



Ana Filipa da Silva Costa

# Custos e Gestão Municipal: o caso da Câmara Municipal de Coimbra

Mestrado em Gestão

Faculdade de Economia

setembro de 2012



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

## Relatório de Estágio Curricular

**Aluna:**

Ana Filipa Da Silva Costa

Nº de Estudante - 2004020927

**Entidade de Acolhimento:**

Câmara Municipal de Coimbra

Praça 8 de Maio

3000-300 Coimbra

Telefone: 239 857 500



**Supervisora do Estágio na Entidade de Acolhimento:**

Dra. Bárbara Cristina Baptista Dinis

**Orientadora do Estágio na FEUC:**

Professora Doutora Susana Jorge

## *Agradecimentos*

Primeiro de tudo, quero agradecer o apoio e amor incondicional que os meus Pais me prestaram desde sempre, incentivando-me a lutar pelo que eu queria, especialmente nesta fase da minha vida.

Também quero agradecer em particular à minha amiga Cristina, por me apoiar sempre e ser a grande amiga que é, sempre disponível para ajudar e preocupada com os seus amigos.

Agradeço ainda à minha amiga Diana, que considero como a irmã que não tive, e aos meus restantes amigos. Obrigado a todos por existirem na minha vida.

Aos meus colegas na Câmara de Coimbra, que me fizeram sentir sempre bem-vinda e me acolheram como mais uma da equipa, expresso igualmente os meus sinceros agradecimentos.

Para concluir, resta agradecer à minha Supervisora de Estágio na CMC, a Dr.<sup>a</sup> Bárbara, por todo o apoio dado, e também à minha Orientadora de Estágio da FEUC, a Doutora Susana Jorge, pelo acompanhamento e incentivo para desenvolver um bom trabalho.

## ***Resumo***

A Contabilidade de Custos com a aprovação do POCAL (DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro) passou a ser obrigatória para as autarquias locais no que respeita ao apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.

As principais finalidades do sistema de Contabilidade de Custos são a melhoria do processo de tomada de decisões (no processo orçamental e na determinação dos preços e das taxas), e a medida e o controlo do desempenho alcançado (controlar de custos, medir o desempenho, avaliar a eficiência e eficácia dos programas e apoiar no conjunto de decisões económicas).

Neste contexto, sabendo que a Lei só exige custos, mas também sabendo que o Município, para a gestão de certos serviços, precisa de comparar com proveitos/receitas, vai-se discutir a possibilidade de se considerar os proveitos no âmbito do POCAL, como poderá ser feita essa comparação e que benefícios, isso trará para o Município, pretendendo-se assim caminhar no sentido de uma contabilidade de gestão.

***Palavras chave:*** Contabilidade de Custos; Autarquias Locais; Custos; Proveitos.

## ***Abstract***

The Cost Accounting with the adoption of POCAL (Decree-Law 54-A/99 of 22 February) became mandatory for local authorities concerning the clearance of functions costs and the underlying costs involved in setting tariffs and prices of goods and services.

The main aims of Cost Accounting system are to improve the decision making process in the budgetary procedure, pricing and rate determination process and to measure and monitor the performance in terms of costs control, performance measurement, assess the effectiveness and efficiency of the programs and support the economic decisions.

In this context, knowing that the Law simply requires costs and that the Municipality in order to manage some services has to compare revenue, we are going to discuss the possibility of take into account the profit within POCAL, how can we compare revenue and what benefits will it bring to the Municipality, thus intending to move towards a Management Accounting.

***Key Words:*** Cost Accounting; Local Authorities; Costs; Profits.

## ***Índice de Figuras***

Figura 1. Freguesias do Concelho de Coimbra .....	5
Figura 2. Organigrama da CMC .....	13
Figura 3. Contribuição de cada programa para a Contabilidade de Custos.....	18
Figura 4. Cronograma de tarefas do estágio .....	22
Figura 5. Esquema de Lançamento de faturas em Entidades Credoras.....	23
Figura 6. Módulo SCA CC – Outros Custos .....	24
Figura 7. Módulo SCA CC – Outros Custos – Detalhes Lançamento .....	25
Figura 8. Módulo SCA CC – Outros Custos – Contrapartidas dos documentos de entidades credoras.....	25
Figura 9. Módulo SCA CC – Outros Custos – Distribuição da contabilidade de Custos .....	26
Figura 10. Módulo SCA CC – Outros Custos – Distribuição de Custos a Bens ou Serviços .....	27
Figura 11. Reclassificação automática das imputações de mão-de-obra.....	28
Figura 12. Exemplo de Reclassificações de Custos Reais de Máquinas e Viaturas – Custos de FSE (1).....	30
Figura 13. Exemplo de Reconciliações de Custos Reais de Máquinas e Viaturas – Custos de FSE(2).....	30
Figura 14. Esquema de repartição dos custos.....	40
Figura 15. Fichas/Mapas de apuramento de custos no POCAL.....	48

## ***Índice de quadros***

Quadro 1. Balanços – Ativo (valores em €) .....	6
Quadro 2. Fundos Próprios e Passivos (valores em €) .....	7
Quadro 3. Demonstração dos Resultados (valores em €).....	8
Quadro 4. Tipos de funções estabelecidas pelo POCAL.....	37
Quadro 5. Classificação Funcional da CMC .....	52
Quadro 6. Custos da Funcional 241.....	53
Quadro 7. Receitas dos Bairros Municipais .....	53
Quadro 8. Demonstrações de Resultados por Funções .....	54
Quadro 9. Demonstrações de Resultados por Funções para a Funcional 241 .....	55

## ***Lista de Siglas***

AIRC – Associação de Informática da Região Centro

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CC – Contabilidade de Custos

CCP – Códigos dos Contratos Públicos

CMC – Câmara Municipal de Coimbra

DC – Divisão de Contabilidade

DGF – Divisão de Gestão Financeira

DPA – Divisão de Património e Aprovisionamento

EDP – Energias de Portugal

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

GES – Sistema de Gestão de Stocks

GOP – Grandes Opções do Plano

OAD – Obras por Administração Direta

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

REFER – Rede Ferroviária Nacional

SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

SCA CC – Sistema de Contabilidade Autárquica – Contabilidade de Custos

SIC – Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial

SGP – Sistema de Gestão de Pessoal

SMTUC – Serviços Municipalizados de Transportes Urbanos de Coimbra

## ***Índice***

Agradecimentos .....	iii
Resumo .....	iv
Abstract.....	v
Índice de Figuras .....	vi
Índice de quadros.....	vi
Lista de Siglas.....	vii
Introdução.....	1
Capítulo I – Apresentação da entidade de acolhimento – Câmara Municipal de Coimbra .....	2
1. História dos Paços do Concelho .....	2
2. Enquadramento do Município .....	4
2.1. Localização geográfica.....	4
2.2. Breve análise económico-financeira e orçamental.....	5
2.3. Enquadramento organizacional .....	12
3. Organização e Funcionamento da Contabilidade de Custos na Câmara Municipal de Coimbra.....	15
Capítulo II – Estágio.....	21
1. Enquadramento e objetivos .....	21
2. Tarefas desenvolvidas.....	22
3. Análise crítica .....	31
Capítulo III – Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão.....	32
1. Importância da Contabilidade de Custos para a Gestão Municipal .....	32
2. A Contabilidade de Custos segundo o POCAL .....	35
2.1. Introdução sobre o POCAL.....	35
2.2. O subsistema de Contabilidade de Custos.....	36
2.3. Insuficiências no Sistema da Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL.....	48
3. E os Proveitos? .....	50
3.1. Exemplo da Câmara Municipal de Coimbra .....	51
Conclusão .....	56
Bibliografia.....	58
Legislação.....	59
Cibergrafia .....	60



Anexos.....	61
Anexo 1 - Artigo 16º da Norma de Controlo Interno da CMC .....	62
Anexo 2 - Exemplo de uma ficha de obra no OAD .....	66

## ***Introdução***

Este Relatório foi elaborado no âmbito da cadeira de Estágio Curricular, com vista a conclusão do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. O estágio decorreu na Câmara Municipal de Coimbra e teve a duração de 20 semanas, decorrendo de 2 de Abril a 24 de Agosto de 2012.

O Relatório de Estágio destina-se a descrever as principais atividades desenvolvidas ao longo do estágio, procurando também desenvolver um tema teórico que, neste caso, será *“Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão”*, onde se discute a necessidade e possibilidade da Contabilidade de Custos do POCAL passar a um sistema de Contabilidade de Gestão, nomeadamente comparando custos com proveitos, tendo por base os conhecimentos adquiridos ao longo da vida académica.

Com vista a estes propósitos, o Relatório encontra-se dividido em três capítulos.

No Capítulo I é feita uma apresentação da entidade de acolhimento, encontrando-se dividido em três secções, sendo que na primeira é feita uma apresentação da história dos Paços do Conselho, na segunda parte é feito um enquadramento do Município a nível geográfico, económico-financeiro e orçamental e, por último, um enquadramento a nível organizacional. Na terceira secção é feita a apresentação da área onde decorreu o estágio e como é o seu funcionamento.

No Capítulo II procede-se à descrição do Estágio, enquadrando os objetivos que se pretenderam atingir com a sua realização, e também apresentando as tarefas realizadas. No final procedemos a uma breve análise crítica.

Por último, mas não menos importante, no Capítulo III desenvolve-se o tema teórico proposto, onde se pretende averiguar a possibilidade de se considerar os proveitos e avaliar as potencialidades de uma passagem da Contabilidade de Custos a uma Contabilidade de Gestão nos municípios, apresentando um exemplo da Câmara Municipal de Coimbra.

## ***Capítulo I – Apresentação da entidade de acolhimento – Câmara Municipal de Coimbra***

### **1. História dos Paços do Concelho<sup>1</sup>**

Os Paços Municipais da Cidade de Coimbra localizam-se na Praça 8 de Maio, cujo nome tem referência à entrada das tropas liberais em Coimbra, no ano de 1834. Esta sede teve várias localizações desde a Idade Média, instalando-se a partir do Século XVI na Torre de Almedina, onde é possível observar ainda, nos dias de hoje, no piso superior, um antigo brasão da cidade, a palavra “Senado”, e a data de 1541. Já no piso inferior, era onde funcionava o Tribunal da Relação, o que faz com que este monumento apareça com a designação de “Torre da Vereação” ou “Torre da Rellação”, em vários documentos. A localização altera-se no Século XVIII, com a mudança para casas junto à Igreja de Santiago, com frente para a Praça de São Bartolomeu e para a Calçada. Regressou duas vezes à Torre de Almedina, uma após o terramoto de 1755 e outra em 1810, após as casas junto à Igreja de Santiago terem sido incendiadas aquando das invasões francesas.

Com a extinção da Inquisição em 1821, a Vereação desloca-se no ano subsequente para parte dos seus edifícios, mais propriamente para a denominada Casa da Bica, com entrada pela Rua da Sofia, mantendo-se nesse local por pouco tempo, uma vez que o Estado a vende, o que obriga a um regresso da Vereação para a centenária Torre em 1826.

Em janeiro de 1835, aproveitando a extinção das Ordens Religiosas no ano anterior, a vereação dirigiu aos Deputados da Nação Portuguesa uma petição onde requeria para a Câmara “uma parte do extinto Mosteiro de Santa Cruz, no qual há todas as convenientes disposições para Jurados, da Câmara, da secretaria e competente arquivo”, petição essa que só teve resposta positiva em junho de 1836, permitindo o Governador Civil interino que a Câmara ocupasse a parte exigida, desde que se sujeitasse “a largar mão dela quando, por qualquer circunstância, o Governo a destinasse para outros fins”. Foi então destinada à Câmara a parte do mosteiro com a fachada virada para o denominado

---

<sup>1</sup> Este capítulo baseou-se no publicado em [www.cm-coimbra.pt](http://www.cm-coimbra.pt).

Terreiro de Sansão, devido ao facto de ter aí existido um chafariz encimado por uma estátua daquela figura bíblica.

Após a cedência dessa parte do mosteiro, ainda que a título precário, a Câmara instalou-se naquele espaço, após os consertos necessários para a mudança. É então em 17 de novembro de 1836, que finalmente é feita a concessão à Câmara de todos os edifícios que haviam feito parte do Mosteiro, através de portaria do Ministério dos Negócios da Fazenda, com a condição de neles se localizarem as várias repartições públicas estatais. A Câmara Municipal ocupou estas acomodações durante décadas, e foi procedendo a consecutivas alterações para as tornar aptas às exigências de uma instituição que, com o passar dos anos, passou a ter a seu cargo cada vez mais obrigações e finalidades.

Não obstante, apesar das diversas obras de melhoramento no edifício, este continuou a não corresponder às necessidades que se faziam sentir, não só por parte da Câmara Municipal, como também pelo Tribunal e restantes repartições que ali se haviam instalado. Embora por várias vezes se tenha falado na construção de uns novos Paços Municipais, tal só veio a ser viabilizado em 1876, pelo presidente da altura, Dr. Lourenço de Almeida Azevedo, cuja construção teve início em agosto desse ano, com a demolição da parte do Mosteiro onde viria a surgir o novo edifício municipal. O avanço desta decisão gerou alguma polémica, sendo muito criticada, sobretudo por parte do jornal *O Conimbricense*, que argumentou contra o desaparecimento de parte do mosteiro, realçando também o elevado custo do empreendimento. Contudo, houve quem apoiasse esta medida, como é o caso do *Correspondência de Coimbra*, ao considerar que a perda em termos históricos e artísticos seria compensada, por se permitir que a Câmara e as outras repartições públicas pudessem ter um local adequado para se instalarem e aí funcionarem.

O edifício, com projeto da autoria de Alexandre da Conceição, que era engenheiro camarário, foi tomando forma, com a elevação das paredes, o que não se fez sem perda de vidas humanas e com algumas modificações. Em janeiro de 1878, foi demolida a casa adjacente à Igreja, conforme o previsto nos planos, e em abril de 1879 colocou-se o frontão com as armas da cidade, rematando o novo edifício. Mas o frontão que tinha sido feito em Lisboa pelo Canteiro Joaquim Castelo tinha o brasão invertido (o que se mantém até hoje) e acarretou mais alguns reparos. Este pormenor do brasão em pedra tornou-se mais evidente aquando do hastear da bandeira da cidade no mastro, no dia 29

de abril, data do aniversário da outorga da Carta Constitucional. Por esta altura, já todos podiam apreciar a forma final da obra, originando divergências em termos de opiniões por parte dos munícipes.

A 13 de agosto de 1879, pela primeira vez a vereação teve lugar nas novas salas do andar superior, com frente para a Praça 8 de Maio, fixando-se aí nesse mesmo dia, a secretaria da Câmara. No dia 1 de dezembro do mesmo ano, a fim de se celebrar o aniversário da Restauração, como foi noticiado no *Correspondência de Coimbra*, foi iluminada “a gás a frontaria dos novos Paços do Concelho. A iluminação produziu um efeito deslumbrante”.

A 25 de abril de 1881 inaugura-se o Tribunal, voltando este assim aos renovados Paços Municipais, pois com o início das obras havia sido transferido para o antigo Colégio da Trindade. No novo edifício veio a ocupar uma sala de audiências num vasto espaço no andar térreo (apesar de ainda lhe faltar alguns acabamentos), na esquina da Praça 8 de Maio com a hoje denominada Rua Olímpio Nicolau Rui Fernandes.

Porém, 52 anos volvidos, em junho de 1933, acontece um marco importante para a história dos Paços Municipais, com a transferência do Tribunal Judicial para as suas novas instalações, localizadas na Rua da Sofia. Décadas mais tarde, também a Repartição de Finanças que se encontrava instalada na sala onde outrora funcionara o Tribunal, em 1976 abandona esse local, ficando a partir daí, o edifício apenas afeto a serviços da Câmara Municipal de Coimbra.

