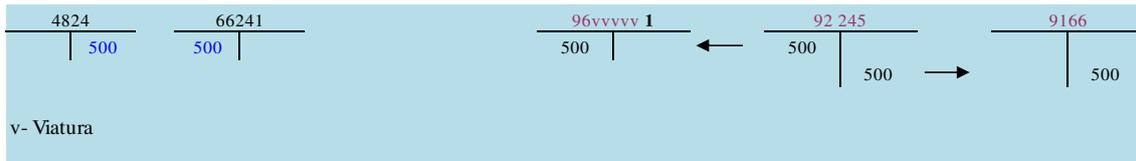
Realçamos que as amortizações e depreciações dos Bens do Património terão de ser imputadas à Contabilidade de Custos, para cada Bem do Património, em que a respetiva amortização será imputável a:

- a) Máquina ou Viatura;
- b) Direto a Bem ou Serviço;
- c) Indireto a Bem ou Serviço (indicar a Função ou Funções a que respeitam).

Apresentamos, no Esquema 12, os lançamentos a efetuar para os Custos (Reais) de Máquinas e Viaturas no que respeita a amortizações.

Operação 5 – O valor das amortizações relativas às máquinas e viaturas e outro equipamento afeto à Limpeza Urbana, sendo efetivamente os custos reais do Município, que no final do ano vão ser comparados com os custos previsionais, dando assim a possibilidade de apurar os respetivos desvios, encontra-se valorizado em 500€.

Esquema 12: Custos (Reais) de Máquinas e Viaturas – Amortizações



Fonte: Elaboração Própria

- 1.º Crédito e Débito da 92245, pelo valor distribuído pelo Centro de Responsabilidade;
- 2.º Crédito da 9166 pelo valor distribuído pelo Centro de Responsabilidade;
- 3.º Débito da 96v..., (desvios), pelo valor distribuído pelo Centro de Responsabilidade.

4.3.5 Outros Custos Diretos

Defendemos que a contabilidade de custos e a contabilidade patrimonial são hoje duas vertentes contabilísticas cujas diferenças assentam, e podem ser analisadas, numa relação de complementaridade, sendo o sistema de contabilidade de custos alimentado pelo sistema de contabilidade patrimonial.

Deste modo, todos os registos efetuados nas contas da classe 6 e 7 da patrimonial refletem-se na contabilidade de custos. Ou seja, quando se regista um documento na patrimonial, esse mesmo documento é registado simultaneamente nas respetivas contas da contabilidade de custos.

Os outros custos diretos a imputar à contabilidade de custos são, essencialmente, os movimentos de custos já lançados à Contabilidade Patrimonial nos documentos de entidades credoras, que não se referem a Materiais, mão de obra ou Máquinas/Viaturas, sendo, sobretudo, custos resultantes de Fornecimentos e Serviços Externos a serem imputados diretamente a cada Bem ou Serviço e respetiva Função.

Cada documento da contabilidade patrimonial com classificação e lançamento nas contas da classe 6 é também lançado em simultâneo na contabilidade de custos. Sugerimos que em todos os documentos seja identificado se o custo é direto e qual o centro de custo. Se não for o caso

indicar se é direto à função, referir a função ou se, porventura, é indireto a funções. Os custos também podem ser não incorporáveis e, neste caso, também deve ser identificado o facto. Para o efeito, sugerimos o uso do seguinte carimbo:

Imputação na C.C		
B/S	_____	_____ €
B/S	_____	_____ €
B/S	_____	_____ €
	Total	_____ €
	O Responsável	_____

Fonte: Elaboração Própria

Existem, no entanto, documentos com custos que, sendo diretos a CC, são a mais do que um CC, tendo que neste caso se utilizar documentos extracontabilísticos para repartir os custos de acordo com determinados coeficientes em função do tipo de atividades.

Sugerimos neste ponto que o Município da Guarda implemente o método de Custeio ABC, conforme referido no Ponto 2.3.5, deste trabalho.

Ou seja, procurar estabelecer a relação entre a atividade e o CC (Bem/Produto/Serviço), utilizando o conceito de “*cost drivers*” ou indutores de custos.

O procedimento a seguir, será apurar os custos das diversas atividades que serão distribuídos pelos CC (Bens/Produtos/Serviços) através de indutores de custo.

Os indutores de custo tratam de unidades de medida que identificam a percentagem dos custos que cabe a cada centro, servindo-se para tal de uma unidade de imputação, que pode ser Horas Homem (Hh), Horas Máquina (Hm), unidades consumidas, unidades produzidas, etc, consoante a natureza dos custos.

Assim temos:

$$\text{Indutores de custo} = \frac{\text{Montante do Custo (ex. Gastos Comuns)}}{\text{Base de Repartição}}$$

$$\text{Valor a Imputar} = \% \text{ do Indutor de Custo} * \text{Base de Repartição}$$

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

A imputação destes custos comuns vai efetuar-se através de um coeficiente. Para tal, devem ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação mais direta com o consumo desses custos pelas diferentes atividades.

Contudo, é nossa opinião que o número de horas de cada atividade em relação ao total de horas de trabalho do exercício económico deve ser a base principal de repartição dos custos.

No entanto, é necessário aplicar, por vezes, outros critérios de repartição, escolhendo outra base mais adequada, pelo que exemplificamos no Quadro 11 seguinte algumas bases de repartição:

Quadro 11: Bases de Repartição – Custos Comuns

Elementos do custo	Bases de Repartição
Aquecimento central	Nº de Pessoas ou Área ocupada em M ²
Energia eléctrica	KW/Hora ou Espaço ocupado em M ³
Limpeza e Higiene	Área ocupada em M ²
Segurança	Área ocupada em M ²
Comunicações - Telefones, correio,..	Nº de extensões ou de pessoas
Água	Nº de pessoas equivalentes
Material de oficina	Nº de pessoas equivalentes
Reparação e conservação de equipamentos	Valor dos equipamentos
Reparação e conservação de mobiliário	Valor do mobiliário
Seguro de acidentes de trabalho	Salários e ordenados
Seguro de equipamento	Valor do equipamento
Seguro de incêndio de edifícios	Área ocupada em M ²
Renda de edifícios	Área ocupada em M ²
Conservação e reparação de Edifícios	Área ocupada em M ²
Amortização de equipamentos	Valor dos equipamentos
Amortização de imóveis	Área ocupada em M ²

Fonte: Elaboração Própria

Como já tivemos oportunidade de demonstrar, o sistema de contabilidade de custos apresentado no POCAL apresenta critérios de distribuição dos custos comuns muito limitados.

Realçamos ainda que a sua obrigatoriedade de distribuição, pode criar distorções impossíveis de quantificar e que colocam em causa a informação financeira que daí resulta.

Com o objetivo de limitar essas distorções, sugerimos ao Município da Guarda a criação para o efeito de um conjunto de mapas extracontabilísticos e que os venha a considerar como obrigatórios, tendo por base os critérios de repartição que referimos.

Estes elementos serão um apoio essencial para além de que transformam documentos com custos que numa primeira análise seriam indirectos, mas que depois da utilização desses quadros auxiliares com critérios de redistribuição se transformam em custos directos.

O objetivo será sempre minimizar os custos indirectos criando formas de, cumprindo o POCAL, reduzir o seu enviesamento.

4.3.6 Repartição de Custos Indirectos

Mesmo após esgotadas todas as tentativas, existe sempre um grande conjunto de custos que não é possível torná-los directos, havendo, então, a obrigatoriedade de fazer a repartição desses custos indirectos.

Os custos indirectos (ou comuns) são aqueles que se podem identificar com mais do que um Bem ou Serviço, ou com mais que uma Função, podendo ocorrer diferentes cenários:

- ✪ Se os Custos, podendo ser atribuídos a mais do que um Bem ou um Serviço, forem, contudo, identificados completamente com uma única Função, estamos na presença de Custos Directos a Função (mas Indirectos aos Bens e Serviços dessa Função).
- ✪ Se os Custos são de tal modo genéricos que nem sequer podem ser atribuídos a uma única Função, estamos na presença de Custos Indirectos a Funções (e, portanto, Indirectos aos Bens e Serviços de todas as Funções).

Os custos indirectos a funções e a bens e serviços (centros de custos), de acordo com o POCAL, devem ser repartidos numa base única – em função dos Custos Directos – através de coeficientes: “A imputação dos custos indirectos efectua-se, após o apuramento dos custos directos por funções, através de coeficientes.” (POCAL 2.8.3.3).

O valor registado na Contabilidade de Custos como Custos Directos a uma Função irá ainda ser repartido como Custos Indirectos de cada Bem ou Serviço dessa Função e corresponde, para cada Bem ou Serviço, à percentagem do total dos respectivos Custos Directos no total dos Custos Directos dos Bens e Serviços da Função em que se enquadrem.