## **2. Enquadramento do Município**

### **2.1. Localização geográfica**

A cidade de Coimbra é sede de um município com aproximadamente 320 km<sup>2</sup> de área e 143 052 habitantes<sup>2</sup>, subdivide-se em 31 freguesias (Figura 1): Almedina, Santa Clara, Santa Cruz, Santo António dos Olivais, S. Bartolomeu, S. Martinho do Bispo, Sé Nova, Botão, Souselas, Trouxemil, Vil de Matos, como freguesias urbanas, e Almalaguês, Ameal, Antanhol, Arzila, Assafarge, Brasfemes, Castelo Viegas, Ceira, Cernache, Eiras, Lamosa, Ribeira de Frades, S. João do Campo, S. Martinho de Árvore, S. Paulo de

---

<sup>2</sup> Dados de 2011, da Associação Nacional dos Municípios Portugueses (ANMP).

Frades, S. Silvestre, Taveiro, Torre de Vilela e Torres do Mondego, como freguesias rurais.

**Figura 1. Freguesias do Concelho de Coimbra**



Fonte: [www.cm-coimbra.pt](http://www.cm-coimbra.pt)

## **2.2. Breve análise económico-financeira e orçamental**

Com esta análise, pretende-se dar a conhecer a situação da entidade onde foi realizado o estágio, designadamente como esta tem evoluído e se encontra em termos de “saúde” financeira e orçamental.

### **2.2.1. Análise económico - financeira**

Numa primeira abordagem, conforme mostra o Quadro 1, é possível observar que os balanços não sofreram grandes variações durante o triénio de 2009/2011.

**Quadro 1. Balanços – Ativo (valores em €)**

Ativo	2009	2010	2011	VAR 2010/2011
	AL	AL	AL	
<b>Ativo Fixo Líquido</b>	<b>588.658.531</b>	<b>593.495.787</b>	<b>607.508.488</b>	<b>2%</b>
<b>Imobilizado Bruto</b>	<b>627.087.958</b>	<b>635.633.334</b>	<b>656.586.749</b>	<b>3%</b>
Bens de Domínio Público	291.577.722	293.395.833	317.608.129	8%
Imobilizações Corpóreas	239.219.146	240.607.854	227.422.054	-5%
Imobilizações Incorpóreas	11.694.650	11.694.650	11.694.650	0%
Investimentos Financeiros	46.167.013	47.392.013	50.535.122	7%
(Amortizações acumuladas)	(38.429.427)	(42.542.984)	(49.326.794)	16%
<b>Dívidas de MLP</b>	<b>0</b>	<b>405.437</b>	<b>248.533</b>	<b>-39%</b>
Dívidas de Terceiros	0	405.437	248.533	-39%
<b>Ativo Circulante</b>	<b>18.170.670</b>	<b>23.802.986</b>	<b>27.387.445</b>	<b>15%</b>
Existências	910.880	838.248	765.139	-9%
(Provisões para depreciação de existências)	(0)	(0)	(0)	-
Dívidas de Terceiros	13.406.953	19.454.574	23.723.552	22%
(Provisões para cobranças duvidosas)	(87.155)	(2.002.150)	(2.002.150)	0%
Títulos Negociáveis	0	0	0	-
Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa	3.939.992	5.512.314	4.900.905	-11%
<b>Acréscimos e Diferimentos</b>	<b>1.547.612</b>	<b>4.513.173</b>	<b>3.604.722</b>	<b>-20%</b>
Acréscimos de Proveitos	1.387.010	2.519.064	1.879.312	-25%
Custos Diferidos	160.301	1.994.109	1.725.410	-13%
Total do Ativo	608.376.813	621.811.945	638.500.655	3%

Fonte: Relatório de Gestão CMC (2011)

De seguida apresenta-se uma análise mais detalhada das rúbricas do Balanço.

### Ativo

O ativo fixo líquido aumentou 3% entre 2009 e 2011, e 2% de 2010 para 2011, sendo que esse crescimento se deveu principalmente à integração dos bens da sociedade Coimbra Polis na CMC (aumento dos Bens de Domínio Público) e ao aumento das participações de capital no Coimbra iParque e na Sociedade de Reabilitação Urbana (aumento dos Investimentos Financeiros). Quanto às Dívidas a Receber de Médio e Longo Prazo (MLP), estas sofreram uma diminuição de 39% em 2011, face a 2010, por consequência da diminuição das dívidas de terceiros referentes a obras coercivas decorrentes da posse administrativa de prédios. Este tipo de dívidas são empréstimos a particulares (inquilinos) que vão sendo amortizados à medida que se vai efetuando o pagamento das respetivas rendas. Encontram-se presentes também nesta rúbrica do balanço, os empréstimos concedidos aos SMTUC e às Águas de Coimbra.

O Ativo Circulante cresceu 15%, devido ao aumento considerável de mais de 22% das dívidas de terceiros de curto prazo.

**Quadro 2. Fundos Próprios e Passivos (valores em €)**

<b>PASSIVO</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	
	AL	AL	AL	VAR 2010/2011
Provisões para riscos e encargos	500.000	7.052.612	6.668.295	-5%
Dívidas a Terceiros – MLP	54.416.977	55.624.644	53.955.100	-3%
Dívidas a Terceiros – CP	15.865.293	18.390.827	20.907.476	14%
Acréscimos e Diferimentos	96.581.635	98.601.202	101.311.464	3%
Total do Passivo	167.363.905	179.669.285	182.842.335	2%
<b>Fundos Próprios</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	
	AL	AL	AL	VAR 2010/2011
Património	351.483.344	351.326.001	351.343.972	0%
Ajustamento de partes de capital em empresas	4.830	4.830	4.830	0%
Reservas	73.925.163	74.924.254	83.949.482	12%
Resultados Transitados	13.045.650	13.253.908	15.755.862	19%
Resultado Líquido do Exercício	2.553.922	2.633.667	4.604.174	77%
Total dos Fundos Próprios	441.012.909	442.142.660	455.658.320	3%
<b>Total do Passivo + Total dos Fundos Próprios</b>	<b>608.376.814</b>	<b>621.811.945</b>	<b>638.500.655</b>	<b>3%</b>

Fonte: Relatório de Gestão e Contas da CMC (2011)

### Fundos Próprios

Conforme apresentado no Quadro 2, os Fundos Próprios da CMC aumentaram 13.515.660€ em 2011, face ao valor de 2010, representando um crescimento de 3%, cuja origem adveio do aumento significativo de mais de 75%, do Resultado Líquido do Exercício, de 12% das rúbricas de Reservas, e dos Resultados Transitados que aumentaram mais de 19 %.

### Passivo

As dívidas a pagar a MLP sofreram uma diminuição de 3% (- 1.669.544€) em 2011, face a 2010, devido à amortização de financiamentos bancários (-969.190€) e de dívidas a outros credores de MLP (-700.355€). Quanto às Dívidas a Curto prazo (CP), estas cresceram no triénio aproximadamente 5.000.000€ o que se deveu principalmente ao contrato celebrado entre o Município de Coimbra, as Águas de Coimbra e as Águas do Mondego, relativo à utilização de novas infraestruturas pelas Águas do Mondego, ao abrigo do contrato celebrado e pago em prestações. Também se registou uma



diminuição em grande valor das dívidas a curto prazo a fornecedores de imobilizado c/c de cerca de 2.000.000€ no triénio.

Concluindo a análise do Passivo, é ainda de referir o aumento sofrido pela conta de fornecedores em conferência c/c de e de fornecedores de imobilizado, entre 2010 e 2011 de cerca de 16% e 563% respetivamente, refletindo assim o registo do protocolo celebrado com a REFER para execução de intervenções rodoviárias (passagens de nível), no âmbito do sistema de mobilidade do Mondego no montante de 2.625.468,14€. Por sua vez, quanto aos Acrescimentos e diferimentos, entre 2010 e 2011, sofreram uma diminuição de 1% e um aumento de 3% respetivamente.

## Resultados

**Quadro 3. Demonstração dos Resultados (valores em €)**

Demonstrações de Resultados	2009	2010	2011	Varição 2010/2011
1. Proveitos Operacionais	75.130.648	70.306.834	69.524.651	-1%
2. Custos Operacionais	73.800.781	70.648.559	68.930.815	-2%
<b>Resultados Operacionais (A)</b>	1.329.867	-341.725	593.837	274%
3. Proveitos e Ganhos Financeiros	6.166.142	5.340.400	7.134.554	34%
4. Custos e Perdas Financeiras	1.407.306	881.457	1.643.675	86%
<b>Resultados Financeiros (B)</b>	4.758.836	4.458.944	5.490.879	23%
<b>Resultados Correntes (C)</b>	6.088.703	4.117.218	6.084.716	48%
5. Proveitos e Ganhos Extraordinários	3558891	2.501.966	5.517.412	121%
6. Custos e Perdas Extraordinárias	7.093.673	3.985.517	6.997.954	76%
<b>Resultados Extraordinários (D)</b>	-3.534.782	-1.483.551	-1.480.542	0%
<b>Resultados Líquidos do Exercício (A+B+D)</b>	2.553.921	2.633.668	4.604.174	75%

Fonte: Relatório de Gestão e Contas da CMC (2011)

De acordo com o Quadro 3, o Resultado Líquido do Exercício sofreu um aumento de 80%, no triénio de 2009/2011, sendo o crescimento deste de 75% entre 2010 e 2011, ultrapassando os 4.500.000€ no último ano, valor esse que é resultado do efeito combinado das seguintes rúbricas:

- Os Resultados Operacionais cresceram 274% face a 2010, apresentando valores positivos em 2011, comparativamente aos -341.725€ de 2010. Apesar do bom resultado em 2011, os Resultados Operacionais sofreram um impacto negativo pelo fato de a conta Transferências e Subsídios Concedidos incluir, nesse ano, o valor de 1.559.966,38€ transferido para as Águas de Coimbra, EM., que corresponde ao valor

recebido das Águas do Mondego a título de compensação pela utilização de infraestruturas em baixa.

- Os Resultados Correntes, que se obtêm da soma dos Resultados Operacionais com os Financeiros, apresentaram um valor positivo de 6.084.716€ em 2011, valor que é próximo ao atingido em 2009, embora apresentem um crescimento de 48% face a 2010.

- Os Resultados Financeiros aumentaram 23% face ao ano de 2010, pois apesar do aumento dos custos de financiamento resultante do crescimento das taxas Euribor, conseguiu-se através da captação de receita, designadamente através da aplicação dos excedentes de tesouraria, atenuar esse efeito negativo sobre o resultado financeiro obtido no final do ano. De salientar ainda, a transferência para as Águas de Coimbra (já referida nos Resultados Operacionais), e a ocorrência da distribuição de dividendos em 2011, devido à participação da CMC na ERSUC e nas Águas do Mondego, que tiveram impacto nestes resultados.

- Os Resultados Extraordinários estabilizaram, tendo apresentado em 2011 um valor de -1.480.542€, em consonância com os -1.483.551€ verificados em 2010.

### **2.2.2. Análise Orçamental<sup>3</sup>**

#### Execução da Receita

Em 2011, a receita total bruta cobrada (incluindo todos os fluxos financeiros) foi de 101.525.239€, crescendo 11% face a 2010.

A receita corrente cobrada cresceu 4,7% em relação ao valor de 2010, tendo sido cobrados 75.462.145€ em 2011, em contraponto com os 72.057.884€ de 2010. Este crescimento foi resultado da contribuição, essencialmente, do aumento dos Impostos Diretos em 3,7% (1.432.193€), dos Impostos Indiretos em 3,3% (74.582€), dos Rendimentos de propriedade em 48,3% (2.299.245€) e das Vendas de Bens e Serviços correntes em 69,9% (970.818€). No entanto, também se verificou uma diminuição na cobrança da receita resultante das Taxas, Multas e outras Penalidades em 11,8% (-424.461€) e nas Transferência Correntes obtidas em 3% (-587.114€), devido

---

<sup>3</sup> Relatório de Gestão e Contas da CMC (2011)

principalmente à redução das transferências provenientes do Orçamento de Estado (FEF, FSM e IRS).

Os Impostos Diretos evoluíram positivamente, em especial por causa do aumento do Imposto Municipal sobre Imóveis (+1.750.324€) e do Imposto Único de Circulação (+250.461€). De referir que apesar do aumento dos Impostos Diretos, o Imposto Municipal sobre a Transmissão de Imóveis (-1.200.059€) sofreu uma redução significativa na sua cobrança, devido à diminuição acentuada da atividade imobiliária. Quanto à cobrança da Derrama, esta sofreu um aumento de 25,9% (+793.414€) resultante de períodos execução deste imposto anteriores a 2011.

A Receita de capital foi de 22.992.544€ em 2011, crescendo 32,7% (+5.661.070€) em relação a 2010, o que se deveu sobretudo, ao aumento de 144,8% (1.950.613€) da rubrica Venda de Bens de Investimento (terrenos, habitações e outros...).

Por último, de referir que também as Transferências de Capital cresceram em 2011, aumentando 78,1% (3.908.899€), apesar da diminuição da componente de capital do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), que foi dirimida pelo aumento significativo da Participação do Estado em projetos cofinanciados em 290,3% (3.897.841€), por força da execução da obra do Centro de Convenções e Espaço Cultural do Convento de S. Francisco e dos Centros Escolares entretanto concluídos.

De referir, que durante o triênio, a Taxa média de execução orçamental<sup>4</sup> da Receita foi de 61,1%.

#### Execução da Despesa

Em 2011, a Despesa Total paga foi de 99.067.893€, aumentando 12,2% relativamente a 2010, e a Despesa corrente paga diminuiu 0,6% (-413.500€).

As Despesas com Pessoal, a Aquisição de Bens e Serviços e os Subsídios diminuíram, respetivamente, 6%, 0,5% e 5% em 2011, comparativamente a 2010, assumindo valores entre os 5.477.908€ e os 28.282.050€. Contudo, houve um aumento dos Juros e Outros Encargos em 46,2% (+439.968€) e das Transferências Correntes em 28,5% (1.416.478€), sendo que o crescimento dos primeiros se deveu principalmente à evolução do mercado de capitais, nomeadamente a uma tendência crescente da Euribor a 6 meses, o que fez com que a Câmara Municipal tivesse no somatório de todos os

---

<sup>4</sup>A Taxa de Execução média da Receita é calculada segundo esta fórmula: ((Receita Bruta Cobrada / Dotação Corrigida))/3 .

financiamentos existentes, um acréscimo de despesa de 46,5% (314.183€). Os Juros de Mora também cresceram em 2011.

As Transferências Correntes concedidas cresceram apresentando um valor de 6.378.192 €, resultado das transferências para:

- Águas de Coimbra, decorrente dos contratos alusivos à Perda de Negócio e Rendas com as Águas do Mondego;
- SMTUC, que aumentaram 592.938€.

Os Subsídios correntes sofreram uma diminuição de 5% (-290.472€), que se deveu essencialmente à execução parcial dos protocolos com a Turismo de Coimbra, E.M..

As Despesas de Capital foram de 33.819.862€, tendo tido um crescimento significativo de 49,6%, face aos valores de 2010, que se deveu:

- ao aumento das Aquisições de Bens de Capital em 34,1% (3.804.360€), por efeito principal do Convento de S. Francisco e a conclusão dos Centros Escolares, cujos pagamentos são contabilizados nesta rubrica orçamental;
- às Transferências de Capital concedidas, que aumentaram 27,9% (875.184€);
- aos Ativos Financeiros que aumentaram 136,2% (1.960.400€), devido ao aumento da participação da CMC no Capital Social do Coimbra iParque;
- à operação financeira resultante do financiamento de curto prazo para equilíbrio de tesouraria, pois devido ao fato da autarquia não receber de forma uniforme a sua receita municipal, e para que possa cumprir com as suas obrigações em tempo oportuno, a CMC tem recorrido a um empréstimo de curto prazo no início de cada exercício económico para equilibrar a sua tesouraria. A modalidade encontrada em 2011 foi diferente da dos exercícios anteriores, passando a ser efetuado através de uma conta corrente caucionada, sendo que estes financiamentos esgotam-se no próprio exercício em que tiveram origem, logo aumentando as despesas de capital com Passivos Financeiros;
- a um aumento do pagamento dos empréstimos de MLP em 21,5% (617.493€). No triénio 2009/2011, esta rubrica cresceu 166,4% (2.182.098€), resultando essencialmente do fim do período de carência de alguns financiamentos existentes, como os Planos Plurianuais de Investimento e o do Estádio Cidade de Coimbra.

Durante o triênio, a Taxa média de execução orçamental da Despesa foi de 62,6%.

### **2.3. Enquadramento organizacional**

A Câmara Municipal de Coimbra, enquanto órgão colegial do tipo executivo a quem é incumbido a gestão permanente dos assuntos do Município de Coimbra, tem como principais atribuições e competências, no âmbito do previsto no artigo 13º da Lei 159/99, de 14 de setembro, as seguintes:

- Planeamento, Reabilitação e Qualificação;
- Estruturação do Território e Desenvolvimento Socioeconómico;
- Cidade Solidária e Saudável;
- Afirmação da Cultura;
- Educação, Desporto e Tempos Livres.

Segundo o Regulamento da Estrutura orgânica Nuclear da CMC<sup>5</sup>, a organização dos serviços prestados pela Câmara, segue um modelo de estrutura organizacional hierarquizada, composta por uma estrutura nuclear e uma estrutura flexível.

A estrutura nuclear comporta as seguintes unidades orgânicas nucleares:

1. Gabinete de Planeamento e Controlo
2. Gabinete de Inovação e Desenvolvimento Económico
3. Departamento Jurídico e de Contencioso
4. Gabinete de Auditoria Interna
5. Direção Municipal de Desenvolvimento Organizacional
  - 5.1. Departamento de Modernização e Desenvolvimento
  - 5.2. Departamento de Recursos Humanos
  - 5.3. Departamento de Finanças e Património
6. Direção Municipal de Administração do Território
  - 6.1. Departamento de Planeamento Organizacional
  - 6.2. Departamento de Gestão Urbanística e Renovação Urbana
  - 6.3. Departamento de Ambiente e Qualidade de Vida
  - 6.4. Departamento de Obras e Infraestruturas
7. Departamento de Habitação
8. Departamento de Desenvolvimento Social, Família e Educação
9. Departamento de Desporto e Juventude
10. Departamento de Cultura
11. Polícia Municipal
12. Companhia de Bombeiros Sapadores
13. Serviço de Proteção Civil

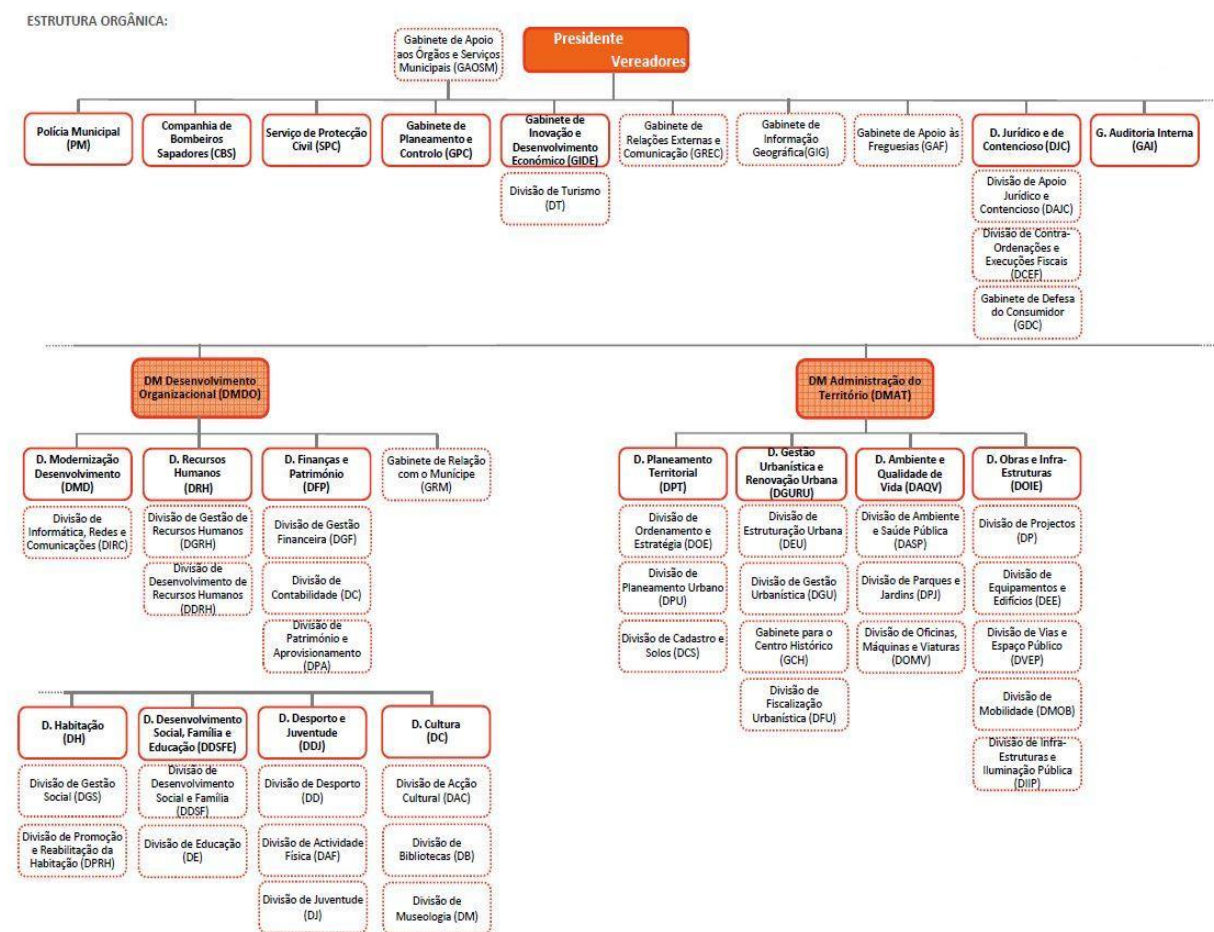
---

<sup>5</sup>Em vigor desde 13 de Setembro de 2011, publicado em Diário da República, nº135, 2.ª série de 15 de julho de 2011, por deliberação nº 9098/2011 da Assembleia Municipal de Coimbra.

As unidades orgânicas referidas encontram-se hierarquicamente dependentes do Presidente da Câmara Municipal ou de um Vereador com competência delegada na matéria.

Existem também unidades orgânicas flexíveis não integradas em unidades orgânicas nucleares, nomeadamente a Divisão de Contabilidade, Divisão de Educação, entre outras.

Figura 2. Organigrama da CMC



Fonte: [www.cm-coimbra.pt](http://www.cm-coimbra.pt)

Segundo o artigo 2º do Regulamento da CMC, referido previamente, o Município de Coimbra e os seus serviços seguem fins de interesse público geral e municipal e têm como missão a promoção e melhoria das condições gerais de vida, de trabalho e de lazer dos seus munícipes, tal como o desenvolvimento em termos económico, social e

cultural do Município, através da adoção de políticas públicas com base na gestão sustentável dos recursos disponíveis e na demanda de um serviço público de qualidade.

De referir que, das várias competências das unidades orgânicas, algumas são comuns entre os diversos serviços, como por exemplo, a colaboração na preparação das Grandes Opções do Plano (GOP's), do Orçamento e do Relatório de Gestão, e elaboração dos documentos de prestação de contas.

Fazem parte da composição do Departamento de Finanças e Património, as seguintes unidades orgânicas flexíveis:

- Divisão de Gestão Financeira (DGF)
- Divisão de Contabilidade (DC)
- Divisão de Património e Aprovisionamento (DPA)

Para este estágio, a unidade orgânica flexível mais relevante, é a Divisão de Contabilidade, que de acordo com o publicado no Diário da Republica nº 175, 2.ª série de 12 de setembro de 2011, por deliberação nº 1707/2011 da Assembleia Municipal de Coimbra, tem as seguintes competências:

- a)* Criar e manter atualizada a estrutura do plano de contas;
- b)* Assegurar o tratamento contabilístico da receita e da despesa através da aplicação das políticas contabilísticas, finanças locais e de relato financeiro;
- c)* Proceder à liquidação dos processos de despesa, submetê-los a autorização de pagamento e controlar a situação contributiva e tributária dos fornecedores;
- d)* Assegurar a constituição, reconstituição e reposição de fundos de maneiio e verificar a aplicação das normas;
- e)* Gerir a relação financeira entre o Município e os munícipes, clientes, fornecedores e outras entidades;
- f)* Garantir o planeamento da faturação e proceder à emissão de faturas ou documentos equivalentes;
- g)* Garantir o enquadramento tributário das operações realizadas, o seu apuramento, bem como o cumprimento das obrigações declarativas e a organização do dossier fiscal;
- h)* Efetuar lançamentos de final de exercício para encerramento de contas individuais e consolidadas.

Dentro da Divisão de Contabilidade, encontra-se a Contabilidade de Custos, área de desenvolvimento do estágio, que se passa a caracterizar na secção seguinte.

### **3. Organização e Funcionamento da Contabilidade de Custos na Câmara Municipal de Coimbra**

A Contabilidade de Custos (CC) na Câmara Municipal de Coimbra foi implementada em 2007, com recurso a uma entidade externa, começando a funcionar em pleno no ano de 2009. Foi criada para fazer face ao imposto pelo imperativo legal previsto no POCAL, na Nova Lei das Finanças Locais (NLFL) e no Regime Geral das Taxas (RGT).

Nos termos do nº 2.8.3.1 do POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro “ 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”.

No âmbito do nº 3 do art.28º da NLFL, aprovada pela Lei nº 2/2007 de 15 de janeiro, “a contabilidade analítica por centro de custos deve permitir identificar os custos referentes às funções educação, saúde e ação social”. A contabilidade de custos pretende responder a esta lei no que concerne à fixação de taxas geradas pela atividade municipal ou geradas pela realização de investimentos, bem como, colaborar na fixação de preços de modo a que estes não sejam inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e fornecimento de bens pelos municípios.<sup>6</sup>

A entidade externa que definiu a Contabilidade de Custos na CMC, pretendeu ir mais além do previsto na Lei e definiu como objetivos da CC os seguintes:

- Quantificar a estrutura de custos da unidade orgânica;
- Delimitar o custo das Atividades e Projetos Municipais;
- Quantificar os custos dos Serviços prestados e Bens produzidos pelo Município;
- Determinar os custos das intervenções por Administração Direta;
- Quantificar o custo das Transferências para Entidades Terceiras (em numerário/valor e em espécie);

---

<sup>6</sup> Informação retirada do Relatório de Contabilidade de Custos da CMC de 2011.



- Delimitar o custo com Máquinas e Viaturas (cálculo do custo hora/máquina e custo km/viatura);
- Identificar despesas não englobadas na Contabilidade de Custos, nomeadamente imobilizado – para imputar as aquisições de bens de imobilizado (cuja fatura, em termos contabilísticos, seja classificada numa conta da classe 4). Apenas vão à CC no processamento das amortizações, no final do ano.

Para o apuramento dos custos é necessário definirem-se centros de custo.

A tabela base dos centros de custo da CMC (tabela de bens ou serviços das aplicações GES e OAD) ou a tabela para a criação de centro de custos, onde as unidades orgânicas da Câmara são consideradas como serviços, encontra-se estruturada da forma que a seguir se apresenta.

- 01 – Obras por Administração Direta, dividida em duas subcategorias:
  - 011 – Obras de Grande Reparação – onde são imputados todos os custos de grandes reparações do património municipal efetuadas por administração direta, (um exemplo da CMC, referente a este tipo de obras é a Casa do chá no Jardim da Sereia). São consideradas como grandes reparações ou beneficiações as que aumentem o valor ou a duração provável da utilização do património. Em caso de dúvida, consideram-se grandes reparações ou beneficiações sempre que o respetivo custo exceda 30% do valor patrimonial líquido do património (Art.º 13.º do CIBE – Portaria nº 671/2000, de 17 de abril);
  - 012 – Obras de construção (a novo) – aqui são imputados todos os custos de construções novas que sejam efetuadas por administração direta. Um exemplo deste tipo de obra é a construção do Jardim de Infância de Montes Claros.
- 02 – Serviços Prestados e Bens Vendidos pelo Município – para imputação de todos os custos suportados com bens vendidos e serviços prestados pelos quais o Município receba compensação monetária (por exemplo, custos com cemitérios, piscinas municipais, etc.).
- 03 – Atividades Municipais – para imputação dos custos das várias atividades que o Município promova no âmbito das suas atribuições e competências, e que a CMC desenvolve ao longo de um ou mais anos (por exemplo, atividades da proteção civil, bombeiros, centro histórico, etc.).

- 04 – Transferências para Entidades Terceiras – para imputação dos custos com as transferências efetuadas pelo Município para entidades terceiras, no âmbito das suas atribuições. Aqui os centros de custos são criados de acordo com o tipo de apoio, seja um apoio em valor ou em espécie (logístico) e só após deliberação de Câmara<sup>7</sup>.
- 05 – Equipamentos Municipais – desagregado em função dos vários equipamentos municipais (escolas, bibliotecas, museus, piscinas, etc.), desde que o equipamento não gere receita, para imputação de todos os custos correntes do funcionamento desses equipamentos, incluindo manutenção e conservação, traduzidas em pequenas reparações.
- 06 – Custos de estrutura, que se desagrega em duas subcategorias:
  - 061 – serve para imputar custos que não podem ser incluídos nas categorias anteriores. Aqui consideram-se os custos que cada unidade orgânica contabiliza para o seu funcionamento, e outros.
  - 062 – pequenas reparações de bens móveis – para imputação de todos os custos de pequenas reparações e conservações de bens móveis.

Existem despesas que não são englobadas na Contabilidade de Custos, como é o caso das aquisições de Imobilizado.

Na implementação do projeto da Contabilidade de Custos, uma vez que não estava a ser utilizada e visto ser um dos requisitos do projeto, houve necessidade de se proceder à implementação da aplicação OAD. Nesse sentido as tabelas base foram parametrizadas, tendo-se efetuado o cálculo do custo Hora/Homem e Hora/Máquina. Foram sistematizados os elementos de recolha (Folhas de Obra) e definidas rotinas de sistematização e reporte de informação para os serviços com o Método de Apuramento Direto, por resultados (bens e serviços). Foram identificadas as unidades orgânicas operativas. Os dados relativos à Contabilidade de Custos são obtidos a partir da Contabilidade Financeira/Patrimonial e também através dos lançamentos efetuados pelas unidades orgânicas no OAD.

O sistema de apuramento utilizado é o Sistema de Custeio Total, como preconizado no POCAL, implicando uma imputação de custos diretos e indiretos, que a CC efetua tendo

---

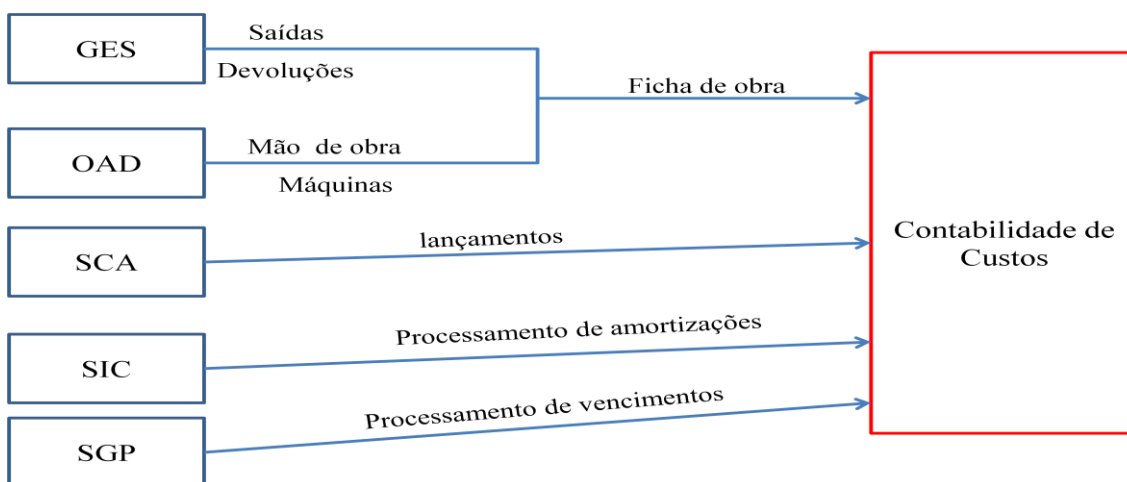
<sup>7</sup> Artigo 64º da Lei nº 169/99, de 10 de setembro, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias, na redação dada pela Lei nº5-A/2002, de 11 de janeiro.

em conta o previsto nos pontos 2.8.3.3. e 2.8.3.4. do POCAL. De referir também que diariamente a CC só trabalha com custos diretos, sendo que os custos indiretos são apurados e imputados apenas no final do ano. O apuramento dos custos por funções, bens e serviços é feito tendo em conta o preconizado no ponto 2.8.3.5. do POCAL. Os mapas que a CC apresenta para a CMC são também os que se encontram elencados no ponto 2.8.3.6. do POCAL<sup>8</sup>.