Para esse efeito de repartição, aplicamos o coeficiente **bs1** apurado a partir do seguinte quociente:

$$bs1 = \frac{\text{Custo Directo do Bem ou Serviço}}{\text{Total dos Custos Directos dos Bens e Serviços da Função correspondente}}$$

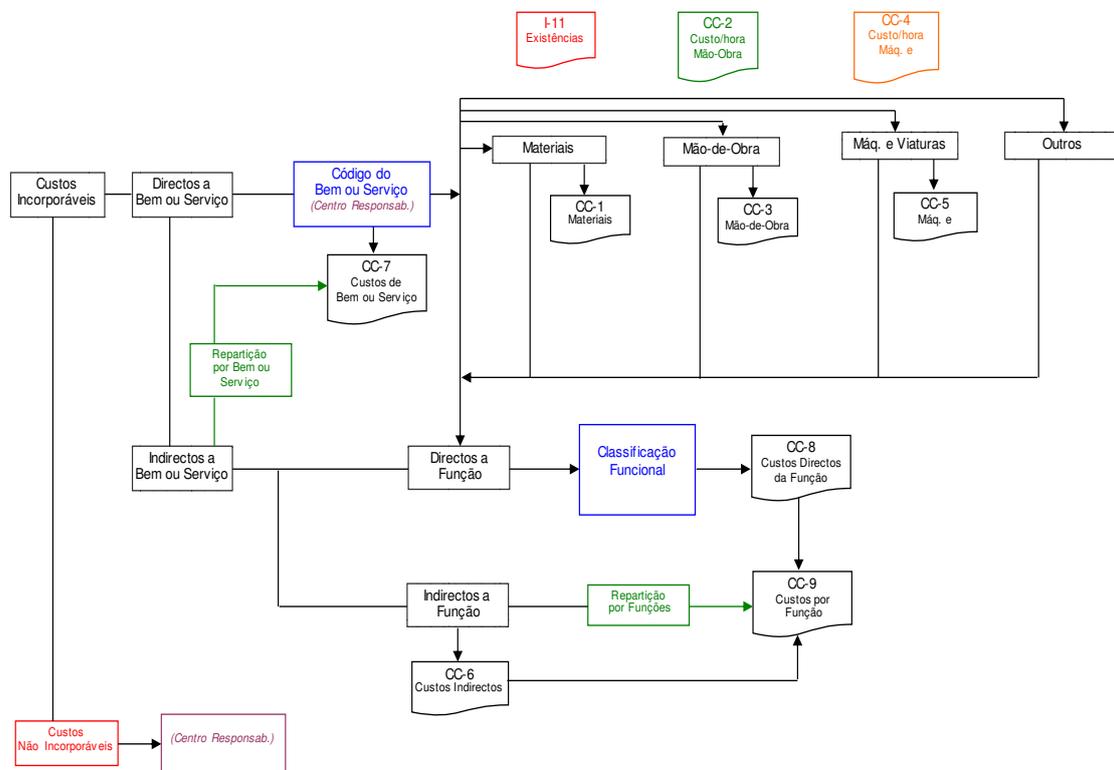
Quanto ao valor registado na Contabilidade de Custos como Custos Indiretos a Funções que irá ser repartido por todas as Funções e que corresponde, para cada Função, à percentagem do total dos respetivos Custos Diretos no total geral dos Custos Diretos apurados em todas as funções, vamos aplicar o coeficiente **f1** que de seguida apresentamos:

$$f1 = \frac{\text{Custo Directo da Função F1}}{\text{Total dos Custos Directos de todas as Funções}}$$

Esta repartição de Custos Indiretos deve ocorrer para cada mês, ficando-se, assim, com todos os Custos (Diretos e Indiretos) de Bens/Serviços e Funções que permitem a elaboração dos Mapas CC-6, CC-7, CC-8 e CC-9 que mais adiante abordaremos.

Em conclusão, e após tudo o que foi exposto ao longo do ponto 4.4 deste capítulo, apresentamos, no Esquema 13, a visão do fluxo dos custos que obtemos, assim como a origem dos mapas CC a que o POCAL obriga:

Esquema 13: Fluxo de Custos



Fonte: Elaboração Própria

4.4 TRATAMENTO DOS PROVEITOS

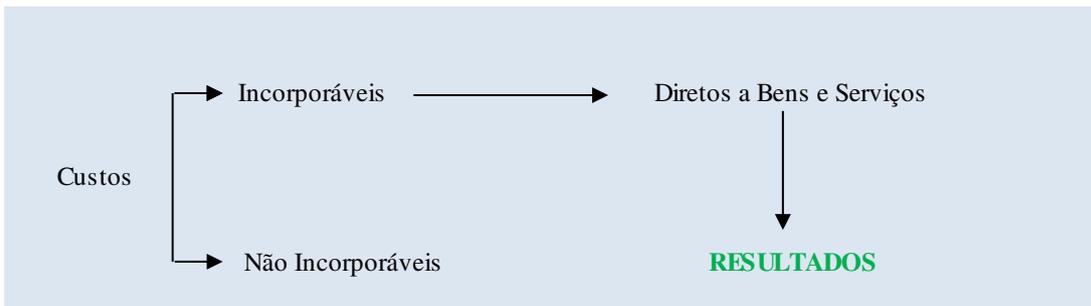
Conforme apresentado no ponto 4.2.5, os centros de proveitos são aglutinadores de proveitos homogêneos, que nos permitem conhecer o valor dos proveitos por áreas municipais com interesse para os órgãos de gestão.

No tratamento contabilístico dos proveitos, estes só são imputáveis à Contabilidade de Custos diretamente a Bens e/ou Serviços, em obediência ao Princípio da Não Consignação e aos Centros de Responsabilidade. Não há, portanto, imputações de Proveitos a Funções nem imputações indiretas a Bens e/ou Serviços.

Assim sendo, no caso dos proveitos, como não existem proveitos indiretos, não são necessários critérios de repartição.

Deste modo, apresentamos qual o Fluxo dos Proveitos no Esquema 14 que se segue:

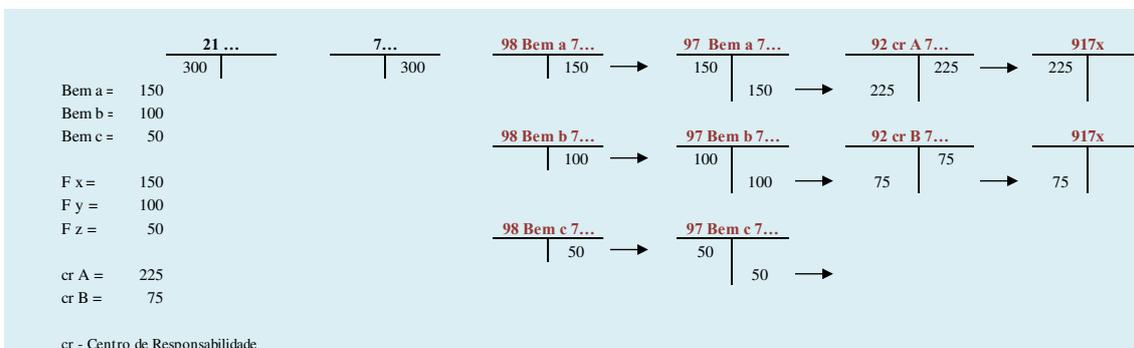
Esquema 14: Fluxo dos Proveitos



Fonte: Elaboração Própria

Os lançamentos serão, no caso de proveitos que sejam diretos a bens, de acordo com o esquema que se segue:

Esquema 15: Proveitos Diretos a Bens



Fonte: Elaboração Própria

De acordo com o Esquema 15:

- 1.º Crédito das 98 B/S a, b, c 7..., pelos valores distribuídos pelos Bens;
- 2.º Crédito e a Débito das 97 B/S a, b, c 7..., pelos valores distribuídos pelos Bens respetivos;
- 3.º Crédito e Débito das 92Cr 7..., pelos valores distribuídos pelos Centros Responsabilidade;
- 4.º Débito da 917x pelos valores distribuídos pelos Centros Responsabilidade.

Realçamos que as contas 7117 e 7118 bem como as contas que digam respeito a "Reembolsos e Restituições" e/ou "Anulações" têm movimentação inversa, pelo que ou se troca Débito/Crédito ou se lança com sinal menos.

Para o lançamento de Proveitos Diretos a Vendas de Serviços, as movimentações são idênticas às dos Bens, mas com as contas:

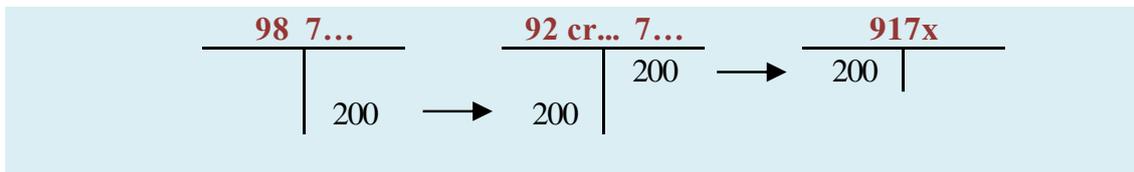
98 Serviço a 7...

97 Serviço a 7...

92 cr A 7...

No caso dos Proveitos Não Incorporáveis, aludimos para o Esquema 16:

Esquema 16: Proveitos Não Incorporáveis



Fonte: Elaboração Própria

- 1.º Crédito das 98 B/S a 7..., pelos valores distribuídos pelos Centros Responsabilidade;
- 2.º Crédito e a Débito das 92 cr 7..., pelos valores distribuídos pelos Centros Responsabilidade;
- 3.º Débito da 917x, pelos valores distribuídos pelos Centros Responsabilidade.

O lançamento de Proveitos à Contabilidade de Custos não é obrigatória pelo POCAL, no entanto, apelamos ao Município da Guarda para a sua utilização, uma vez que, a ser efetuada a distribuição de Proveitos por Bens e Serviços, se torna possível a análise de resultados por Bens e Serviços (dado que os respetivos Custos também estão, obrigatoriamente, registados), caso contrário, isso não seria possível.

4.5 APURAMENTO DE FIM DE PERÍODO

4.5.1 Apuramentos Anuais de Desvios

No final do ano, antes do encerramento anual da contabilidade de custos, devem ser apurados os desvios entre custos previsionais e custos reais, nomeadamente ao nível dos custos/hora de mão de obra e máquinas/viaturas.

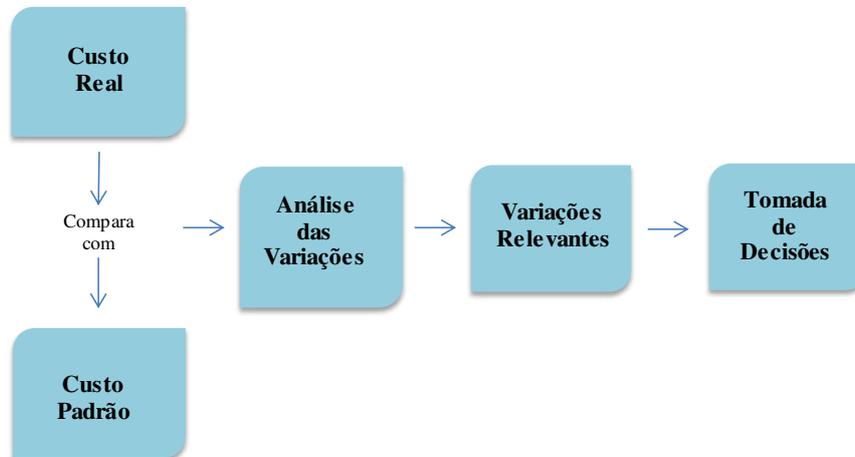
Passamos a enumerar algumas vantagens para o Município da Guarda, a obter com o cálculo e análise desses desvios:

1. Planeamento no processo orçamental: Se forem baseados em estimativas elaboradas com rigor podem constituir a melhor base para estimar os gastos do desempenho futuro;
2. Avaliação de desempenho: Os gastos padrões representam medidas dos gastos que deveriam ter sido. Logo, quaisquer desvios ocorridos entre elas e os gastos reais devem ser analisados, tendo em vista a tomada de ações corretivas;
3. Simplificação dos gastos administrativos: Os gastos padrões podem ser utilizados no custeio e valorimetria das existências, o que permite reduzir os gastos dos processamentos administrativos – contabilísticos;
4. Tomada de decisões de gestão: A tomada de decisões por parte dos gestores deve assentar em dados tempestivos sem ter de aguardar os resultados do desempenho atual;
5. Consciencialização da importância dos gastos: Os gastos padrão podem contribuir para que os trabalhadores tomem maior consciência da sua importância. Não devem apenas preocupar-se com os resultados conseguidos, mas também com a utilização eficiente dos recursos.

Estes desvios, após o seu apuramento, devem ser lançados de forma a corrigir os lançamentos previsionais.

Assim, uma vez definidos os orçamentos há que aguardar o desenrolar da atividade da autarquia no período que estamos a considerar, e seguidamente fazer esse apuramento, da seguinte forma:

Esquema 17: Cálculo e Análise dos Desvios



Fonte: Elaboração Própria

Comparados os valores reais apurados pelas Contabilidade Geral e de Custos com os valores do orçamento do Município da Guarda surgem então os denominados desvios, que não são mais que:

$$\text{Desvios} = \text{valores reais} - \text{valores orçamentados}$$

Uma vez identificados e quantificados os desvios ocorridos num determinado período, deve efetuar-se um controlo *a posteriori*, no qual se analisam as causas de tais desvios, a fim de afetar responsabilidades e empreender as ações corretivas.

4.5.2 Mapas Obrigatórios da Contabilidade de Custos

No que respeita a estrutura de cada mapa, compete à autarquia optar pela apresentação, desde que esta cumpra os requisitos mínimos do POCAL.

No entanto, com vista a facilitar a utilização dos dados constantes no POCAL, apresentamos, em seguida, os modelos, realçando o facto de que se trata de documentos exemplificativos, podendo a autarquia optar por apresentação diferente.

De acordo com o definido no POCAL existem alguns mapas obrigatórios da contabilidade de custos.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Mapa 1: Materiais (CC-1)

ENTIDADE:				MÊS	ANO		
				MATERIAIS (CC - 1)			
Identificação Função, Bem ou Serviços		Requisição Interna		Saídas de materiais			
Designação	Código	Número	Data	Designação	Quantidade	Custo Unit.	Custo Total
Total Geral							
O Funcionário				O Responsável			
<p>CUSTO UNITÁRIO : o custo unitário relativo a cada um dos materiais é o custo à saída de armazém que corresponde ao preço unitário de saída, calculado este na ficha de existências (1 - 11)</p>							

Fonte: POCAL

O mapa CC-1 Faz o registo dos materiais a incorporar que devem ser valorizados ao custo de saída do armazém.

Deverá ser elaborada uma ficha mensal por cada função, bem ou serviço, com consumos diretos de Materiais.

O código da função, bem ou serviço deverá corresponder à conta da classe 9, se existir.

Mapa 2: Cálculo do custo/hora da mão de obra (CC-2)

ENTIDADE:				MÊS	ANO				
CÁLCULO DO CUSTO/HORA DA MÃO DE OBRA (CC - 2)									
Identificação do Funcionário			Custos Anuais				Cálculo		
Nome	Categoria	Vinculo	RM Liquida	RA Liquida	SR Anual	Enc. Anuais	Total	Horas/Ano	Custo/Hora
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(4)*(14)	(6)	(7)	(8)=(5)+(6)+(7)	(9)	(10)=(8)/(9)
O Funcionário					O Responsável				

Fonte: POCAL

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

O mapa CC-2 dá o apuramento do custo hora de cada funcionário (remuneração ilíquida, subsídio de refeição, encargos com a segurança social e seguros).

Este mapa deve ser elaborado no início do ano e, eventualmente, alterado com a entrada ou saída de funcionários ou dos respetivos vencimentos.

Mapa 3: mão de obra (CC-3)

ENTIDADE:		MÊS ANO																																		
Identificação Função, Bem ou Serviço:		<input style="width: 100px;" type="text"/>																																		
Código:		<input style="width: 100px;" type="text"/>																																		
MAO-DE-OBRA (CC - 3)																																				
Mão-de-Obra		Consumos																																		
Nome	Dias do Mês/ Horas Diárias de Trabalho																														Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31					
Total Geral																																				
O Funcionário		O Responsável																																		

Fonte: POCAL

O mapa CC-3 regista o número de horas utilizadas, valorizadas pelo custo hora/homem.

Deverá ser elaborada uma ficha mensal por cada função, bem ou serviço, com custos diretos de mão de obra em que o código da função, bem ou serviço, deverá ser da classe 9.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Mapa 4: Cálculo do custo/hora de máquina e viaturas (CC-4)

ENTIDADE:		MÊS <input style="width: 50px;" type="text"/>		ANO <input style="width: 50px;" type="text"/>				
CÁLCULO DO CUSTO/HORA DE MÁQUINAS E VIATURAS (CC - 4)								
Identificação Equipamento	Amortização anual (1)	Consumos horários						Custo/hora (8)=(2)+...(7)
		Amort. (2)	Pneus (3)	Combustível (4)	Manutenção (5)	Seguro (6)	Operador (7)	
O Funcionário				O Responsável				
<p>GERAL : considera-se que todas as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de horas de trabalho por ano.</p> <p>IDENTIFICAÇÃO : inscreve-se a matrícula ou, quando não exista, outra identificação do equipamento.</p> <p>PNEUS / HORA : considera-se que a vida útil dos pneus é de dois anos.</p> <p>COMBUSTÍVEL / HORA : adopta-se o consumo de combustível/hora mencionado nas especificações técnicas do equipamento com as alterações que vierem a ser necessárias desde que devidamente justificadas.</p> <p>MANUTENÇÃO / HORA : consideram-se as reparações e as revisões dos equipamentos. Para o cálculo deste valor aplicar-se-á um coeficiente, devidamente justificado, ao custo do combustível/hora.</p> <p>OPERADOR / HORA : o valor é calculado na ficha "cálculo do custo/hora da mão-se-obra" (CC - 2)</p>								

Fonte: POCAL

Semelhante ao cálculo do custo hora/homem, o CC-4 soma os diversos custos (amortizações, pneus, combustível, manutenção, seguros e operadores).

Este mapa deve ser elaborado no início do ano e, eventualmente, alterado com a entrada ou saída de novas viaturas ou alterações do vencimento do operador. O custo do operador não deve estar também no mapa CC-3.

Mapa 5: Máquina e viaturas (CC-5)

ENTIDADE:		MÊS <input style="width: 50px;" type="text"/>		ANO <input style="width: 50px;" type="text"/>																															
Identificação Função, Bem ou Serviço: Código: <input style="width: 300px;" type="text"/>		MAQUINAS E VIATURAS (CC - 5)																																	
IDENTIF. EQUIP.	MAO DE OBRA DE TRABALHO DE MAQUINAS E VIATURAS																														Consumos				
	Dias do Mês/ Horas Diárias de Trabalho																														Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30				31	
O Funcionário								O Responsável								Total Geral																			

Fonte: POCAL

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

O CC-5 regista o número de horas, valorizadas pelo custo hora/máquina.

Também neste caso deverá ser elaborada uma ficha mensal por cada função, bem ou serviço, relativa aos custos directos com as máquinas e viaturas utilizadas.

Mapa 6: Apuramento de custos indirectos (CC-6)

Custos Indirectos do Mês			Total dos Custos Indirectos		
Montante	Designação	Código	Acumulado Anterior	Realizado no Mês	Acumulado Seguinte
TOTAL CUSTOS INDIRECTOS					

O Funcionário _____ Responsável _____

CÓDIGO : para este efeito consideram-se os códigos das contas da classe 6 relativos aos custos indirectos.

Fonte: POCAL

Faz o apuramento do total dos custos indirectos a serem discriminados por código e designação nos termos da classe 6.

Este mapa deve ser preenchido mensalmente.

Mapa 7: Apuramento de custo dos bens e serviços (CC-7)

ENTIDADE: _____

ANO _____ MÊS _____

APURAMENTO DE CUSTOS DE BEM OU SERVIÇO (CC - 7)

Identificação do B ou S		Custos Directos do Mês				Total dos Custos Directos		
Designação	Código Class.Func.	Materiais	Mão-de Obra	Máq.e Viat.	Outros	Acumulado Mês Anterior	Realizado No Mês	Acumulado Mês Seguinte

O Funcionário _____ O Responsável _____

CUSTOS DIRECTOS REALIZADOS NO MÊS : correspondem às importâncias determinadas nas fichas de apuramento dos custos respectivos (CC - 1, CC - 3 e CC -5)

Fonte: POCAL

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Faz o apuramento dos custos diretos dos bens ou serviços, através da seguinte soma:

CUSTOS DIRECTOS = Materiais (CC1) + MOD (CC3) + Máquinas/Viaturas (CC5) + Outros Custos

Sendo que, os custos diretos realizados no mês (os valores a incluir na coluna «Custos diretos realizados no mês») correspondem às importâncias determinadas nos mapas de apuramento dos custos respetivos (CC-1, CC-3 e CC-4).