No que respeita aos *softwares* informáticos, a CC funciona através da integração de cinco programas informáticos, criados pela AIRC (Associação de Informática da Região Centro): SCA (Sistema de Contabilidade Autárquica); OAD (Obras por Administração Direta); GES (Sistema de Gestão de Stocks); SIC (Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial) e SGP (Sistema de Gestão de Pessoal).<sup>9</sup>

De seguida, é apresentado um esquema (figura 3) que mostra a contribuição, em termos de informação, de cada programa para a Contabilidade de Custos.

**Figura 3. Contribuição de cada programa para a Contabilidade de Custos**



Explicação da figura 3:

O SCA integra um módulo específico para a Contabilidade de Custos, fornece a este informação sobre os custos que são inseridos no módulo da despesa.

<sup>8</sup> Na secção 2 do Capítulo III deste Relatório é feita uma apresentação da Contabilidade de Custos segundo os pronunciamentos do POCAL, daí que nesta parte apenas se refiram os pontos que ela abrange no diploma, sem uma explicação mais detalhada.

<sup>9</sup> Informação retirada do site da AIRC.

O OAD através das fichas de obra fornece informação sobre os custos associados com mão de obra e máquinas ou viaturas. Este programa permite calcular o custo hora a imputar a partir do SGP, de mão de obra direta e de máquinas e viaturas.

O SGP tem como objetivo principal a gestão da totalidade dos recursos humanos das organizações e o processamento de vencimentos e foi concebido para controlar, de uma forma simples e prática, a área de gestão de pessoal e processamento de salários de qualquer organismo da Administração Pública. Contribui para a CC com a informação sobre o processamento de vencimentos.

O programa GES tem como objetivo a gestão de stocks, contribuindo para a CC com a informação sobre saídas e devoluções de armazém, que originam custos.

O programa 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. Fornece à contabilidade de custos informação sobre as amortizações dos bens.

#### Circuito da despesa até à Contabilidade de Custos

A Divisão de Património e Aprovisionamento elabora uma proposta de Aquisição de Bens ou Serviços, onde deve estar discriminado tudo o que fundamenta a necessidade dessa aquisição, isto é, o tipo de despesa que se pretende efetuar, a sua conformidade legal, (despesa pode ou não ser efetuada se o facto gerador da obrigação de despesa não respeite as normas legais aplicáveis), e o tipo de procedimento de aquisição a que está sujeito.<sup>10</sup> De seguida, a Divisão de Contabilidade informa se existe dotação orçamental prevista para o tipo de despesa, e se existir e for em valor suficiente, procede-se desde logo ao cabimento, fazendo o registo contabilístico deste na rubrica de classificação económica da natureza da despesa e pelo montante estimativo em que se está previsto incorrer.

---

<sup>10</sup> A execução orçamental da despesa deve cumprir os princípios e regras definidos no artigo 16º, presente na Norma de Controlo Interno da CMC.(Ver anexo 1)

Na fase seguinte, ocorre a autorização de despesa, sendo que para isso acontecer, a proposta referida inicialmente é estudada pelo serviço com competência de autorizar o procedimento da compra e despesa, tendo em conta os requisitos quanto à assunção de compromissos definidos no artigo 42º “ da Lei nº 52/2011, de 13 de outubro (Lei de enquadramento Orçamental), no artigo 5.º da Lei nº 8/2012, de 21 de Fevereiro (Lei dos Compromissos e pagamentos em atraso), e no artigo 4.º do Decreto-Lei nº 32/2012, de 13 de fevereiro (Decreto-Lei da execução orçamental), que, se se verificarem, então é efetuada a autorização.

Após a autorização da despesa, a CMC seguindo o Código dos Contratos Públicos (CCP), procede à escolha do tipo de procedimento para ser feita adjudicação, à aprovação das peças procedimentais, à designação do júri do procedimento, que pode ser dispensado (art.º 67º, nº1 do CCP) e, finalmente, é efetuada a adjudicação da aquisição. Este processo todo para se efetuar a adjudicação da aquisição pode ser dispensado, sendo esta efetuada logo por ajuste direto nos casos em que não ultrapasse os valores especificados no art.º 20º do CCP.

Depois da adjudicação é enviada uma cópia da requisição externa para a formalização desse ato e deverá ser também efetuado o registo contabilístico do compromisso, que corresponde a uma assunção face a terceiros da responsabilidade de realizar determinada despesa. Do cumprimento do trabalho, seja de fornecimento de um bem ou prestação de um serviço, o fornecedor deve remeter a fatura para a Divisão de Contabilidade da CMC, que irá proceder à sua conferência antes do lançamento (verificar se fatura foi emitida de acordo com o estipulado no CIVA) , fazendo depois o lançamento da fatura em conferência no SCA, que corresponde ao seu registo na parte patrimonial. Após este passo, a fatura é enviada para o serviço que requisitou a aquisição, para este conferir se o bem/serviço se encontra de acordo com pedido, procedendo à confirmação da fatura. Verificado o exposto, a fatura é registada contabilisticamente, o que corresponde ao processamento da despesa (obrigação).

Após autorização do pagamento a despesa é liquidada, através da emissão da ordem de pagamento.

No capítulo III será abordado o que ocorre na Contabilidade de Custos, segundo o POCAL.

## ***Capítulo II – Estágio***

### **1. Enquadramento e objetivos**

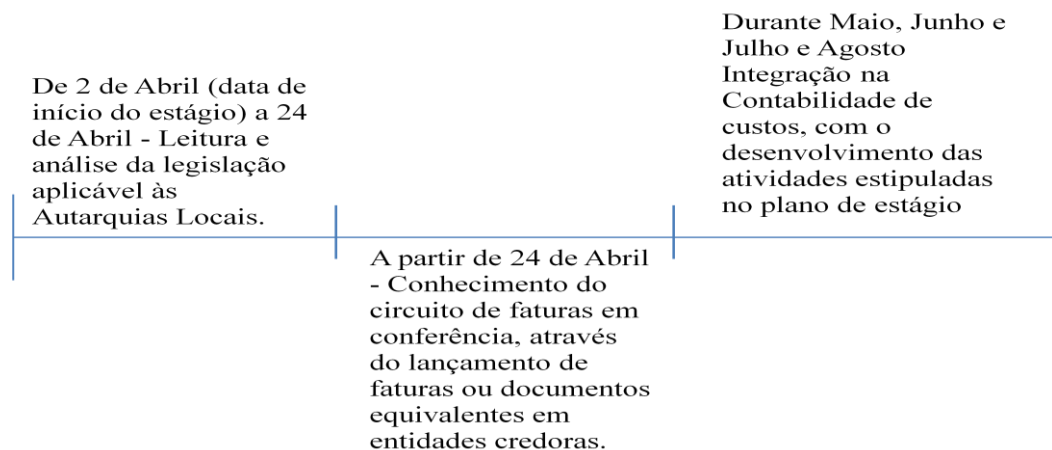
Este estágio decorreu na Câmara Municipal de Coimbra (CMC), mais propriamente na área da Contabilidade de Custos, integrada na Divisão de Contabilidade que faz parte do Departamento de Finanças e Património.

Este estágio teve como objetivos:

- O aprofundamento dos conhecimentos adquiridos e aplicados à Contabilidade Pública;
- A obtenção de conhecimento sobre legislação em vigor aplicável às Autarquias e à Contabilidade Autárquica em particular;
- O esclarecimento sobre a utilização dos recursos públicos numa perspetiva de economia e eficiência.
- Tarefas Diárias:
  - Imputação de todos os documentos lançados na aplicação numa conta de custos (62;63;64;65;67;68 e 69);
- Tarefas Mensais:
  - Reclassificação automática das saídas de armazém e/ou devoluções ao armazém;
  - Reclassificação automática das imputações de mão de obra;
  - Processamento de vencimentos na Contabilidade de Custos;
  - Reclassificações automáticas das imputações de máquinas e viaturas;
  - Manutenção das rotinas de correspondência no Sistema de Contabilidade de Custos.

O cronograma apresentado na Figura 4 ilustra o desenvolvimento das tarefas do estágio ao longo do tempo.

**Figura 4. Cronograma de tarefas do estágio**



## 2. Tarefas desenvolvidas

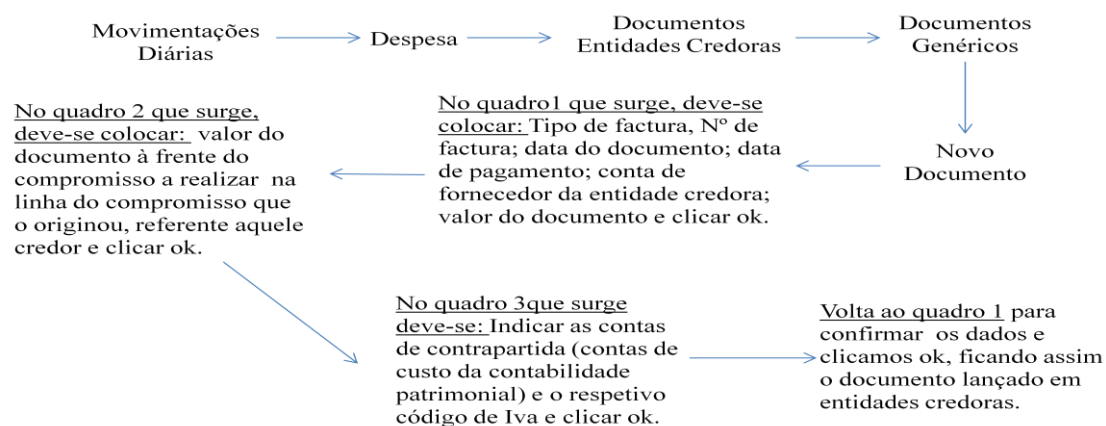
Neste ponto pretende-se descrever brevemente as tarefas desenvolvidas ao longo do estágio, nomeadamente seguindo o funcionamento da Contabilidade de Custos, genericamente já apresentado no capítulo anterior.

### Lançamento de fatura em entidades credoras

Nas tarefas desenvolvidas, começou-se por fazer o lançamento de faturas em entidades credoras<sup>11</sup>, para ter conhecimento desse circuito e de onde vinha parte da informação que é tratada na Contabilidade de Custos. Os lançamentos efetuados foram de faturas da EDP e das Águas de Coimbra. A Figura 5 apresenta um esquema de como são feitos estes lançamentos:

<sup>11</sup> Significa lançar faturas ou documentos equivalentes numa conta 22.1 Fornecedores c/c, em vez de ir à conta 22.8 - Receção e conferência

**Figura 5. Esquema de Lançamento de faturas em Entidades Credoras**



Estes lançamentos são efetuados no módulo Movimentações diárias do programa SCA, na partição referente à despesa. Os quadros nesta figura correspondem a janelas que surgem à medida que se vai avançando no lançamento da fatura. O tipo de fatura neste caso é fatura conta-corrente e o valor do documento é o valor que se vai retirar ao compromisso criado.

As faturas da EDP e Águas são inseridas desta forma no SCA, e não em conferência, devido ao seu volume, pois caso fossem lançadas em conferência, depois para transferir para o credor, teriam de ser feitas uma a uma, e isso seria um trabalho bastante exaustivo, implicando desperdício de recursos humanos.

### Tarefas da Contabilidade de Custos

Na Contabilidade de Custos existem tarefas diárias e mensais para se apurar os custos das principais funções, bens e serviços. Através do módulo para a Contabilidade de Custos do SCA são feitas reclassificações entre a Contabilidade Patrimonial e a de Custos, isto é, a imputação de custos lançados numa conta de custos patrimonial (classe 6), ao bem ou serviço que os originou (classe 9). Com esta imputação é feita a reclassificação dos custos, que irão permitir proceder ao apuramento dos custos da função, bem ou serviço, através dos mapas da CC previstos no POCAL.

Durante o estágio procedeu-se às reclassificações que a seguir se descrevem, sendo algumas executadas diariamente e outras mensalmente.



## Reclassificações de outros custos

Nesta parte do módulo da CC no SCA são reclassificados os custos tais como água, gás, refeições escolares, eletricidade, rendas, comunicações, entre outros (custos de FSE). Deve salientar-se que na situação em que uma fatura diga respeito a vários bens ou serviços, torna-se necessário recorrer à elaboração de um ficheiro auxiliar em Excel, por forma a imputar o respetivo custo ao bem ou serviço que o gerou, sendo que a própria fatura traz discriminado por linha o que corresponde a cada bem ou serviço.

Em seguida, descreve-se o processo de execução de uma reclassificação deste tipo, ilustrado pelos modelos dos ecrãs do SCA apresentados nas Figuras 6 à 10.

**Figura 6. Módulo SCA CC – Outros Custos**

Lançamento				Documento	Totais Lançados	
Data	Diário	Numero			Patrimonial	Contab. Custos
20-06-2012	Credores - Fornecedores	11050	FACT.: 12.02.003743/2012		6.466,31	0,00
		11051	FACT.: 12.02.003744/2012		319,20	0,00
		11052	FACT.: 13/2012		369,60	0,00
		11053	FACT.: 10467562271/2012		458,20	0,00
		11054	FACT.: 14/2012		813,12	0,00
		11055	FACT.: 10467562272/2012		31,04	0,00
		11056	FACT.: 12.02.003745/2012		146,36	0,00
		11057	FACT.: 12.02.003746/2012		386,89	0,00
		11058	FACT.: 10467562273/2012		268,17	0,00
		11059	FACT.: 15/2012		2.663,12	0,00
		11060	FACT.: 10467562274/2012		25,46	0,00
		11061	FACT.: 12.02.003747/2012		478,80	0,00
		11063	FACT.: 10467562275/2012		7,91	0,00
		11064	FACT.: 12.02.003748/2012		1.092,65	0,00
		11065	FACT.: 10467562276/2012		103,88	0,00
		11066	FACT.: 16/2012		3.132,08	0,00
		11067	FACT.: 10467562277/2012		334,53	0,00
		11068	FACT.: 90/2012		330,00	0,00
		11069	FACT.: 10467562278/2012		118,18	0,00
		11071	FACT.: 325/2012		2.747,30	0,00
		11072	FACT.: 10467562279/2012		42,45	0,00
		11074	FACT.: 10467562280/2012		16,07	0,00
		11075	FACT.: 10467562281/2012		225,25	0,00
		11077	FACT.: 10467562282/2012		50,40	0,00
		11078	FACT.: 10467562283/2012		38,44	0,00
		11079	FACT.: 10467562284/2012		291,81	0,00
Total de movimentos: 907				Movimentos por Reconciliar: 907		

Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

*1º Passo* - Procurar a fatura, através da data e do nº de lançamento, presentes no carimbo de conferência do documento. De seguida deve-se conferir se o nº de fatura associada aquele nº de lançamento corresponde ao do documento que vamos reclassificar (Figura 6).

Figura 7. Módulo SCA CC – Outros Custos – Detalhes Lançamento

The screenshot displays the 'Outros Custos' window in the SCA CC system. The main window shows a list of entries for June 2012, with columns for 'Data', 'Diário', 'Numero', 'Documento', and 'Totais Lançados' (Patrimonial, Contab. Custos). A modal dialog box titled 'Detalhes do Documento de Entidade Credora...' is open, showing details for document 16, dated 30-04-2012. The dialog includes fields for 'Conta da Entidade Credora' (22802580 - Centro Paroquial de Bem Estar Social de Almalaguê), 'Valor do documento' (3.132,08), and a table of 'Contrapartidas do custo'.