ENTIDADE:									
ANO MÊS									
<input type="text"/> <input type="text"/>									
APURAMENTO DE CUSTOS DE BEM OU SERVIÇO (CC - 7)									
Identificação do B ou S		Coeficiente Imputação C. I.	C. I. Da Função	Custos Indirectos			Custo Total do Bem ou Serviço		
Designação	Código Class.Func.			Acumulado Mês Anterior	Realizado No Mês	Acumulado Mês Seguinte	Acumulado Mês Anterior	Realizado No Mês	Acumulado Mês Seguinte
O Funcionário					O Responsável				
CUSTO INDIRECTO DA FUNÇÃO : conforme ficha CC - 9									

Fonte: POCAL

Após apuramento dos custos diretos (mapa anterior) apura os custos indirectos dos bens ou serviços, através do coeficiente:

CUSTOS INDIRECTOS = Custos Diretos/Total Custos Diretos da Função em que se Enquadra

Assim, temos o apuramento total (custos diretos+ indirectos) do bem ou serviço.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Mapa 8: Apuramento de custos directos de função (CC-8)

ENTIDADE:		MÊS	ANO			
		<input style="width: 95%;" type="text"/>	<input style="width: 95%;" type="text"/>			
APURAMENTO DE CUSTOS DIRECTOS DA FUNÇÃO (CC - 8)						
Identificação da Função		Custos Directos Mensais da Função		Total de Custos Directos da Função		
Designação	Código Class.Func.	Bem ou Serviço	Restantes	Acumulado Mês Anterior	Realizado No Mês	Acumulado Mês Seguinte
O Funcionário			O Responsável			

Fonte: POCAL

Faz o apuramento do total dos custos directos de cada função.

Mapa 9: Apuramento de custos por função (CC-9)

ENTIDADE:		ANO	MÊS						
		<input style="width: 95%;" type="text"/>	<input style="width: 95%;" type="text"/>						
APURAMENTO DE CUSTOS POR FUNÇÕES (CC - 9)									
Identificação das Funções		Coeficiente Imputação C. I.	Custos Indirectos			C. I. de Cada Função	Custo Total de Cada função		
Designação	Código Class.Func.		Acumulado Mês Anterior	Realizado No Mês	Acumulado Mês Seguinte		Acumulado Mês Anterior	Realizado No Mês	Acumulado Mês Seguinte
O Funcionário			O Responsável						
TOTAL DE CUSTOS INDIRECTOS : conforme ficha CC - 6									

Fonte: POCAL

Tendo obtido no mapa CC-8 o total dos custos directos, e sabendo o total dos indirectos, saberemos qual o coeficiente de imputação a cada função, através da fórmula:

$$\% = \text{Total dos Custos Directos} / \text{Total Geral dos Custos das Funções}$$

E assim obtemos o objetivo final, que é o apuramento total dos custos das funções, o mapa CC-9.

4.5.3 Proposta para Relatório de Gestão

Ao longo deste trabalho verificamos que a Contabilidade de Custos proporciona informação numa ótica económica, aglutinando os custos, pelo menos, por Funções e Bens/serviços.

Na nossa opinião, é ao utilizador que cabe a maior responsabilidade na definição da estrutura conceptual deste tipo de contabilidade, deixando, no entanto, aqui o nosso contributo.

Importa ainda referir que só depois de dar o primeiro passo (com a implementação) é que será possível aperfeiçoar esta ferramenta e isso só será possível se todos os serviços forem chamados a participar, no sentido de definir a informação relevante que importa obter.

Ao decisor Autárquico cabe a tarefa primordial de utilizar a informação produzida com o objetivo de melhorar a sua gestão em termos de economia, eficiência e eficácia.

Tivemos já oportunidade de referir os mapas obrigatórios (CC1 – CC9) da contabilidade de custos que se encontram definidos no POCAL.

Para a análise dos custos por Bens e Serviços, tornava-se impossível e de leitura muito exaustiva a apresentação da totalidade dos Bens e Serviços. Assim, sugerimos que sejam recolhidos os respetivos custos, adotando um critério de representatividade em termos de valor absoluto.

Sugerimos ainda ao Município da Guarda a elaboração de um relatório onde apresente e analise a distribuição dos custos do Município com base nos Mapas (CC1 – CC9) referidos no POCAL e a partir desses apresente alguns dos custos por Bens e Serviços em cada uma das Funções inicialmente apresentadas.

Apresentamos alguns exemplos de “Mapas RGCC”³³ para possível apresentação e análise dos dados obtidos na contabilidade de custos.

Salientamos, no entanto, que terão por base os Centros de Custos apresentados, a título exemplo, no ponto 4.2.4. e respetivo Anexo 3.

³³ Mapas RGCC- Mapas do Relatório de Gestão da Contabilidade de Custos

Mapa 10: Distribuição dos Custos por Funções (RGCC-1)

Funções	Custos da Função	%	Custos por Função com Distribuição da Func. 111	%
1 Funções gerais				
1.1.0 Serviços gerais de administração pública.				
1.1.1 Administração geral				
1.2.0 Segurança e ordem públicas.				
1.2.1 Protecção civil e luta contra incêndios				
1.2.2 Polícia municipal.				
2 Funções sociais				
2.1.0 Educação.				
2.1.1 Ensino não superior				
2.1.2 Serviços auxiliares de ensino				
2.2.0 Saúde.				
2.2.1 Serviços individuais de saúde				
2.3.0 Segurança e acção sociais.				
2.3.1 Segurança social				
2.3.2 Acção social				
2.4.0 Habitação e serviços colectivos.				
2.4.1 Habitação.				
2.4.2 Ordenamento do território				
2.4.3 Saneamento				
2.4.4 Abastecimento de água				
2.4.5 Resíduos sólidos				
2.4.6 Protecção do meio ambiente e conservação da natureza				
2.5.0 Serviços culturais, recreativos e religiosos.				
2.5.1 Cultura				
2.5.2 Desporto, recreio e lazer				
2.5.3 Outras actividades cívicas e religiosas				
3 Funções económicas.				
3.1.0 Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca				
3.2.0 Indústria e energia				
3.3.0 Transportes e comunicações.				
3.3.1 Transportes rodoviários				
3.3.2 Transportes aéreos				
3.3.3 Transportes fluviais				
3.4.0 Comércio e turismo.				
3.4.1 Mercados e feiras				
3.4.2 Turismo				
3.5.0 Outras funções económicas				
4 Outras funções.				
4.1.0 Operações da dívida autárquica				
4.2.0 Transferências entre administrações				
4.3.0 Diversas não especificadas				
TOTAL	xxxxx,xx	100	xxxxx,xx	100

Fonte: Elaboração Própria

O preenchimento deste mapa (Mapa RGCC – 1)³⁴ faz-se com base nos valores obtidos no Mapa CC-9.

Na sequência deste mapa, sugerimos ainda a análise gráfica dessa distribuição de custos, uma vez a permitir uma melhor leitura e possíveis conclusões.

³⁴ Relembramos a nossa proposta efetuada no ponto 4.2.3 “Propomos para o Município da Guarda que, em vez de manter na Função 111 os Custos que para ela forem lançados, em alternativa, opte por repartir os Custos lançados nesta Função por todas as outras Funções de modo a refletir nestas a respetiva proporção dos custos da Função 111”.

Mapa 11: Custo dos Edifícios (RGCC-2)

Função 111 - EDIFÍCIOS	Custo Total por CC
EDIFÍCIO PAÇOS DO CONCELHO	
ARMAZEM ECONOMATO	
ARMAZÉM GERAL	
ARMAZÉM -UAC-CÂMARA MUNICIPAL	
ARMAZÉM -UAC - S.MIGUEL	
ARMAZÉM -UAC - CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA	
ARMAZÉM -BAR	
ED. ANTIGO MATADOURO	
OFICINAS	
ARMAZÉNS DO RIO DIZ (ANTIGA FÁB.TAVARES)	
CENTRO COORDENADOR DE TRANSPORTES	
SOLAR DOS PÓVOAS (ANJE)	
Custo Total dos Edifícios	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

O Mapa RGCC-2 dá a possibilidade de obter o custo total por cada edifício, assim como saber qual foi o montante total de custos com os edifícios do Município da Guarda.

Mapa 12: Custo dos Balcões de Atendimento (RGCC-3)

Função 111 - BALCÕES ATENDIMENTO	Custo Total por CC
BALCÃO ÚNICO CMG	
BALCÃO ÚNICO- VIVACI	
BALCÃO ÚNICO - GUARDA GARE	
Custo Total dos Balcões	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

Este mapa terá a finalidade do anterior, sendo que o Mapa RGCC-3 é relativo ao montante total de custos com os balcões únicos do Município da Guarda.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Mapa 13: Custo por Aluno da Escola Primária (RGCC-4)

Função 211 - ESCOLAS	Custos Totais por CC	Custos Diretos por CC	Custos Indiretos por CC	N.º de Alunos	Custo Total por Aluno
	(1+2)	(1)	(2)	20../20..	
ESCOLA PRIMÁRIA DE CARPINTEIRO					
ESCOLA PRIMÁRIA DA CASTANHEIRA					
ESCOLA PRIMÁRIA DE FAMILICÃO					
ESCOLA PRIMÁRIA DA GUARDA-GARE					
ESCOLA PRIMÁRIA DO BAIRRO DO PINHEIRO					
ESCOLA PRIMÁRIA DO ESPIRITO SANTO					
ESCOLA PRIMÁRIA DA PÓVOA DO MILEU					
ESCOLA PRIMÁRIA DA SANTA ZITA					
ESCOLA PRIMÁRIA ADÃES BERMUDES					
ESCOLA PRIMÁRIA DE ALFARAZES					
ESCOLA PRIMÁRIA AUGUSTO GIL					
ESCOLA PRIMÁRIA DO BONFIM					
ESCOLA PRIMÁRIA DAS LAMEIRINHAS					
ESCOLA PRIMÁRIA DO CUBO					
...					
...					
TOTAL	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

O Mapa RGCC-4, para além de fornecer o total de custos por escola primária, mostra o total das escolas e dá-nos a conhecer qual é o montante do custo da totalidade dos alunos, por aluno e em cada escola.

Mapa 14: Custo por Aluno dos Jardins de Infância (RGCC-5)

Função 211 - JARDINS INFÂNCIA	Custos Totais por CC	Custos Diretos por CC	Custos Indiretos por CC	N.º de Alunos	Custo Total por Aluno
	(1+2)	(1)	(2)	20../20..	
JARDIM DE INFÂNCIA ALDEIA VIÇOSA					
JARDIM DE INFÂNCIA AVELÁS DA RIBEIRA					
JARDIM DE INFÂNCIA DA CARVALHEIRA					
JARDIM INFÂNCIA CASAL CINZA					
JARDIM INFÂNCIA CASTANHEIRA					
JARDIM INFÂNCIA CAVADOUDE					
JARDIM INFÂNCIA CODECEIRO					
JARDIM INFÂNCIA CUBO					
JARDIM INFÂNCIA MAÇAINHAS					
JARDIM INFÂNCIA FAMILICÃO					
JARDIM INFÂNCIA FERNÃO JOANES					
...					
...					
...					
...					
...					
TOTAL	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Este mapa terá a finalidade do anterior, sendo que o Mapa RGCC-5 é relativo aos custos obtidos em “jardim de infância”.

Mapa 15: Custo das Refeições (RGCC-6)

Função 211 - REFEITÓRIOS	Custos Totais por CC (1+2)	Custos Diretos por CC (1)	Custos Indiretos por CC (2)	N.º de Refeições Confeccionadas 20../20..	Custo Unitário por Refeição
UAC - CÂMARA MUNICIPAL					
UAC - S.MIGUEL					
UAC - BAIRRO DA LUZ					
UAC - CENTRO ESCOLAR DE GONÇALO					
UAC - CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA					
UAC - CENTRO ESCOLAR DO VALE DO MONDEGO					
TOTAL	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

O Mapa RGCC-6, para além de fornecer o total de custos por cada Unidade de Alimentação Coletiva, dá-nos a conhecer qual é o montante do custo de cada refeição produzida e em qual das UAC (refeitório).

Mapa 16: Custos da Rede Viária Rural (RGCC-7)

Função 331 - REDE VIÁRIA RURAL	Custos Totais por CC (1+2)	Custos Diretos por CC (1)	Custos Indiretos por CC (2)	Custo Total por Freguesia
...				
REDE VIÁRIA - ALBARDO				
REDE VIÁRIA - ALDEIA DO BISPO				
REDE VIÁRIA - ALDEIA VIÇOSA				
REDE VIÁRIA - ALVENDRE				
REDE VIÁRIA - ARRIFANA				
REDE VIÁRIA - AVELÃS DE AMBOM				
REDE VIÁRIA - AVELÃS DA RIBEIRA				
REDE VIÁRIA - BENESPERA				
...				
...				
Custo Total das Freguesias Rurais	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

Para além de totalizar os custos totais com a rede viária rural, a cargo do Município, o Mapa RGCC-7 indica o montante por cada freguesia.

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

Mapa 17: Custos da Rede Viária Urbana (RGCC-8)

Função 331 - REDE VIÁRIA URBANA	Custos Totais por CC (1+2)	Custos Diretos por CC (1)	Custos Indiretos por CC (2)	Custo Total por Freguesia
REDE VIÁRIA - S. VICENTE				
REDE VIÁRIA - S. MIGUEL				
REDE VIÁRIA - SÉ				
Custo Total das Freguesias Urbanas	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx	xxxxx,xx

Fonte: Elaboração Própria

O Mapa RGCC-8 tem as mesmas funções que o Mapa RGCC-7, tratando este último das freguesias urbanas.

Reconhecemos que a análise dos mapas obrigatórios da contabilidade de custos só por si seria uma análise muito exaustiva. No entanto, parece-nos que existe sempre a alternativa de criar novas formas.

Conclusão

As autarquias alcançaram uma dinâmica própria e deram um salto qualitativo, estando patente o desejo numa boa gestão dos recursos públicos, que conduza a uma melhor satisfação das necessidades dos cidadãos.

O débil poder financeiro e as fracas capacidades têm sido os maiores opositores para a discricionariedade que se pretenderia nas autarquias locais.

Neste sentido, os gestores públicos devem planear as suas atividades, garantir uma gestão rigorosa, controlar de forma ajustada os custos e gerir adequadamente a obtenção de receita.

A Nova Lei das Finanças Locais, sendo um instrumento legal mais flexível, mas mais rigoroso, impõe normas à responsabilidade política para uma maior eficiência na gestão, tanto ao nível da despesa como ao nível das receitas.

A uniformização dos procedimentos contabilísticos, que o POCP e os outros planos setoriais trouxeram, são um notável instrumento de apoio à gestão das organizações públicas, colaborando de forma incontestável na adequada gestão dos poucos recursos destas organizações.

O POCAL é, sem dúvida, um marco importante na história da reforma da contabilidade pública, que se desenvolve em cada autarquia local.

É patente a importância e contributo da complementaridade dos sistemas contabilísticos orçamental e patrimonial na produção de informação para a tomada de decisão, assim como para a transparência dos atos da gestão pública.

A obrigatoriedade da implementação da Contabilidade de Custos nas autarquias poderá ser uma fonte de informação importantíssima para a tomada de decisão por parte dos gestores autárquicos e possibilitar a concretização de um adequado controlo de gestão.

A Contabilidade de Custos, no caso das autarquias, torna-se obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços.

O POCAL emanou um conjunto de regras para a sua efetiva implementação e uma série de mapas de Contabilidade de Custos, descrevendo o conteúdo mínimo de cada um desses mapas.

No entanto, quando se tenta cumprir os objetivos para os quais a Contabilidade de Custos deve ser elaborada, face à realidade existente nas autarquias, a informação torna-se, por vezes, insuficiente quando recorremos apenas ao POCAL.

A estrutura conceptual seguida neste trabalho baseou-se essencialmente nos pressupostos legais, na organização e funcionamento do Município da Guarda, não descorando o sistema contabilístico e informático em uso nesta autarquia.

No que se refere ao objetivo fulcral deste trabalho, apresentámos uma Proposta de um Relatório de Gestão que irá assentar na Contabilidade de Custos após implementação no Município da Guarda.

Com este trabalho, pretendemos dotar o Município da Guarda com uma ferramenta de gestão capaz de proporcionar informação preciosa para a tomada de decisões, dando o nosso contributo para a criação de um modelo para implementação da Contabilidade de Custos.

Apesar de conscientes que ainda existe um longo caminho a percorrer, esperamos que a implementação da Contabilidade de Custos seja uma realidade no Município da Guarda, de modo a possibilitar informação prudente e criteriosa relativamente aos custos dos bens e serviços.

Chegados ao final deste trabalho, salientamos as principais limitações inerentes à sua elaboração e deixamos pistas para futuros desenvolvimentos.

No que concerne à revisão de literatura, demos conta da escassez de informação relacionada com o tema em análise. Salientamos que a literatura na maioria gira em torno da Contabilidade Analítica Pública, não sendo explorada a relação deste ramo da contabilidade com a Contabilidade de Custos.

O processo de implementação da Contabilidade de Custos nos municípios em geral e nos serviços municipalizados está muito atrasado, sendo que no Município da Guarda se encontra em fase inicial e nos Serviços Municipalizados não existe.

O sistema da Contabilidade de Custos, depois de implementado, necessita de ser questionado, “ser posto em causa”, para assim poder evoluir e disponibilizar informação que realmente interesse a quem dela precisa, para assim poder tomar as melhores decisões.

Em suma, pretendemos que este projeto aplicado ao Município da Guarda constitua um primeiro passo para futuros desenvolvimentos nesta área e possa vir a ser enriquecido e alargado de modo a adaptá-lo a toda a Administração Local.

O nosso objetivo é também partilhar aquilo que defendemos: O utilizador é responsável pela prestação da informação, ao decisor cabe-lhe apenas a tarefa de a utilizar...

Referências Bibliográficas

Antón, M. P. (2005). *Control de eficacia y de eficiencia de los entes instrumentales en el sector público local como prestadores de servicios públicos.* Barcelona: ACCID.

Bernardes, A. F. (2001). *Contabilidde Pública e Autárquica - POCP e POCAL.* Coimbra: CEFA.

Caiado, A. C. (2002). *Contabilidade de Gestão (2.ª ed.).* Lisboa: Áreas Editora.

Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2002). *POCAL Comentado.* Porto: Rei dos Livros.

Carvalho, J. B., Martinez, V. P., & Pradas, L. t. (1999). *Temas de Contabilidade Pública.* Lisboa: Rei dos Livros.

Correia, F. A. (2002). *Contabilidade de custos ou analítica no POCAL (Vol. 18).* Revisores e Empresas.

Díaz, D. C. (2011). *Manual de Procedimentos para la implantación de un sistema de costes.* Madrid: Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

Estatística, I. N. (s.d.). *Census 2011.* Obtido em 30 de maio de 2013, de http://censos.ine.pt/xportal/xmain?xpid=CENSOS&xpgid=censos2011_apresentacao

Fernandes, M. J. (2007). Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na Administração Pública Autárquica. In P. S. Review, *Revista de Estudos Politécnicos* (Vol. 5 n.º 8, pp. 67-96). ISSN: 1645-9911.

Locais, D. G. (s.d.). *Portal Autárquico.* Obtido em 23 de abril de 2013, de <https://appls.portalautarquico.pt/pc/pagecontroller.aspx?%2fSIIAL%2f20+-+Mapas>

Margerin, J., & Ausset, G. (1990). *Contabilidade Analítica - Utensílio de Gestão - Ajuda à Decisão.* Ediprisma,lda.

Marques, A. C. (2000). *A Contabilidade Analítica e a Gestão Orçamental nas Autarquias Locais*. Revisores e Empresas.

Mendoza, C., & Bescos, P. L. (2001). *An explanatory model of managers* (Vol. 10). The European Accounting Review.

Pereira, J. M. (1988). *Contabilidade Analítica* (5ª ed.). Lisboa: Plátano Editora.

Representativa, C. P. (3 de novembro de 2010). *Divisão Administrativa de Portugal (NUT I, NUT II, NUT III)*. Obtido em 15 de janeiro de 2013, de <https://www.google.pt/search?q=mapa+da+NUTS+I&bav=on.2>

Rodrigues, M. V., & Araújo, J. F. (2005). Comunicação apresentada no 3.º Congresso Nacional de Administração Pública. *A nova gestão pública na governação local*, 1-12. Instituto Politécnico de Bragança; Universidade do Minho, Oeiras.