Documento	Referência	Data Lançam.	Data Doc.	Patrimonial	Contab. Custos
11050	FACT: 12.02.003743/2012			6.466,31	0,00
11051	FACT: 12.02.003744/2012			319,20	0,00
11052	FACT: 13/2012			369,60	0,00
				458,20	0,00
				813,12	0,00
				31,04	0,00
				146,36	0,00
				386,89	0,00
				268,17	0,00
				2.663,12	0,00
				25,46	0,00
				478,80	0,00
				7,91	0,00
				1.092,65	0,00
				103,88	0,00
				3.132,08	0,00
				334,53	0,00
				330,00	0,00
				118,18	0,00
				2.747,30	0,00
				42,45	0,00
				16,07	0,00
				225,25	0,00
				50,40	0,00
				38,44	0,00
				291,81	0,00

Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

Figura 8. Módulo SCA CC – Outros Custos – Contrapartidas dos documentos de entidades credoras

The screenshot displays the 'Outros Custos' window in the SCA CC system, showing the 'Contrapartidas do Documento de Entidade Credora' dialog box. The dialog box is open for document 16, dated 30-04-2012, and shows details for the counterparty account 6229808103 - Fornec. refeições aos Jardins Infância/Escolas. The dialog includes fields for 'Conta de contrapartida', 'IVA', and 'Valor do documento' (3.132,08). The dialog also includes a table of 'Contrapartidas do custo'.

Documento	Referência	Data Lançam.	Data Doc.	Patrimonial	Contab. Custos
11050	FACT: 12.02.003743/2012			6.466,31	0,00
11051	FACT: 12.02.003744/2012			319,20	0,00
11052	FACT: 13/2012			369,60	0,00
				458,20	0,00
				813,12	0,00
				31,04	0,00
				146,36	0,00
				386,89	0,00
				268,17	0,00
				2.663,12	0,00
				25,46	0,00
				478,80	0,00
				7,91	0,00
				1.092,65	0,00
				103,88	0,00
				3.132,08	0,00
				334,53	0,00
				330,00	0,00
				118,18	0,00
				2.747,30	0,00
				42,45	0,00
				16,07	0,00
				225,25	0,00
				50,40	0,00
				38,44	0,00
				291,81	0,00

Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

2º Passo - Consultando os detalhes do lançamento, efetua-se uma análise contabilística do documento, verificando se os dados estão inseridos corretamente (data de documento e vencimento, entidade credora e valor do documento). Também se verifica se o lançamento foi feito na conta patrimonial correta, com o valor base correto (valor do documento sem IVA) e se a taxa de IVA aplicada é a que vem referida no documento (Figura 7 e 8).

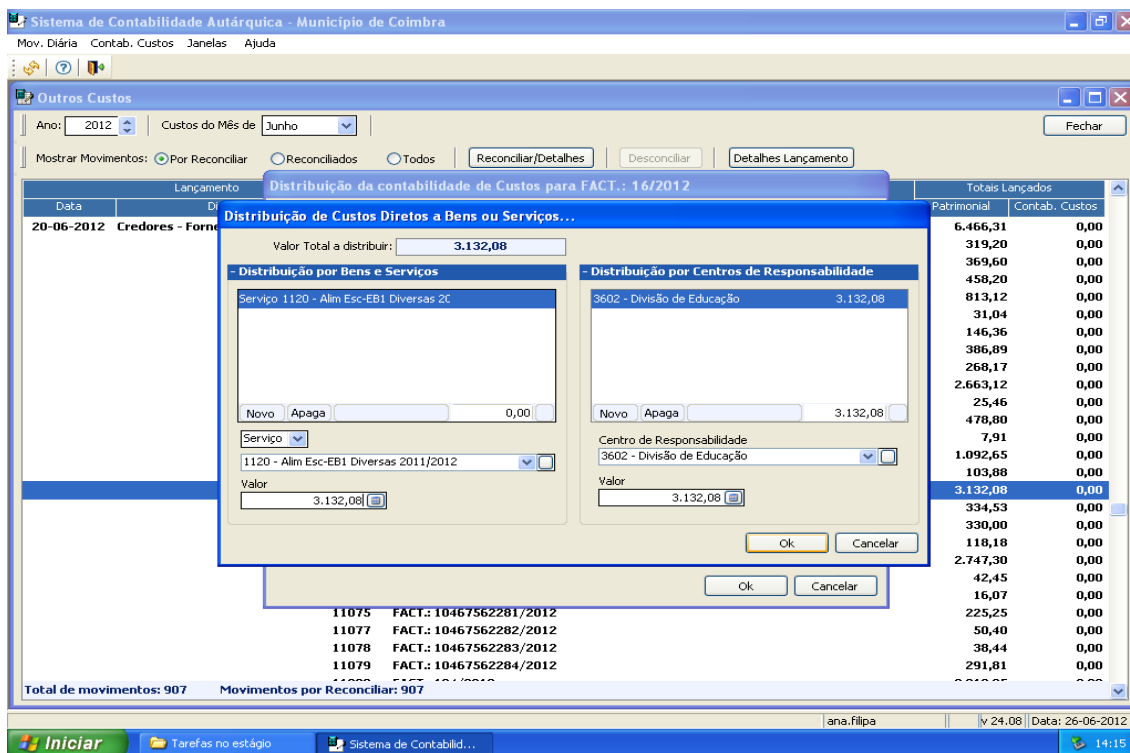
**Figura 9. Módulo SCA CC – Outros Custos – Distribuição da contabilidade de Custos**

The screenshot displays the 'Sistema de Contabilidade Autárquica - Município de Coimbra' interface. The main window is titled 'Outros Custos' and shows a list of transactions for the month of June 2012. A modal dialog box titled 'Distribuição da contabilidade de Custos para FACT.: 16/2012' is open, allowing for the distribution of costs. The dialog box contains a table for 'Movimentos Patrimoniais' and a section for 'Movimentos da Contabilidade de Custos' with various input fields for distribution percentages and 'Distribuir...' buttons. The background window shows a table with columns for 'Data', 'Diário', and 'Lançamento', and a summary table on the right with columns for 'Totais Lançados', 'Patrimonial', and 'Contab. Custos'.

Movimentos Patrimoniais			Movimentos da Contabilidade de Custos			Totais Lançados	
Pos	Conta	Valor	Posição	Conta	A Distribuir	Patrimonial	Contab. Custos
2	6229808103	3.132,08	2	6229808103	3.132,08	6.466,31	0,00
		3.132,08				319,20	0,00
						369,60	0,00
						458,20	0,00
						813,12	0,00
						31,04	0,00
						146,36	0,00
						386,89	0,00
						268,17	0,00
						2.663,12	0,00
						25,46	0,00
						478,80	0,00
						7,91	0,00
						1.092,65	0,00
						103,88	0,00
						3.132,08	0,00
						334,53	0,00
						330,00	0,00
						118,18	0,00
						2.747,30	0,00
						42,45	0,00
						16,07	0,00
						225,25	0,00
						50,40	0,00
						38,44	0,00
						291,81	0,00
						2.112,00	0,00

Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

**Figura 10. Módulo SCA CC – Outros Custos – Distribuição de Custos a Bens ou Serviços**



Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

*3º Passo-* Para efetuar a reclassificação de custos, seleciona-se o ícone “reconciliar/detalhes” (Figura 9) e escreve-se o valor a distribuir nos custos diretos a bens ou serviços, surgindo de imediato um quadro, onde do lado esquerdo se insere o centro de custos do SCA e do lado direito se regista o centro de responsabilidade ( Figura 10), fazendo assim a imputação dos custos ao bem ou serviço que o originou e a unidade orgânica responsável. No final, para conferir se a reconciliação foi realizada corretamente, deve-se consultar os documentos reconciliados, clicando na opção “reconciliados” em frente à parte que diz “mostrar todos os movimentos”.

### Reclassificações automáticas das imputações de mão-de-obra

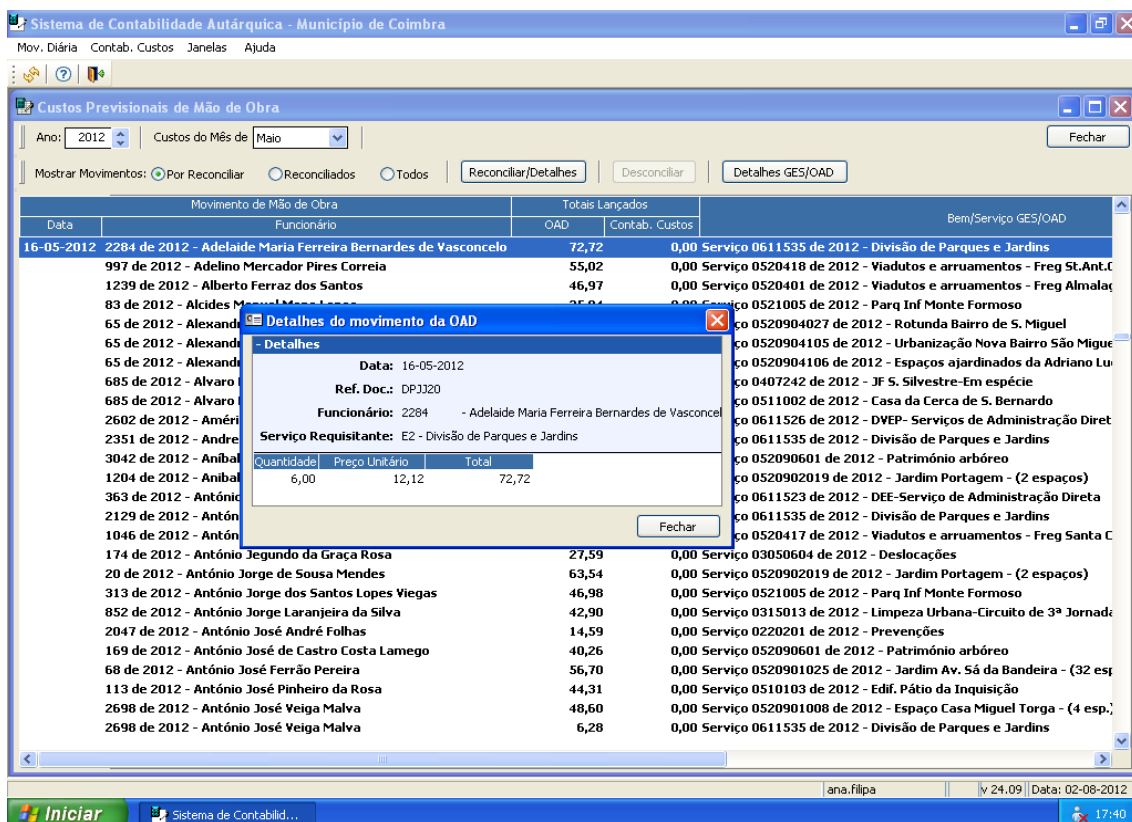
Nesta tarefa é feita a reclassificação dos custos de mão-de-obra que são introduzidos no programa OAD, diariamente, através das fichas de obra<sup>12</sup> que contêm a informação em termos de horas realizadas por bem/serviço e custo/hora por trabalhador (custos

<sup>12</sup> Ver em anexo o exemplo de uma ficha de mão de obra do programa OAD.

previsionais), permitindo assim ao programa calcular de forma automática, o custo total de cada funcionário, ao multiplicar o seu custo/hora pelo nº de horas realizadas.

Existem três tipos de trabalhadores: os *ativos*, que se encontram afetos a um bem/serviço, mas para além disso realizam funções/atividades noutros bens/serviços; os *automáticos*, que são funcionários que se encontram afetos a um único bem/serviço; e ainda os *inativos* que são funcionários que estão aposentados e não geram custos.

**Figura 11. Reclassificação automática das imputações de mão-de-obra**



Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

Neste caso, antes de se iniciar o processo de reclassificação é necessário primeiro verificar se o total lançado no OAD, é um valor coerente, isto é, verificar através dos detalhes do GES OAD, se o número de horas realizadas pelo funcionário corresponde ao número de horas que pode realizar consoante seja um funcionário ativo ou

automático<sup>13</sup>, e se na parte referente ao tipo de serviço/bem em que o funcionário realizou horas de trabalho (Bem/serviço GES/OAD) está tudo em espécie. Após fazer estas verificações, vai-se ao botão “reconciliar/detalhes” (Figura 11) e automaticamente ocorre a imputação dos custos totais lançados no OAD para o respetivo bem/serviço na Contabilidade de Custos.

### Reclassificações de Custos Reais de Máquinas e Viaturas – Custos de Fornecimento e Serviços Externos

Neste tipo de reclassificações, a imputação dos custos reais diz respeito à manutenção de máquinas e viaturas<sup>14</sup> associadas às várias unidades orgânicas da CMC. Aqui entram custos com combustíveis, inspeções, manutenção de viaturas e máquinas, entre outros.

O centro de custos do SCA é o nº de inventário da máquina ou viatura a que se quer imputar o custo, sendo que esse número é o número da ficha do Bem presente no SIC onde os Bens se encontram inventariados de acordo com o CIBE (Figura 12). A ideia é que só se imputa o custo à unidade orgânica sempre que seja impossível alocar à máquina ou viatura que o gerou. Este tipo de custos são imputados à máquina ou viatura e fazem parte das despesas não englobadas na Contabilidade de custos, sendo que é necessário efetuar este levantamento de custos de funcionamento e de amortização, pois pretende-se o apuramento no final do ano do custo/hora máquina ou viatura a ser utilizado no ano seguinte para imputar todos os custos originados pela viatura nos diversos centros de custos.

Neste tipo de reclassificações o centro de responsabilidade é sempre o mesmo, a Divisão de Oficinas, Máquinas e Viaturas (Figura 13).

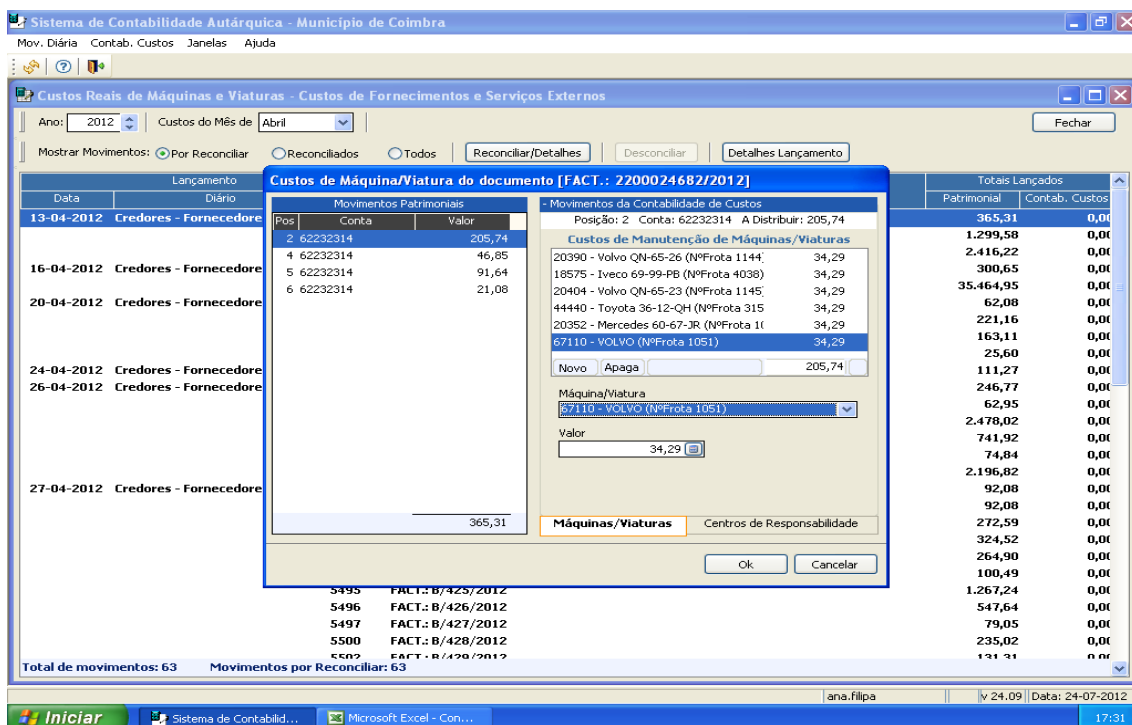
Também nestes tipos de reclassificações pode ser necessário criar uma tabela auxiliar no Excel, como foi referido anteriormente, pois quando vem uma fatura que contempla custos com várias viaturas ou máquinas, tem que se desagregar para imputar o custo de cada viatura à viatura que o originou.