Legislação

Decreto-Lei 768/75. (31 de dezembro de 1975). *Aprova o orçamento Geral do Estado para 1976. INCM.*

Decreto-Lei 416/76. (27 de maio de 1976). *Aprova as distribuições das dotações destinadas a subsídios e participações às autarquias locais. INCM.*

Decreto-Lei 243/79. (25 de julho de 1979). *Estabelece normas relativas à elaboração do orçamento e contas das autarquias locais. INCM.*

Decreto-Lei 341/83. (21 de julho de 1983). *Plano e Relatório de Atividades - Orçamento e Contas da Gerência das Autarquias Locais. INCM.*

Decreto-Lei 232/97. (3 de março de 1997). *Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). INCM.*

Decreto-Lei 54-A/99. (2 de fevereiro de 1999). Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). INCM.

Decreto-Lei 315/2000. (2 de dezembro de 2000). Segunda alteração ao DL 54-A/99. INCM.

Decreto-Lei 84-A/02. (5 de abril de 2002). Terceira alteração ao DL 54-A/99. INCM.

Decreto-Lei 26/2002. (14 de fevereiro de 2002). Estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica e orgânica para a administração central. INCM.

Decreto-Lei 127/2012. (21 de junho de 2012). Procedimentos necessários à aplicação da LCPA e à operacionalização da prestação de informação. INCM.

Decreto Regulamentar 92-C/84. (28 de dezembro de 1984). Estabelece disposições relativas às operações respeitantes à arrecadação das receitas e à realização das despesas. INCM.

Despacho 6056/2011. (6 de abril de 2011). Regulamento de organização dos serviços municipais da CMG - Sua estrutura e competências. INCM.

Lei 1/2005. (12 de agosto de 2005). Constituição da República Portuguesa - Sétima revisão constitucional. INCM

Lei 1/79. (2 de janeiro de 1979). Primeira Lei das Finanças Locais. INCM.

Lei 77/79. (25 de outubro de 1979). Atribuições das autarquias e competências dos respetivos órgãos. INCM.

Lei 1/87. (6 de janeiro de 1987). Lei das Finanças Locais - Define o tipo de contabilidade das autarquias. INCM.

Lei 42/98. (6 de agosto de 1998). Lei das Finanças Locais. INCM.

Lei 162/99. (14 de setembro de 1999). Primeira alteração ao DL 54-A/99, INCM.

Lei 60-A/2005. (30 de dezembro de 2005). Lei do Orçamento de Estado para 2006. INCM.

Lei 53-E/2006. (29 de dezembro de 2006). Aprova o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais. INCM.

Lei 2/2007. (15 de janeiro de 2007). Lei das Finanças Locais. INCM.

Lei 8/2012. (21 de fevereiro de 2012). Aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos. INCM.

Resolução do Conselho de Ministros 34/86. (5 de maio de 1986). Estabelece os níveis I, II e III da Nomenclatura das Unidades Territoriais para fins estatísticos (NUTS). INCM.

Anexo1

Cálculo do Endividamento a 31.12.2011

	DESIGNAÇÃO	MONTANTE (euros)	OBSERVAÇÕES
(1)	Limite ao Endividamento Líquido	23.869.320,00	Art. 53.º da Lei do Orçamento de Estado para 2011, alterado pela Lei n.º 60-A/2011 de 30/11
(2)	Limite ao Endividamento de Médio e Longo Prazo	26.728.980,00	Art. 53.º da Lei do Orçamento de Estado para 2011
(3)	Capital em Dívida de Médio e Longo Prazos	27.393.802,16	Saldo credor da conta 2312 – Empréstimos de médio e longo prazos
(4)	Contribuição AM, SM E SEL para o endividamento bancário de m / l prazos	0,00	Total das contribuições AM, SM e SEL para o endividamento bancário de médio e longo prazos
(5)	Endividamento Líquido	18.964.552,70	O endividamento líquido corresponde à diferença entre passivos e activos financeiros. Para efeitos deste apuramento, não se consideram as contas 2745, 2749 e 414.
(6)	Contribuição AM, SM E SEL para o endividamento líquido	9.929.971,52	Total das contribuições AM, SM e SEL para o endividamento líquido
(7)	Capital em Dívida Excepcionando dos Limites de Endividamento	4.047.547,12	Capital em dívida de empréstimos de médio e longo prazos excepcionados dos limites de endividamento municipal nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 61.º da LFL e dos n.os 5 a 7 do art.º 33.º do OE/2007.
(8)	Dívidas à EDP 1988	0,00	Dívidas dos municípios à EDP, consolidadas até Dezembro de 1988 excepcionados ao abrigo da alínea c) do n.º 2 do art.º 61.º da LFL (Fonte: EDP)
(9)	Capital em Dívida de Médio e Longo Prazos a Considerar	23.346.255,04	Capital em dívida de médio e longo prazos e curto prazo (quando não amortizado), excluindo montantes legalmente excepcionados (9) = (3) + (4) – (7)
(10)	Endividamento Líquido a Considerar	24.846.977,10	Endividamento líquido, excluindo montantes legalmente excepcionados (10) = (5) + (6) – (7) – (8)
VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO			
(A)	Endividamento Médio e Longo Prazos	Excesso	-
		Margem	3.382.724,96
(B)	Endividamento Líquido	Excesso	977.657,10
		Margem	-

Anexo 2

Plano de Contas da Contabilidade de Custos

9	Contabilidade de Custos
91	Custos e Proveitos Refletidos
9161	Custos Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas
9162	Fornecimento e Serviços Externos
9163	Transferências e Subsídios Correntes concedidos
9164	Custos com o Pessoal
9165	Outros Custos e Perdas Operacionais
9166	Amortizações do Exercício
9167	Provisões do Exercício
9168	Custos e Perdas Financeiros
9169	Custos e Perdas Extraordinários
9171	Vendas e Prestações de Serviços
9172	Impostos e Taxas
9173	Proveitos Suplementares
9174	Transferências e Subsídios Obtidos
9175	Trabalhos para a própria Entidade
9176	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais
9178	Proveitos e Ganhos Financeiros
9179	Proveitos e Ganhos Extraordinários
92	Reclassificação por Centros de Responsabilidade

9202	Departamento de Administração Geral
920200	Divisão de Administração Geral
9202006	Custos
920200600	Custos Não Incorporáveis
92020060061	Materiais
92020060062	Fornecimentos e Serviços Externos
92020060063	Transferências
92020060064	Pessoal
92020060065	Outros Custos Operacionais
92020060066	Amortizações
92020060067	Provisões
92020060068	Custos Financeiros
92020060069	Custos Extraordinários
92020061	Custos Diretos
920200611	Materiais
92020061161	Materiais
92020061162	Fornecimentos e Serviços Externos
92020061163	Transferências
92020061164	Pessoal
92020061165	Outros Custos Operacionais
92020061166	Amortizações
92020061167	Provisões

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

92020061168	Custos Financeiros
92020061169	Custos Extraordinários
920200612	Mão de Obra Direta
92020061261	Materiais
92020061262	Fornecimentos e Serviços Externos
92020061263	Transferências
92020061264	Pessoal
92020061265	Outros Custos Operacionais
92020061266	Amortizações
92020061267	Provisões
92020061268	Custos Financeiros
92020061269	Custos Extraordinários
920200613	Máquinas e viaturas
9202006131	Amortizações
9202006132	Pneus
9202006133	Combustíveis
9202006134	Manutenção
9202006135	Seguros
9202006136	Mão-Obra (MV)
920200614	Outros Custos Diretos
92020061461	Materiais
92020061462	Fornecimentos e Serviços Externos
92020061463	Transferências
92020061464	Pessoal
92020061465	Outros Custos Operacionais
92020061466	Amortizações
92020061467	Provisões
92020061468	Custos Financeiros
92020061469	Custos Extraordinários
920200629	Custos Indiretos a Bens e Serviços
92020062961	Materiais
92020062962	Fornecimentos e Serviços Externos
92020062963	Transferências
92020062964	Pessoal
92020062965	Outros Custos Operacionais
92020062966	Amortizações
92020062967	Provisões
92020062968	Custos Financeiros
92020062969	Custos Extraordinários
920200639	Custos Indiretos a Funções
92020063961	Materiais
92020063962	Fornecimentos e Serviços Externos
92020063963	Transferências
92020063964	Pessoal
92020063965	Outros Custos Operacionais
92020063966	Amortizações
92020063967	Provisões
92020063968	Custos Financeiros
92020063969	Custos Extraordinários
9202007	Proveitos

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

920200700	Não Incorporáveis
92020070071	Vendas e prestações de serviços
92020070072	Impostos e taxas
92020070073	Proveitos suplementares
92020070074	Transferências e subsídios obtidos
92020070075	Trabalhos para a própria entidade
92020070076	Outros proveitos e ganhos operacionais
92020070078	Proveitos e ganhos financeiros
92020070079	Proveitos e ganhos extraordinários
920200711	Incorporáveis
92020071171	Vendas e prestações de serviços
92020071172	Impostos e taxas
92020071173	Proveitos suplementares
92020071174	Transferências e subsídios obtidos
92020071175	Trabalhos para a própria entidade
92020071176	Outros proveitos e ganhos operacionais
92020071178	Proveitos e ganhos financeiros
92020071179	Proveitos e ganhos extraordinários

93	Classificação Funcional

93111	Administração geral
931111	Custos Diretos a Bens e Serviços
9311111	Materiais
9311112	Mão de Obra Direta
9311113	Máquinas e viaturas
9311114	Outros Custos Diretos
9311129	Custos Indiretos a Bens e Serviços
9311139	Custos Indiretos a Funções

94	Bens
940006	Escola Primária de Carpinteiro
9400061	Custos Diretos
94000611	Materiais
940006110	Exercício Anterior
940006111	Exercício Corrente
94000612	Mão de Obra Direta
940006120	Exercício Anterior
940006121	Exercício Corrente
94000613	Máquinas e viaturas
940006130	Exercício Anterior
940006131	Exercício Corrente
94000614	Outros Custos Diretos
940006140	Exercício Anterior
940006141	Exercício Corrente
94000629	Custos Indiretos a Bens e Serviços
940006290	Exercício Anterior
940006291	Exercício Corrente
94000639	Custos Indiretos a Funções
940006390	Exercício Anterior
940006391	Exercício Corrente
9400069	Reflexão de Saldo Inicial

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

95	Serviços
950132	Férias Ativas
9501321	Custos Diretos
95013211	Materiais
95013212	Mão de Obra Direta
95013213	Máquinas e viaturas
95013214	Outros Custos Diretos
95013229	Custos Indiretos a Bens e Serviços
95013239	Custos Indiretos a Funções
96	Desvios
9600000000023	Nissan 18-65-OH
96000000000230	Custos Previsionais
96000000000231	Amortizações
96000000000232	Pneus
96000000000233	Combustíveis
96000000000234	Manutenção
96000000000235	Seguros
96000000000236	Mão-Obra (MV)
9690000001642	Nancy Aurora Figueira
98	Resultados
984	Bens Inventariáveis
985	Vendas e Prestação de Serviços
986	Custos Não Incorporáveis
987	Proveitos Não Incorporáveis
98771	Vendas e prestações de serviços
98772	Impostos e taxas
98773	Proveitos suplementares
98774	Transferências e subsídios obtidos
98775	Trabalhos para a própria entidade
98776	Outros proveitos e ganhos operacionais
98778	Proveitos e ganhos financeiros
98779	Proveitos e ganhos extraordinários
988	Custos Não Periódicos - Diferenças
989	Desvios

Anexo 3

Algumas Notas Explicativas ao Classificador Funcional

1. Funções gerais: Este grupo de funções compreende as atividades de âmbito geral da administração local.
1.1.0. Serviços gerais da administração pública
1.1.1. Administração geral: Abrange os órgãos da autarquia e os serviços gerais da autarquia, designadamente, os da área administrativa e financeira, tesouraria, património e notariado.
1.2.1. Proteção civil e luta contra incêndios: Compreende os serviços vocacionados para a proteção civil, a prevenção e o combate a incêndios (bombeiros municipais) e o socorro às populações civis em caso de acidentes e de calamidades. Abrange ainda, os subsídios concedidos a instituições que prosseguem tais objetivos. Excluem-se a manutenção de brigadas para a prevenção e combate a incêndios florestais, que devem classificar-se em 3.1.0. "Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca".
2. Funções sociais: Esta categoria ou grupo de funções abrange os serviços que atendem à satisfação de necessidades tais como a educação, a saúde, a segurança e ação social, a habitação, o ordenamento do território, o saneamento básico, abastecimento de água, resíduos sólidos e os serviços recreativos, culturais, religiosos e cívicos.
2.1.0. Educação
2.1.1. Ensino não superior Compreende os estabelecimentos de ensino pré-escolar, básico, secundário, técnico-profissional, das escolas ou centros de educação especial e de educação de adultos.
2.1.2. Serviços auxiliares de ensino Inclui os apoios aos estudantes em matéria de transportes escolares e ação social escolar, bem como a construção, recuperação, conservação e apetrechamento das infraestruturas do desporto escolar.
2.2.1. Serviços individuais de saúde: Compreende o apoio prestado aos serviços de saúde designadamente a construção de centros de saúde, bem como os serviços de saúde prestados no âmbito da Assistência na Doença dos Servidores do Estado.
2.3.0. Segurança e ação sociais
2.3.1. Segurança social: Compreende as transferências do orçamento da autarquia para a Caixa Geral das Aposentações enquanto contribuição patronal, as pensões de aposentação e reforma enquanto suportadas pela autarquia.
2.3.2. Ação social: Compreende os serviços de ação social e as prestações pecuniárias proporcionadas a beneficiários com necessidades especiais, designadamente, subsídios a infantários, terceira idade, deficientes e a outras instituições de assistência e de solidariedade social.
2.4.0. Serviços coletivos e habitação
2.4.2. Ordenamento do território Abrange a elaboração e a execução dos Planos Municipais de Ordenamento e a realização de reabilitação urbana e rural.
2.4.3. Saneamento Inclui todo o sistema municipal de drenagem de águas residuais.
2.4.4. Abastecimento de água Respeita a todo o sistema de distribuição da água, designadamente a captação, armazenamento e qualidade.
2.4.5. Resíduos sólidos: Compreende a recolha, tratamento, eliminação ou reciclagem de resíduos sólidos.
2.4.6. Proteção do meio ambiente e conservação da natureza: Compreende a higiene pública (balneários, sanitários e lavadouros), fiscalização sanitária e cemitérios, bem como a proteção, conservação e valorização do património natural.
2.5.0. Serviços culturais, recreativos e religiosos
2.5.1. Cultura Compreende os museus, bibliotecas, teatros, cinematecas, arquivos e outros centros de cultura, bem como a organização ou apoio de atos culturais. Abrange, também, os subsídios ou participações a organizações promotoras de cultura.
2.5.2. Desporto, recreio e lazer Compreende o fomento, promoção e apoio à prática e difusão do desporto, da ocupação de tempos livres, do recreio e do lazer. Abrange nomeadamente a construção, recuperação e conservação de infraestruturas desportivas. Engloba ainda os apoios e participações a organizações com tais objetivos.
2.5.3. Outras atividades cívicas e religiosas: Respeita ao apoio a organizações filantrópicas, juvenis e outras de carácter cívico e religioso.
3. Funções económicas
3.1.0. Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca: Compreende as despesas com a construção e melhoramento de caminhos agrícolas, com a manutenção de brigadas para a prevenção e combate a incêndios florestais.
3.2.0. Indústria e energia Abrange despesas com a construção, manutenção e modernização dos parques industriais: Compreende a iluminação pública e as resultantes dos incentivos à diversificação das fontes de energia e apoio ao transporte e distribuição de energia.
3.3.0. Transportes e comunicações
3.3.1. Transportes rodoviários Abrange os viadutos, construção e conservação de arruamentos, vias, caminhos e sinalização e, ainda, a construção, beneficiação e conservação de parques de estacionamento e terminais.
3.3.2. Transportes aéreos Compreende a construção, modernização, beneficiação e conservação de aeródromos municipais, pistas de aterragem e hangares.
3.3.3. Transportes fluviais Inclui a construção, modernização e beneficiação de estruturas fluviais municipais.
3.4.0. Comércio e turismo
3.4.1. Mercados e feiras Compreende a dinamização dos mercados, feiras e dos circuitos de distribuição.
3.4.2. Turismo Compreende o apoio à atividade turística designadamente às comissões municipais de turismo e comissões regionais de turismo.
3.5.0. Outras funções económicas Inclui os assuntos ou serviços de carácter residual não suscetíveis de enquadramento na categoria ou grupo das funções económicas como sejam a informação dos direitos do consumidor.
4. Outras funções
4.1.0. Operações da dívida autárquica: Respeita às relações da autarquia com as instituições financeiras e a concessão de empréstimos ou subsídios reembolsáveis, nomeadamente a serviços municipalizados.
4.2.0. Transferências entre administrações: Incluem-se as transferências efetuadas para outras entidades da administração central, regional ou autárquica.
4.3.0. Diversas não especificadas Trata-se de uma rubrica de carácter residual que engloba as despesas não enquadráveis nas anteriores rubricas.

Fonte: Notas Explicativas Decreto-Lei N.º 54-A/99 de 22 de fevereiro (Adaptado)

Anexo 4

Proposta de Plano dos Centros de Custos (CC)

Código	FUNÇÕES GERAIS
	Função 111 - Administração Geral
0001	EDIFÍCIO PAÇOS DO CONCELHO
0002	ARMAZEM ECONOMATO
0003	ARMAZÉM GERAL
0004	ARMAZÉM -UAC-CÂMARA MUNICIPAL
0005	ARMAZÉM -UAC - S.MIGUEL
0006	ARMAZÉM -UAC - CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA
0007	ARMAZÉM -BAR
0008	ED. ANTIGO MATADOURO
0009	OFICINAS
0010	ARMAZÉNS DO RIO DIZ (ANTIGA FÁB.TAVARES)
0011	BALCÃO ÚNICO CMG
0012	BALCÃO ÚNICO- VIVACI
0013	BALCÃO ÚNICO - GUARDA GARE
0014	CENTRO COORDENADOR DE TRANSPORTES
0015	SOLAR DOS PÓVOAS (ANJE)
	Função 120 - Segurança e Ordens Públicas
0016	GNR
0017	PSP
	Função 121 - Proteção Civil e Luta Contra Incêndios
0018	SERVIÇO MUNICIPAL PROTEÇÃO CIVIL
	FUNÇÕES SOCIAIS
	Função 211 - Ensino não Superior
0019	ESCOLA PRIMÁRIA DE CARPINTEIRO
0020	ESCOLA PRIMÁRIA DA CASTANHEIRA
0021	ESCOLA PRIMÁRIA DE FAMILIÇÃO
0022	ESCOLA PRIMÁRIA DA GUARDA-GARE
0023	ESCOLA PRIMÁRIA DO BAIRRO DO PINHEIRO
0024	ESCOLA PRIMÁRIA DO ESPIRITO SANTO
0025	ESCOLA PRIMÁRIA DA PÓVOA DO MILEU
0026	ESCOLA PRIMÁRIA DA SANTA ZITA
0027	ESCOLA PRIMÁRIA ADÃES BERMUDES
0028	ESCOLA PRIMÁRIA DE ALFARAZES
0029	ESCOLA PRIMÁRIA AUGUSTO GIL
0030	ESCOLA PRIMÁRIA DO BONFIM
0031	ESCOLA PRIMÁRIA DAS LAMEIRINHAS
0032	ESCOLA PRIMÁRIA DO CUBO
0033	ESCOLA PRIMÁRIA DE MAÇAINHAS
0034	ESCOLA PRIMÁRIA DO BARRACÃO
0035	ESCOLA PRIMÁRIA DA PÊRA DO MOÇO
0036	ESCOLA PRIMÁRIA DA CARVALHEIRA
0037	ESCOLA PRIMÁRIA DOS TRINTA
0038	ESCOLA PRIMÁRIA DE VIDEMONTE
0039	ESCOLA PRIMÁRIA DE VILA FERNANDO
0040	