---

<sup>13</sup> O programa lança o equivalente a 7 horas diárias no caso dos funcionários automáticos, enquanto os ativos podem lançar mais de 7 horas/dia, isto é efetuar horas extraordinárias (lançadas como horas extraordinárias numa ficha de obra), mas nunca ultrapassando as horas presentes num dia.

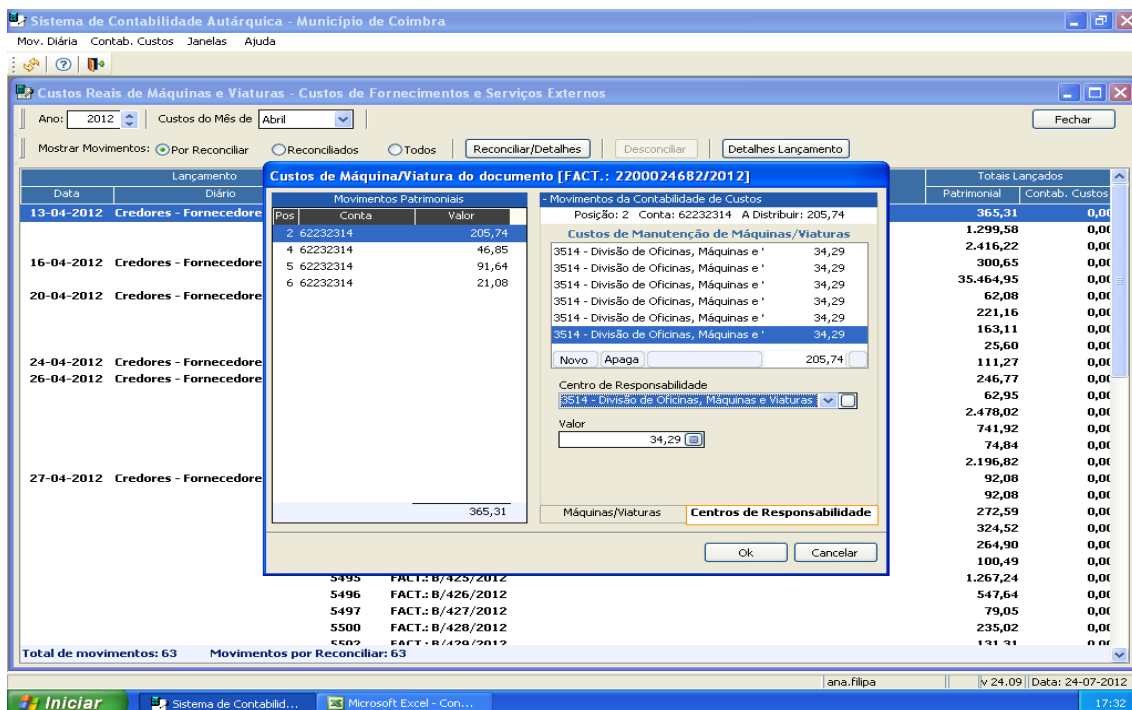
<sup>14</sup> As viaturas e máquinas são criadas no OAD ,tendo em conta o número de inventário presente no SIC, e são desagregadas nas componentes que geram custo (combustíveis, material, óleos, pneus, etc...)

Figura 12. Exemplo de Reclassificações de Custos Reais de Máquinas e Viaturas – Custos de FSE (1)



Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

Figura 13. Exemplo de Reconciliações de Custos Reais de Máquinas e Viaturas – Custos de FSE (2)



Fonte: SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

### **3. Análise crítica**

O estágio foi a minha primeira experiência no mundo do trabalho e para mim foi uma experiência muito gratificante, uma vez que tive oportunidade de trabalhar com pessoas bastantes competentes.

Durante o tempo de estágio tive a oportunidade de fazer uso dos conhecimentos apreendidos ao longo da minha vida académica enquanto aluna da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, aplicando-os nas tarefas que desenvolvi no âmbito da Contabilidade da CMC em geral, e da Contabilidade de Custos em particular, nomeadamente os conhecimentos obtidos nas unidades curriculares de Contabilidade Pública, Contabilidade de Gestão e Contabilidade Financeira, entre outras.

Apesar de, por vezes, ter sentido algumas dificuldades, ao longo do estágio procurei sempre tentar ultrapassá-las e fui cumprindo sempre o que me foi pedido, a nível das tarefas consideradas nos objetivos propostos.

No final considero que pude dar uma ajuda nas tarefas da Contabilidade de Custos, mas sobretudo que enriqueci os meus conhecimentos profissionais e adquiri alguma experiência prática, que permitiu complementar os conhecimentos mais teóricos adquiridos na FEUC e assim reforçar as minhas competências.

Como conclusão, chamo a atenção que tendo em conta todas as tarefas e rotinas necessárias para um bom desempenho e funcionamento da Contabilidade de Custos na Câmara Municipal de Coimbra, é necessário reforçar os meios humanos que se encontram a trabalhar nesta, uma vez que a falta de recursos humanos poderá ter várias consequências tais como, por exemplo, não ser possível efetuar o encerramento mensal da CC.



## ***Capítulo III – Da Contabilidade de Custos à Contabilidade de Gestão***

### **1. Importância da Contabilidade de Custos para a Gestão Municipal**

A Contabilidade de Custos é um sistema de determinação dos custos por função, bem produzido ou serviço prestado, que visa fornecer informação à gestão das autarquias locais, através do apuramento do valor real do custo das atividades autárquicas e pelo fornecimento da informação necessária ao processo de planeamento e controlo autárquicos (Curto:2008).

A obrigatoriedade legal da CC nas Autarquias Locais surgiu, como referido, aquando da aprovação do POCAL<sup>15</sup>, pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. Este diploma estabelece 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”*. Porém, apesar desta imposição legal, muitas autarquias não aplicaram nem desenvolveram, de imediato, este tipo de contabilidade, não só por dificuldades de implementação pois a lei possui lacunas quanto à aplicação e modelo a seguir da CC, como também por não existir uma exigência em termos de prestação deste tipo de informação, por parte das entidades com competência fiscalizadora<sup>16</sup> (Costa, 2005).

Mais tarde, a exigência desta contabilidade, foi reforçada com o estabelecimento do Regime Geral das Taxas, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, e bem assim pela entrada em vigor da nova Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro<sup>17</sup>, que estabelece o regime financeiro dos municípios e freguesias, e que refere no n.º3 do art.º 28 que *“...a contabilidade analítica por centro de custos deve permitir identificar os custos referentes às funções educação, saúde e*

---

<sup>15</sup> A aplicação do POCAL deveria ter ocorrido, segundo o Decreto-Lei n.º 54-A/99, com redação dada pela Lei n.º 162/99, a partir do dia 01 de janeiro de 2001, mas devido a alguns condicionamentos, só partir de 1 de janeiro de 2002 se tornou obrigatória, através do Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro (Costa, 2005)

<sup>16</sup> Repare-se que neste contexto, só a informação de natureza orçamental e financeira é exigível pelo Tribunal de Contas. Veja-se Resolução n.º 4/2001, do TC, de 12 de setembro.

<sup>17</sup> Revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de agosto.

*ação social*”. Com este reforço legislativo, começou-se a repensar o papel da contabilidade de custos como ferramenta importante para as autarquias locais.

A CC veio assim complementar a informação fornecida à gestão pela contabilidade financeira e orçamental, evidenciando, através da informação que prepara, o quão importante é a determinação e a interpretação do custo das funções e bens/serviços para um controlo e gestão equilibrados dos recursos das autarquias.

Sobre os propósitos da informação da CC, alguns objetivos podem ser enumerados, demonstrando a sua utilidade sobretudo para os municípios e seus munícipes [Almeida (2005); (Costa:2005); Carvalho, et al (2008) e Nicolau, Correia e Portela (2004)]:

- Justificar o custo das atividades e da prestação de serviços públicos, em relação aos quais se vai exigir como contraprestação taxas, tarifas e preços;
- Medir a eficiência, eficácia, economia, subactividade e sobre-actividade, possibilitando assim o efetivo controlo de gestão sobre diversos aspetos da autarquia;
- Fundamentar o valor dos bens produzidos pela Autarquia e para a Autarquia ou Bens de Domínio Público;
- Apoiar a tomada de decisões, nomeadamente sobre se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas (subcontratar), sendo isso possível através da comparação do custo do bem ou serviço, com o preço a pagar à empresa externa;
- Facilitar informação a entidades financiadoras de bens, serviços ou atividades para se obter subsídios e ajudas, pois a sua concessão é feita tendo por base determinados critérios de escolha, constituindo a informação sobre custos um requisito fundamental para a sua obtenção;
- Permitir a comparação de custos de produtos ou serviços similares entre diferentes autarquias e entre diferentes exercícios económicos;
- Analisar, numa perspetiva de eficiência, o uso que é feito de recursos públicos;
- Estabelecer uma ligação com a Contabilidade Patrimonial e permitir o seu controlo;

- Construir bases para implementação de um adequado sistema de controlo de gestão;
- Auxiliar não só na elaboração do Relatório de Gestão, mas também de outros documentos de prestação de contas;
- Auferir informação para a elaboração da demonstração de resultados por funções (apesar desta ser de elaboração facultativa nas autarquias);
- Analisar os desvios verificados entre os custos reais e os custos previsionais, pois a determinação dos desvios é uma forma de se poder controlar a atividade produtiva de uma organização e evidenciar as possíveis ineficiências que possam existir na obtenção de um bem ou na prestação de um serviço;
- Controlar os custos das obras efetuadas por administração direta, e o custo dos projetos autárquicos.

Todos estes objetivos, sem exceção, são importantes para uma gestão autárquica eficiente. Porém, devemos destacar aquele cuja obrigatoriedade legal associada à CC faz com que o apuramento dos custos dos bens produzidos e dos serviços prestados pelas autarquias seja de extrema importância – o da CC ser obrigatória como base justificativa do valor das taxas, tarifas e preços a praticar pelas autarquias, respondendo assim ao estipulado na nova Lei das Finanças Locais no seu artigo art.º 16, nº 1: *“Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.”*; e ao Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, que no seu artigo 4º enuncia: *“O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública ou o benefício auferido pelo particular”*.

A nova Lei das Finanças Locais vem assim impor que a regra de obrigatoriedade, prevista no ponto 2.8.3.1 do POCAL, já referida, se verifique mesmo, pois caso as autarquias não apurem o custo dos bens/serviços, correm o risco do não pagamento do devido preço ou das taxas, por parte dos munícipes. Neste sentido, segundo Bernardes (2003: 400), *“a introdução de um subsistema de Contabilidade de Custos no sistema de Contabilidade Pública corresponde ao objetivo mínimo de que as administrações*

*justifiquem, com base nos custos, as taxas ou os preços que pratiquem em relação a determinados serviços ou bens”.*

Conclui-se assim que a CC assume um papel preponderante para a gestão municipal, pois a partir da informação que presta, através do apuramento dos custos das funções, bens e serviços, é possível a análise e controlo dos custos, auxiliando assim o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos, e permitindo aos munícipes um conhecimento de como são aplicados os recursos públicos.

De ressaltar ainda que a CC não é estanque, nem uma contabilidade que só sirva *outputs* pré-estabelecidos, deve-se moldar às necessidades da autarquia, prestando informações pré-estabelecidas, mas também outras que possam ser necessárias em tempo real (Faria, 2010:30).

## **2. A Contabilidade de Custos segundo o POCAL**

### **2.1. Introdução sobre o POCAL**

O Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), enuncia no seu art.º 5º, nº1, a criação de planos sectoriais, de acordo com as especificidades de cada sector.

No caso específico da Administração Local, foi criado o POCAL cujas normas foram aprovadas e publicadas pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 fevereiro<sup>18</sup>. De acordo, com o art.º 2º deste diploma, o POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as Autarquias Locais e entidades equiparadas<sup>19</sup>.

Este Plano, constituindo uma adaptação do POCP, segue analogamente os mesmos princípios contabilísticos, assim como utiliza os mesmos critérios valorimétricos na mensuração dos seus ativos e passivos. Além disso, ambos integram num único sistema, a contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, ainda que o POCP seja muito vago quanto à existência desta última, uma vez que se limita a reservar-lhe a classe de contas 9, não definindo quaisquer normas quanto ao seu funcionamento, como se pode

---

<sup>18</sup> Com alterações entretanto introduzidas pelo Decreto-Lei nº 162/99, de 14 de setembro, pelo Decreto-Lei nº 315/2000, de 2 de dezembro, e pelo Decreto-Lei nº84-A/2002, de 12 de abril.

<sup>19</sup> Segundo o art.º 2º do POCAL, entidades equiparadas compreendem “*as 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*”.

observar no diploma que o aprovou. Por oposição, no POCAL estabelece-se que “*a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de taxas e preços de bens e serviços*” (ponto 2.8.3.1.), estabelecendo-se um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para o apuramento dos custos mencionados, o que faz com que se assuma a CC como um importante instrumento de apoio à gestão das autarquias locais, reconhecendo-se explicitamente a relevância do cálculo de custos para este propósito.

Na secção seguinte procedemos à apresentação, em termos mais detalhados, da Contabilidade de Custos segundo o POCAL e os procedimentos específicos que este preconiza para o apuramento dos custos.

## **2.2. O subsistema de Contabilidade de Custos**

De modo a atingir o objetivo já referido da CC ser obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de taxas e preços de bens e serviços, o POCAL apresenta um conjunto de documentos mínimos obrigatórios de preparar internamente, para a implementação da referida contabilidade, dando também indicação de algumas regras sobre a sua execução, nomeadamente ao nível do apuramento dos custos diretos e indiretos das funções, bens e serviços.

### **2.2.1. Reclassificação de Custos**

Nesta secção apresenta-se o modo de reclassificação dos custos no âmbito da CC segundo o POCAL.

#### *2.2.1.1. Classificação funcional*

Em primeiro lugar, em termos de classificação de custos, será abordada a classificação funcional, pois como a Contabilidade de Custos pretende apurar custos por funções, este tipo de classificação servirá de base para esse cálculo. Segundo Nicolau et al. (2004: 58), “*tem sido consensual que a estrutura das funções autárquicas a adotar no âmbito da contabilidade de custos é semelhante à classificação funcional da despesa apresentada*

nos pontos 2.5.1, 10.1 e 11.1 do POCAL, com as necessárias adaptações, designadamente por estarmos perante conceitos diferentes<sup>20</sup>”.

Neste sentido, a classificação funcional apresentada no ponto 10.1 do POCAL descreve as funções que integram as competências que as autarquias devem desempenhar. Sendo assim, existem quatro funções principais: funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções<sup>21</sup>, sendo que dentro destas quatro funções, existem subfunções<sup>22</sup>. Prevê-se assim um nível de desagregação, apresentado no Quadro 1, capaz de considerar todas as atribuições das autarquias.

**Quadro 4. Tipos de funções estabelecidas pelo POCAL**

GERAIS	SOCIAIS	ECONÓMICAS	OUTRAS FUNÇÕES
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Serviços Gerais de Administração Pública</li> <li>– Segurança e ordem públicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Educação</li> <li>– Saúde</li> <li>– Segurança e Ação Sociais</li> <li>– Habitação e Serviços Coletivos</li> <li>– Serviços Culturais, recreativos e religiosos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca</li> <li>– Indústria e Energia</li> <li>– Transportes e Comunicações</li> <li>– Comércio e Turismo</li> <li>– Outras funções económicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Operações da dívida autárquica</li> <li>– Transferências entre administrações</li> <li>– Diversas não especificadas</li> </ul>

Fonte: Costa (2005)

De ressaltar que esta classificação funcional deve ser sempre adaptada à autarquia local e a própria autarquia tem de se adaptar às novas funções que surjam ou que sejam impostas pelos munícipes, ou ainda aquelas que possam ser suprimidas.