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

0041	CENTRO ESCOLAR DO MONDEGO
0042	CENTRO ESCOLAR DE GONÇALO
0043	CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA
0044	ESCOLA PRIMÁRIA DO ROCHOSO
0045	ESCOLA PRIMÁRIA DO RIO DIZ
0046	ESCOLA PRIMÁRIA DO BAIRRO DA LUZ
0047	ESCOLA PRIMÁRIA DA RAPOULA
0048	ESCOLA PRIMÁRIA DO TORRÃO
0049	JARDIM DE INFÂNCIA ALDEIA VIÇOSA
0050	JARDIM DE INFÂNCIA AVELÃS DA RIBEIRA
0051	JARDIM DE INFÂNCIA DA CARVALHEIRA
0052	JARDIM INFÂNCIA CASAL CINZA
0053	JARDIM INFÂNCIA CASTANHEIRA
0054	JARDIM INFÂNCIA CAVADOUDE
0055	JARDIM INFÂNCIA CODECEIRO
0056	JARDIM INFÂNCIA CUBO
0057	JARDIM INFÂNCIA MAÇAINHAS
0058	JARDIM INFÂNCIA FAMILICÃO
0059	JARDIM INFÂNCIA FERNÃO JOANES
0060	JARDIM INFÂNCIA GONÇALO
0061	JARDIM INFÂNCIA GUARDA-GARE
0062	JARDIM INFÂNCIA BAIRRO DO PINHEIRO
0063	JARDIM INFÂNCIA BAIRRO DA LUZ
0064	JARDIM INFÂNCIA PÓVOA DO MILEU
0065	JARDIM INFÂNCIA ALFARAZES
0066	JARDIM INFÂNCIA LAMEIRINHAS
0067	JARDIM INFÂNCIA DA SÉ
0068	JARDIM INFÂNCIA PANOIAS
0069	JARDIM INFÂNCIA PORTO DA CARNE
0070	JARDIM INFÂNCIA RAPOULA
0071	JARDIM INFÂNCIA ROCAMONDE
0072	JARDIM INFÂNCIA TRINTA
0073	JARDIM INFÂNCIA VALHELHAS
0074	JARDIM INFÂNCIA VALE DE ESTRELA
0075	JARDIM INFÂNCIA VELA
0076	JARDIM INFÂNCIA VIDEMONTE
0077	JARDIM INFÂNCIA VILA CORTEZ DO MONDEGO
0078	JARDIM INFÂNCIA VILA FERNANDO
0079	JARDIM INFÂNCIA VILA GARCIA
0080	ENSIGUARDA - ESCOLA PROFISSIONAL DA GUARDA
0081	CENTRO DE EDUCAÇÃO RODOVIÁRIA
0082	QUINTA DA MAUNÇA
	Função 212 - Serviços Auxiliares de Ensino
0083	UAC - CÂMARA MUNICIPAL
0084	UAC - S.MIGUEL
0085	UAC - BAIRRO DA LUZ
0086	UAC - CENTRO ESCOLAR DE GONÇALO
0087	UAC - CENTRO ESCOLAR DA SEQUEIRA
0088	UAC - CENTRO ESCOLAR DO VALE DO MONDEGO
0089	TRANSPORTES ESCOLARES

Função 232 - Ação Social

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

0090	HABITAÇÕES SOCIAIS DO MUNICIPIO DA GUARDA
	Função 242 - Ordenamento do Território
0091	SERVIÇO FISCALIZAÇÃO
0092	FISCALIZAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS
0093	VISTORIAS
	Função 245 - Resíduos Sólidos
0094	LIMPEZA URBANA
0095	RECOLHA E TRATAMENTO DE RESÍDUOS SÓLIDOS
0096	TRABALHOS DIVERSOS
	Função 246 - Proteção do Meio Ambiente e Proteção da Natureza
0097	SENTINAS PÚBLICAS
0098	CEMITÉRIOS
0099	CANIL MUNICIPAL
0100	CONSERVAÇÃO/AJARDINAMENTO DE JARDINS E ESPAÇOS VERDES
	Função 251 - Cultura
0101	BIBLIOTECA EDUARDO LOURENÇO
0102	CENTRO DE ESTUDOS IBÉRICOS (CEI)
0103	PAÇO DA CULTURA (NAC)
0104	TEATRO MUNICIPAL DA GUARDA (TMG)
0105	MUSEU DE ARTE SACRA
0106	EDIFÍCIO DA ASS. BR. N. SRA. FÁTIMA
0107	SOLAR TELES VASCONCELOS
0108	CLUBE MONTANHISMO
0109	CYBERCENTRO
0110	SALÃO CONVIVIO TOITO
0111	EDIFÍCIO CULTURAL GONÇALO
0112	SALA DE CULTURA DE FAMALICÃO
0113	TEATRO AQUILLO
0114	AGÊNCIA PROMOÇÃO GUARDA (APGUR)
0115	EQUIPAMENTOS DE DIVULGAÇÃO CULTURAL E PUBLICAÇÕES
0116	MADEIRO DE NATAL
0117	GUARDA NATAL
0118	CANTAR DAS JANEIRAS
0119	JULGAMENTO E MORTE DO GALO
0120	ENCOMENDAÇÃO DAS ALMAS
0121	FEIRA DE S. JOÃO
0122	APOIO A ASSOCIAÇÕES CULTURAIS
0123	APOIO A COLETIVIDADES
	Função 252 - Desporto, Recreio e Lazer
0124	ESTÁDIO MUNICIPAL
0125	PAVILHÃO DE S. MIGUEL
0126	CAMPO DO ZAMBITO
0127	PAVILHÃO DO INATEL
0128	PISCINAS MUNICIPAIS
0129	POLIDESPORTIVO BAIRRO SANTO ANTÓNIO
0130	POLIDESPORTIVO BAIRRO N. SRA REMÉDIOS
0131	POLIDESPORTIVO BAIRRO DO PINHEIRO
0132	POLIDESPORTIVO BAIRRO DA LUZ
0133	PARQUE MUNICIPAL
0134	PARQUE URBANO DO RIO DIZ (POLIS)

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

0135	PARQUE DE CAMPISMO
0136	PARQUE AUTOCARAVANAS
0137	PARQUES INFANTIS
0138	ALAMEDA SANTO ANDRÉ
0139	PARQUE MERENDAS - PORTO DA CARNE
0140	PRAIA FLUVIAL VALHELHAS
0141	PRAIA FLUVIAL ALDEIA VIÇOSA
0142	PARQUE DE MERENDAS VILA CORTEZ MONDEGO
0143	PISTA RADIOMODELISMO DE MAÇAINHAS
0144	FÉRIAS ATIVAS
0145	APOIO A ASSOCIAÇÕES DESPORTIVAS
0146	APOIO A COLETIVIDADES
0147	APOIO A OUTRAS ENTIDADES

FUNÇÕES ECONÓMICAS

Função 320 - Indústria e Energia

0148	MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS
0149	ILUMINAÇÃO CÉNICA
0150	FONTES LUMINOSAS
0151	ILUMINAÇÃO PÚBLICA
0152	PLIE-PLATAFORMA LOGISTICA DE INICIATIVA EMPRESARIAL

Função 331 - Transporte Rodoviários

0153	REDE VIÁRIA - ADÃO
0154	REDE VIÁRIA - ALBARDO
0155	REDE VIÁRIA - ALDEIA DO BISPO
0156	REDE VIÁRIA - ALDEIA VIÇOSA
0157	REDE VIÁRIA - ALVENDRE
0158	REDE VIÁRIA - ARRIFANA
0159	REDE VIÁRIA - AVELÃS DE AMBOM
0160	REDE VIÁRIA - AVELÃS DA RIBEIRA
0161	REDE VIÁRIA - BENESPERA
0162	REDE VIÁRIA - CARVALHAL MEÃO
0163	REDE VIÁRIA - CASAL CINZA
0164	REDE VIÁRIA - CASTANHEIRA
0165	REDE VIÁRIA - CAVADOUDE
0166	REDE VIÁRIA - CODECEIRO
0167	REDE VIÁRIA - CORUJEIRA
0168	REDE VIÁRIA - FAIA
0169	REDE VIÁRIA - FAMALICÃO
0170	REDE VIÁRIA - FERNÃO JOANES
0171	REDE VIÁRIA - GAGOS
0172	REDE VIÁRIA - GONÇALO
0173	REDE VIÁRIA - GONÇALBOCAS
0174	REDE VIÁRIA - JOÃO ANTÃO
0175	REDE VIÁRIA - MAÇAINHAS
0176	REDE VIÁRIA - MARMELEIRO
0177	REDE VIÁRIA - MEIOS
0178	REDE VIÁRIA - MIZARELA
0179	REDE VIÁRIA - MONTE MARGARIDA
0180	REDE VIÁRIA - PANOIAS
0181	REDE VIÁRIA - PÊGA
0182	REDE VIÁRIA - PÊRA DO MOÇO

Contabilidade de Custos

Contributos para um Modelo Contabilístico no Município da Guarda

0183	REDE VIÁRIA - PÊRO SOARES
0184	REDE VIÁRIA - PORTO DA CARNE
0185	REDE VIÁRIA - POUSADE
0186	REDE VIÁRIA - RAMELA
0187	REDE VIÁRIA - RIBEIRA CARINHOS
0188	REDE VIÁRIA - ROCAMONDE
0189	REDE VIÁRIA - ROCHOSO
0190	REDE VIÁRIA - SANTANA D'AZINHA
0191	REDE VIÁRIA - JARMELO S. MIGUEL
0192	REDE VIÁRIA - JARMELO S. PEDRO
0193	REDE VIÁRIA - S. VICENTE
0194	REDE VIÁRIA - S. MIGUEL
0195	REDE VIÁRIA - SÉ
0197	EN 16
0198	EN 18
0199	EN 221(KM 180+750ao182+760)
0200	EN221-5(EN221,P.MOÇO,A.AMBOM)
0201	EN 233(KM 0+000ao8+000)
0202	EN 233-1 (KM0+000ao0+648)
0203	EN 233-2 (KM 0+000 ao5+623
0204	IP-5 (KM151+350 ao 159+855)
0205	VICEG
0206	CAMINHOS RURAIS
0207	PARCÓMETROS
0208	SEMÁFOROS
0209	ABRIGOS DE PASSAGEIROS
	Função 341 - Mercados e Feiras
0210	MERCADO MUNICIPAL DA GUARDA
0211	MERCADO S. MIGUEL
	Função 342 - Turismo
0212	TORRE DE MENAGEM
0213	TURISMO DA GUARDA
0214	MUSEU DOS MEIOS
	Função 350 - Outras Funções Económicas
0215	OUTRAS FUNÇÕES ECONÓMICAS
	OUTRAS FUNÇÕES
	Função 420 - Transferências entre Administrações
0216	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES P/ FREGUESIAS