Contudo, para se fazer um apuramento o mais correto possível dos custos, também é preciso analisar, para além das funções, os bens e serviços que são produzidos e prestados pelo Município<sup>23</sup>. Deve ainda ter-se em atenção que, por vezes, um bem ou

<sup>20</sup> Os conceitos de *custo* e *despesa* são distintos. Um custo implica uma utilização, consumo dos bens ou serviços na expectativa de virmos a ter um proveito. Na função pública esta utilização, ou consumo, é realizada para atingir um determinado fim público. Fala-se de despesa quando existe uma aquisição de bens e/ou serviços, nascendo com esta a obrigação de pagar a terceiros, imediatamente ou em data não coincidente (Costa, 2005).

<sup>21</sup> Esta classificação é, por sua vez, derivada do Decreto-Lei nº 171/94, de 24 de junho, que adapta para o Estado português o esquema de classificação funcional usado no Fundo Monetário Internacional.

<sup>22</sup> A estrutura funcional das autarquias locais apresenta-se em três níveis de detalhe ou desagregação. O primeiro nível define o objetivo geral ou a grande função da autarquia. O segundo nível define a subfunção, ou seja, os meios através dos quais se atingem os referidos objetivos gerais. O terceiro nível define a subfunção ou atividade final destinada aos utentes dos bens e serviços; este nível pode ainda ser desagregado de acordo com as necessidades da autarquia (Costa, 2005).

<sup>23</sup> Segundo Bernardes (2003), os bens e serviços aqui considerados são os que constam do capítulo 06 da classificação orçamental de receitas correntes. Isto na classificação do diploma que aprovou o POCAL, que entretanto foi substituída pela classificação económica do Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de fevereiro, onde as vendas de bens e serviços correntes passaram a contar no capítulo 07.

serviço pode estar associado a mais que uma função, pelo que, segundo Costa (2005), é “*indispensável afetar o custo das várias funções a esses bens/serviços para ter um custo mais aproximado da realidade*”.

#### 2.2.1.2. Custos diretos e indiretos

Segundo o ponto 2.8.3.2 do POCAL, “*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*”. Observa-se assim que o POCAL impõe uma classificação dos custos por natureza em custos diretos e indiretos<sup>24</sup>, sendo que os custos diretos são aqueles cuja incorporação no objeto de custos considerado é física e facilmente observável, e os custos indiretos ou comuns não são custos nem física nem facilmente observáveis, tendo que ser incorporados, repartidos e imputados aos produtos e serviços, de acordo com a atividade funcional. Porém, esta não é a única classificação possível dos custos da contabilidade patrimonial, no contexto do POCAL.<sup>25</sup>

Quanto à imputação dos custos, o POCAL é muito concreto definindo no seu ponto 2.8.3.3 que a imputação dos custos indiretos é feita através de coeficientes, após e com base no apuramento dos custos diretos por função. Para obter o coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função (que corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções) aplica-se a seguinte fórmula:

#### ***Coeficiente de imputação de c. indiretos de cada função***

$$= \frac{\text{Custos diretos da função}}{\text{Custos totais diretos das funções}}$$

---

<sup>24</sup> Para Caiado (2003), os custos diretos são aqueles que concorrem diretamente para o fabrico de um produto, enquanto os custos indiretos apenas concorrem de forma indireta. Segundo Faria (2010: 33), “*os custos diretos estão claramente definidos e direcionados para determinados outputs. Não existem custos que por si só sejam diretos ou indiretos, existem sim situações que conduzem a que os custos sejam classificados como diretos e indiretos. Por outras palavras, não é a natureza do custo que define a sua categoria direta ou indireta, mas sim a natureza de aplicabilidade do mesmo*”.

<sup>25</sup> Para Carvalho et al (2006:130), além da classificação prevista no POCAL, os custos também podem ser classificados em incorporáveis (às funções, bens ou serviços) e não incorporáveis, isto é, custos que não devem ser imputados a qualquer função, bem ou serviço. Um exemplo de custos não incorporáveis são os custos extraordinários.

Para calcular o coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço (que corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram tais bens ou serviços) aplica-se a seguinte fórmula:

***Coeficiente de imputação de c. indiretos de cada bem ou serviço***

$$= \frac{\text{Custos diretos do bem ou serviço}}{\text{Custos diretos da função}}$$

Uma conclusão que se retira da leitura destas fórmulas indicadas pelo POCAL é que este preconiza para a repartição dos custos indiretos, o método de repartição de base única, em que todos os custos indiretos são repartidos em função de uma única base, neste caso em função dos custos diretos.

Depois de indicar como se obtém os coeficientes de imputação dos custos indiretos no ponto 2.8.3.4. o POCAL refere que “os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados”, logo:

***custos indiretos de cada função***

$$= \text{coeficiente de imputação de c. indiretos de cada função} \\ \times \text{total dos custos indiretos}$$

Já no que se refere aos custos indiretos de cada bem ou serviço, segundo o mesmo ponto do POCAL, estes são calculados através da aplicação do seu coeficiente de custos indiretos aos custos indiretos da função onde este bem ou serviço se enquadra, ou seja:

***custos indiretos de cada bem ou serviço =***

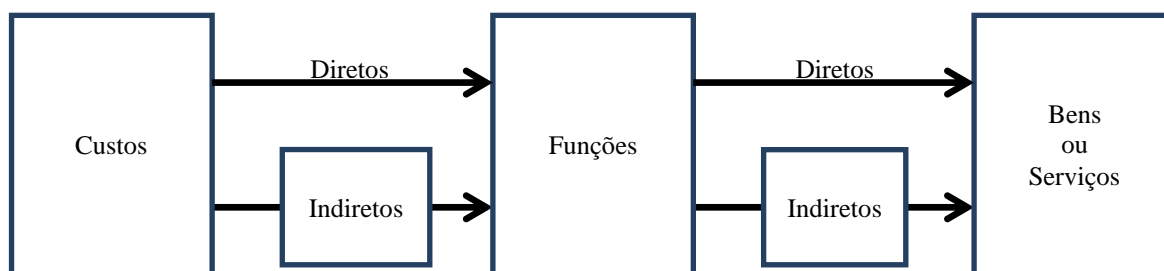
$$\text{coeficiente de imputação de c. indiretos de cada bem ou serviço} \times \\ \text{total dos custos indiretos da função onde o bem ou serviço se enquadra}$$

Segundo Carvalho et al. (2006: 123) “após a repartição dos custos pelas funções, os mesmos devem ser repartidos pelos bens produzidos e pelos serviços prestados”.



Na Figura 14, apresenta-se um esquema da ordem em que é feita a imputação dos custos diretos e indiretos.

**Figura 14. Esquema de repartição dos custos**



Fonte: Adaptado do POCAL Comentado (Carvalho et al., 2006)

Pode concluir-se que, após obtenção dos valores dos custos indiretos às funções, bens ou serviços, tem-se todos elementos necessários para o apuramento dos custos totais destes que, segundo o ponto 2.8.3.5 do POCAL são apurados “*adicionando-se aos respetivos custos diretos os custos indiretos calculados de acordo com o definido no ponto 2.8.3.4*”.

### **2.2.2. Sistema de Apuramento de Custos**

Para o apuramento do custo de cada função, bem ou serviço, tendo em conta o que é dito no ponto 2.8.3.5 do POCAL, já referido anteriormente, compreende-se que o custo de cada função, bem ou serviço, corresponde a uma “absorção” total de todos os fatores de custo, sejam estes ou não os “necessariamente suportados” para produzir os produtos ou prestar os serviços, correspondendo assim a uma lógica de custeio total (“*full costing*” ou “*absorption costing*”).

Conclui-se assim que o sistema adotado pelo POCAL é o Sistema de Custeio Total<sup>26</sup>, onde todos os custos suportados pela autarquia são, de alguma forma, repartidos por funções, bens ou serviços<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> A literatura existente aponta neste sentido, nomeadamente Bernardes (2003), Carvalho et al. (2006), e Nicolau et al. (2004);

<sup>27</sup> No caso da Câmara Municipal de Coimbra, os métodos de apuramento de custos são:

### 2.2.3. Documentos da Contabilidade de Custos

No ponto 2.8.3.6 do POCAL encontra-se estabelecido um conjunto de documentos da Contabilidade de Custos, que as autarquias devem preparar, cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do respetivo diploma, sendo que estes consubstanciam-se nas seguintes fichas:

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

Sendo estes mapas de extrema importância para o adequado apuramento dos custos das funções, dos bens e dos serviços, de seguida é feita uma descrição detalhada de cada uma das fichas, relativamente à informação que devem conter<sup>28</sup> e à fórmula de cálculo dos custos que incorporam.

#### a) Materiais (CC-1)

Segundo o POCAL, esta é uma ficha de utilização obrigatória para o apuramento do custo de materiais. O cálculo do custo dos materiais consumidos por função, por bem ou serviço, baseia-se numa requisição interna<sup>29</sup>, sendo esta a ficha que é utilizada para registo da utilização de materiais cuja valorização deve ser feita pelo custo unitário, que

- 
- Método de apuramento indireto por atividade Municipal em que o apuramento terá um período de referência (exercício económico) como base e os custos não diretamente imputados serão repartidos com recurso às chaves de repartição que para esse efeito sejam as mais adequadas.
  - Método de apuramento direto por bens e serviços para unidades orgânicas operativas que procedam ao registo e sistematização dos custos diretos por intervenção, sendo o controlo desses custos efetuado através do OAD, no que se refere aos custos com a utilização de mão de obra, máquinas e viaturas, materiais não armazenáveis e aquisições de serviços e do GES no que diz respeito aos custos com o consumo de materiais de armazém.

<sup>28</sup> No ponto 12.3 do POCAL encontra-se especificada a informação que cada uma destas fichas deve conter.

<sup>29</sup> O conteúdo obrigatório está também definido no POCAL, ponto 12.2.3.

é o custo à saída de armazém<sup>30</sup>, calculado na ficha de existências (I-11)<sup>31</sup>. Desta forma, a inventariação é efetuada com base em suportes documentais (fichas), individualizados por item ou bem. Para Costa (2005), normalmente as saídas são valorizadas ao custo médio, devendo este custo ser atualizado por cada nova compra ou consumo e normalmente os valores registados são reais. Como tal, os valores inscritos no mapa CC-1 devem coincidir com os inscritos na conta 61 – CMVMC (Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas), da Contabilidade Patrimonial.

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

Esta ficha permite apurar o custo hora da mão-de-obra diretamente aplicada numa função ou bem/serviço, que é preciso para se apurar o custo da mão-de-obra que é calculado na ficha CC-3.

No POCAL, através da ficha CC-2, obtém-se a informação do cálculo do custo por hora ou taxa horária, devendo-se utilizar a seguinte fórmula:

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

Onde:

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

*Trabalho anual em Horas* = 52 \* (n – y) (Em que 52 é o número de semanas de trabalho ao ano; n é o número de horas de trabalho semanais; e y é o número de horas de trabalho perdidas por semana<sup>32</sup>. De referir que o cálculo destas é feito tendo em conta os feriados, dias de férias e a percentagem média de faltas por atestado médico, segundo Carvalho et al. (2006).

Bernardes (2003) defende que, apesar do POCAL não referir explicitamente, como se trata de uma taxa horária a utilizar ao longo de todo o ano, os valores do numerador deverão ser obtidos por estimativa, ponderadas as atualizações previstas. Assim, o número de horas de trabalho deve ser calculado no início do ano, recorrendo a custos

---

<sup>30</sup> No POCAL, segundo o ponto 4.2.10, os métodos de custeio das saídas de armazém a adotar são o custo específico (custo de saída das matérias é valorizado ao seu custo de entrada) e o custo médio ponderado (custo de saída das matérias é o custo médio ponderado das entradas).

<sup>31</sup> A ficha I-11 é apresentada no ponto 12.1.11 do POCAL.

<sup>32</sup> Calcula-se dividindo por 52 o número total anual de dias perdidos.

teóricos ou pré-estabelecidos. Segundo Carvalho et al. (2006), a ficha CC-2 deverá ser elaborada no início do ano e permanentemente atualizada, quando se verificarem entradas ou saídas de trabalhadores ou alterações de outros elementos, que se revelem materialmente relevantes.

c) Mão-de-obra (CC-3)

Esta ficha apresenta os registos relacionados com os custos da mão-de-obra direta aplicada a uma função ou a um bem /serviço<sup>33</sup>.

Tendo em conta as informações que esta ficha deve conter para se obter os custos, segundo o ponto 12.3.3. do POCAL, Bernardes (2003) explica que para obter os custos de mão-de-obra será preciso conhecer o número mensal de horas de trabalho (número de dias do mês vezes número de horas diárias de trabalho) que cada funcionário dedicou a cada função, bem ou serviço, valorizando-as ao custo calculado na ficha CC-2. Seguindo esta linha de raciocínio, então poder-se-á dizer que o número de horas que se considera nesta ficha deve ser real, sendo o custo hora previsional<sup>34</sup>.

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

Para as máquinas e viaturas, o POCAL prevê no ponto 12.3.4 uma ficha de cálculo do custo/hora, onde se encontraram discriminadas todas as máquinas e viaturas propriedade da autarquia utilizadas nos seus bens/serviços.

Segundo Faria (2010), é importante constatar que no POCAL, para se poder efetuar este cálculo “*considera-se que as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de horas de trabalho por ano*”. Contudo, para Bernardes (2003) “*não se indica como calcular esse número anual – tomando como referência a fórmula anterior, variará entre  $52 * n$  e  $52 * (n - y)$ , porque as máquinas/viaturas poderão trabalhar com outro operador mesmo que o seu operador habitual esteja de férias ou de doença*”.

---

<sup>33</sup> No POCAL Comentado Carvalho et al. (2006) defendem a ideia que esta ficha deverá ser elaborada mensalmente para cada função, bem ou serviço, com custos diretos da mão-de-obra.

<sup>34</sup> Para Costa (2005), se considerarmos que os custos com o pessoal direto são imputados através de um custo/hora teórico, não vai existir correspondência entre a conta 64 (da Contabilidade Patrimonial) e os custos com pessoal imputados às funções, bens ou serviços, na Contabilidade de Custos. Isto significa que as autarquias vão trabalhar com dados reais e teóricos, logo, irão surgir desvios, que terão de ser tratados e analisados.

Também aqui é preciso calcular o custo/hora de cada máquina ou viatura, efetuando um cálculo semelhante ao dos custos da mão-de-obra (ficha CC-2)<sup>35</sup>.

Para se calcular o custo/hora das máquinas e viaturas, aplica-se a seguinte fórmula (adaptada do POCAL comentado):

$$\text{Custo/ hora das máquinas e viaturas} = \frac{\text{Amortizações} + \text{Pneus} + \text{Combustível} + \text{Manutenção} + \text{Seguro} + \text{Operador}}{\text{Nº de horas ano de utilização de máquina ou viatura}}$$

Mas para se aplicar esta fórmula deve-se ter em conta a informação contida nas notas explicativas desta ficha, presentes no POCAL, nas **Notas explicativas ao sistema contabilístico — Documentos e registos**:

- Amortizações – calculadas de acordo com a vida útil correspondente à taxa praticada (Bernardes:2003);
- Pneus – para o seu cálculo considera-se uma vida útil de 2 anos;
- Combustíveis – considera-se o consumo médio referido nas especificações técnicas do equipamento, que poderá ser alterado desde que devidamente justificado;
- Manutenções – consideram-se aqui as reparações e revisões do equipamento; para efetuar este cálculo, aplica-se um coeficiente, devidamente justificado, indexado ao custo do combustível/hora;
- Seguro – considera-se o prémio anual do seguro do equipamento, se aplicável;
- Custo do operador – considera-se o custo/hora apurado na ficha CC-2.

Segundo nota no POCAL Comentado (Carvalho et al., 2006), esta ficha deve ser atualizada sempre que se verifiquem entradas ou saídas de máquinas e viaturas ou alterações do custo/hora do trabalhador ou de qualquer outro elemento interveniente no cálculo das máquinas e viaturas, e o “*custo do operador não deve estar também no mapa CC-3, pois duplicaria esse custo*”<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup>Segundo Marques (2000), citado por Costa (2005), o cálculo pode ser simplificado fazendo-o apenas para os diferentes tipos de máquinas/viaturas. Bernardes (2003) partilha da mesma opinião referindo que devem ser calculadas taxas médias, desde que relativas a máquinas/viaturas homogéneas em termos de custo/função/rendimento.

<sup>36</sup>Note-se que a ficha CC-2 serve apenas para calcular o custo/hora da mão-de-obra. Se o funcionário apenas trabalhou nas máquinas, considera-se o seu custo na ficha CC-4; não sendo operador de máquinas,

e) Máquinas e Viaturas (CC-5)

O POCAL, no ponto 12.3.5, prevê esta ficha para se apurar os custos totais de utilização das máquinas e viaturas, aplicados diretamente a uma função, bem ou serviço, usando para esse efeito os valores obtidos previamente na ficha CC-4.

Tal como no caso dos funcionários, também aqui, para cada máquina ou viatura, no final de cada mês haverá que distribuir o respetivo tempo de trabalho mensal (número de dias do mês vezes o número de horas diárias de trabalho) pelas funções e pelos bens ou serviços a que estiveram afetas, fazendo-se depois a valorização das prestações a cada função/bem/serviço com base no custo-hora calculado na ficha CC-4 (Bernardes, 2003)<sup>37</sup>.

f) Apuramento dos custos indiretos (CC-6)

Esta ficha, como o próprio nome indica, serve para apurar todos os custos indiretos<sup>38</sup>, devendo para esse efeito, segundo o previsto no ponto 12.3.6 do POCAL, conter informação relacionada com o total de custos indiretos acumulados até ao mês anterior, realizados no mês e dos custos acumulados para o mês seguinte, que resultam da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês. Sendo que aqui apenas serão considerados todos os custos que não sejam diretos às funções, bens e serviços (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos)<sup>39</sup>.

Esta ficha pode ser elaborada mensalmente ou anualmente e os valores utilizados serão reais.

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

Este mapa procede ao apuramento dos custos totais dos bens ou serviços com recurso a valores mensais e acumulados, estando especificado no POCAL, no seu ponto 12.3.7 o

---

mas tendo realizado tarefas para obtenção de um dado bem ou serviço, o seu custo é considerado na ficha CC-3. Desta forma, na ficha CC-7 não surge essa duplicação de custos (Costa, 2005).

<sup>37</sup> Para (Costa:2005) se os custos das máquinas e viaturas resultam da multiplicação das horas reais utilizadas por um custo hora teórico, não existe, desta forma, correspondência entre as contas da Contabilidade Patrimonial que abrangem estes custos (conta 62, 66) e os custos com máquinas e viaturas imputados às funções, bens ou serviços. Logo, também aqui, deverá ser efetuada uma análise dos desvios apurados.

<sup>38</sup> Existe alguma controvérsia relacionada com esta ficha, uma vez que não é especificado nas suas notas explicativas no POCAL se se destina a identificar os custos indiretos às funções ou os custos indiretos aos bens e serviços (Faria, 2010).

<sup>39</sup> Segundo Carvalho et al. (2006), estes valores deverão ser discriminados por código e designação, considerando-se, para este efeito, os códigos das contas da classe 6 – classificação dos custos por natureza da Contabilidade Patrimonial.

que deve incluir em termos de informação. Da leitura das notas sobre este ponto, depreende-se que os custos diretos realizados no mês correspondem à soma das importâncias determinadas nas fichas de apuramento dos custos respetivos (CC-1, CC-3 e CC-5). Contudo apesar desta facilidade de obtenção dos custos diretos, existe um problema quanto à forma de apuramento dos custos indiretos, que não é especificada nas notas sobre o mapa. Ainda assim, partindo das ideias já apresentadas na secção 2.2.1.2. deste Relatório, sobre a divisão dos custos em diretos e indiretos que o POCAL preconiza, para se fazer o apuramento dos custos indiretos deve-se seguir o que este indica nos pontos 2.8.3.3 e 2.8.3.4, sendo que o apuramento dos custos indiretos dos bens e serviços é feito só depois de se apurar esses custos por funções. Só com estes dados é possível preencher a ficha CC-7 (apuramento dos custos dos bens/serviços), na sua totalidade, somando os custos diretos e indiretos.

#### h) Apuramento dos custos diretos da função (CC-8)

No ponto 12.3.8 do POCAL, encontra-se prevista esta ficha que permite apurar os custos diretos de cada função, encontrando-se estes discriminados por custos com a mão-de-obra, materiais e máquinas e viaturas.

O objetivo desta ficha não é só apurar custos diretos, mas também servir de base ao cálculo e imputação dos indiretos, sendo que esta ficha deve estar ligada à do apuramento dos custos indiretos (CC-6).

De referir ainda que do observável das características desta ficha, presentes no POCAL, se extrai a informação de que o apuramento dos custos diretos deve ser efetuado numa base mensal, considerando o montante acumulado até ao mês anterior, o realizado no mês e do acumulado para o mês seguinte, que resulta da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês.

#### i) Apuramento de custos por função (CC-9)

Com esta ficha pretende-se apurar os custos totais das várias funções<sup>40</sup>, encontrando-se por isso implícita a necessidade de se utilizar a classificação funcional, proposta pelo POCAL, já referido na secção 2.2.1.1.

---

<sup>40</sup> Segundo nota no POCAL Comentado (Carvalho et al., 2006), pressupõe-se a criação de um único mapa, que inclui todas as funções.

Este mapa pode ser considerado como o mapa final<sup>41</sup>, do conjunto de mapas ou fichas apresentados, porque todos são elaborados e apresentam informação que, no final, é reunida neste, sendo que da ficha CC-8 é obtida a informação sobre os custos diretos, à qual é acrescentada a informação sobre os custos indiretos proveniente da ficha CC-6. Podemos, então, concluir que existem dois tipos de mapas: os principais que são os mapas CC-9, CC-8 e CC-7; e os mapas auxiliares, que são os restantes, cuja informação leva a que se consiga elaborar os principais.

Como nota, importa referir que, das características deste mapa presentes no ponto 12.3.9 do POCAL, se retira a ideia de que também aqui temos de considerar os custos diretos e indiretos do mês e os acumulados até ao mês anterior.

Para concluir esta secção de apresentação dos diversos mapas da CC, segundo Carvalho et al. (2006) e Costa (2005), da análise dos documentos propostos pelo POCAL, pode-se observar o seguinte:

- 1) Os custos numa primeira fase devem ser classificados em:
  - a) Custos diretos
    - Materiais (obtendo-se o Mapa CC-1, que recebe informação da ficha de existências I-11);
    - Mão-de-obra (obtendo-se o Mapa CC-3, que recebe informação do Mapa CC-2);
    - Máquinas e viaturas (obtendo-se o Mapa CC-5, que recebe informação do Mapa CC-4);
  - b) Custos indiretos (Mapa CC-6)
- 2) Numa segunda fase, os custos diretos devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo-se o Mapa CC-8.
- 3) Numa terceira fase devem ser efetuados cálculos auxiliares para determinar os custos indiretos que devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo a ficha CC-6. Somando a estes custos indiretos os custos diretos transferidos do mapa CC-8, é possível preencher o mapa CC-9.

---

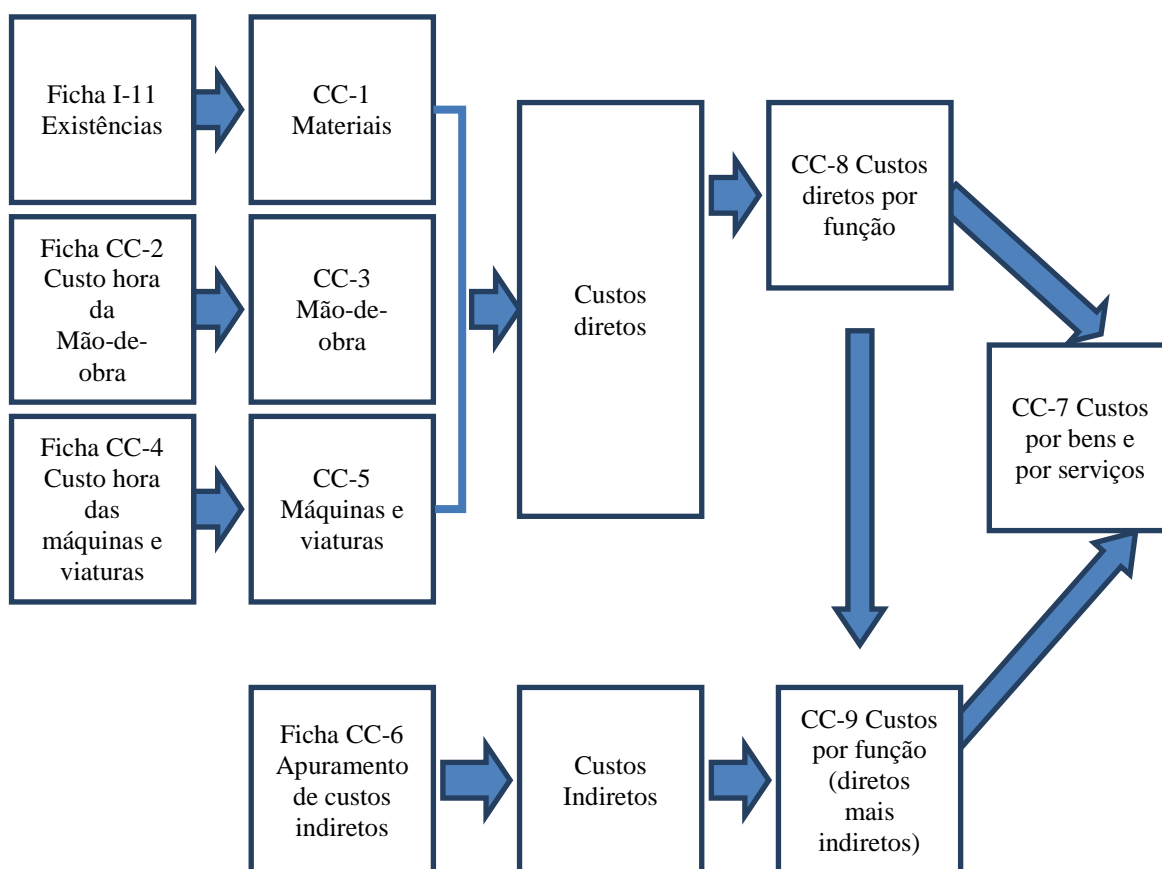
<sup>41</sup> Para Costa (2005) trata-se de um mapa final que tem a importância que o Balanço tem para a Contabilidade Patrimonial.



- 4) Numa quarta fase, após cálculo dos custos por função (diretos e indiretos), devem ser apurados os custos de cada bem ou serviço, preenchendo-se o Mapa CC-7 para cada bem/serviço.

A Figura 15 apresenta um esquema-resumo relativo à forma de apuramento dos custos prevista no POCAL.

**Figura 15. Fichas/Mapas de apuramento de custos no POCAL**



Fonte: Adaptado de Faria (2010)

### **2.3. Insuficiências no Sistema da Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL**

Como se apresentou, o POCAL estabelece que a Contabilidade de Custos é obrigatória para o apuramento dos custos de funções, bens e serviços, e enumera um conjunto de regras para a sua aplicação e funcionamento, por forma a atingir este objetivo, concluindo com a apresentação dos mapas da Contabilidade de Custos e com a definição do conteúdo mínimo obrigatório que estes devem ter. Mas, apesar de todas estas orientações, o Plano apresenta algumas falhas ou limitações que tornam por vezes

difícil a aplicação da Contabilidade de Custos e o apuramento mais correto possível dos custos tendo em conta particularidades inerentes às autarquias locais.

Assim sendo, de entre várias, podemos enumerar um conjunto de lacunas que têm sido apontadas ao POCAL relativamente à Contabilidade de Custos, que são:

- No que respeita à classe 9, esta não se encontra desenvolvida no plano de contabilidade das autarquias locais, nem sequer é referido que esta classe fica livre para a Contabilidade de Custos (ao contrário do especificado no POCP), e nem mesmo é apresentando um plano de contas básico nem o tipo de movimentação a que as contas estão sujeitas, se através do método unigráfico ou digráfico.<sup>42</sup>
- O POCAL só especifica a necessidade de ser implementada uma Contabilidade de Custos, não tendo em conta a necessidade de análise dos proveitos e dos resultados e logo de uma verdadeira Contabilidade Analítica ou mesmo de Gestão.

Apesar da dificuldade que existe nas autarquias em relacionar custos com proveitos e saber os resultados, Nicolau et al. (2004: 94-95) consideram que *“se a contabilidade de custos se destina, entre outros aspetos, à recolha e tratamento de informação económica e financeira por forma a poder fixar tarifas e preços de uma maneira mais equilibrada, também será possível, num momento posterior, relacionar os proveitos gerados pelas operações onde se cobraram as tarifas e os preços, com os custos que lhes estiveram subjacentes”*.

- Não define nenhuma classificação dos custos, para além da classificação de custos em diretos e indiretos.
- Não prevê uma reclassificação de custos por unidade orgânicas e nem apresenta mapas para apuramento dos custos por atividades e centros de custos ou centros de responsabilidade, o que impossibilita a efetiva implementação de um sistema de controlo de gestão.

Para Bernardes (2003), o POCAL ao tornar facultativa a classificação orgânica das despesas orçamentais, adotando na Contabilidade de Custos um modelo inorgânico

---

<sup>42</sup> É da opinião de Carvalho et al (2006) que o sistema de Contabilidade de Custos deve utilizar o sistema digráfico, e deve ainda ser elaborada uma classe 9 para o registo de operações que permitam e facilitem a obtenção dos mapas CC definidos no POCAL.

(modelo funcional) impossibilita análises de desempenho e de eficiência ao nível dos centros de responsabilidade.

- Não obriga à elaboração da Demonstração de Resultados por Funções;
- Tal como os outros planos, também o POCAL não diz como deve ser feita a ligação entre a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Patrimonial, se através de sistemas monistas ou dualistas<sup>43</sup>. Carvalho et al.(2006) apontam para contas refletidas, sugerindo que a ligação entre a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Patrimonial deva ser feita através de sistema dualista, mais propriamente o dualista duplo contabilístico<sup>44</sup>, como se pode ver através da proposta feita no POCAL comentado, relativamente ao desenvolvimento de um plano de contas da classe 9.

### **3. E os Proveitos?**

Como apresentámos, uma das lacunas do POCAL é limitar-se a tornar apenas obrigatório, o apuramento de custos, o que em termos de informação para a gestão das autarquias locais parece insuficiente, pois não tendo algo com que comparar, não se sabe se aqueles custos que foram apurados através da CC preconizada no POCAL são normais com a prestação de determinado serviço ou se são demasiado elevados. Sabendo que os recursos públicos são escassos, ao terem-se em conta os proveitos associados a esses custos e como os compensam, fornece-se aos gestores públicos, designadamente autárquicos, uma oportunidade de analisar essa informação e proceder a medidas para diminuir esses custos, sem nunca contudo esquecer que os serviços prestados pelas autarquias são serviços de utilidade pública, cuja prestação, na maioria dos casos, não se pode abandonar mesmo com pouca eficiência, porque há uma obrigação para com os municípios e porque as suas competências, como se viu, estão consagradas na lei.

---

<sup>43</sup> Sistemas Monistas – caracterizam-se pela existência de um só sistema de contabilidade, com contas comuns que abrangem as operações internas e as externas. Sistemas Dualistas – caracterizam-se pelas duas contabilidades funcionarem em sistemas de contas autónomos. (Costa:2005)

<sup>44</sup> Neste sistema as duas contabilidades funcionam de forma separada e autónoma. Os dois sistemas de contabilidade funcionam pelo método digráfico ou das partidas dobradas e a ligação entre estes é efetuada através das “Contas Refletidas” que são o reflexo das contas da Contabilidade Patrimonial. Estas contas asseguram a diagrafia e a concordância de valores nos dois ramos da contabilidade. Os dois subsistemas são auto balanceados.(Costa:2005)

Neste contexto, pretende-se com o exemplo apresentado a seguir, derivado de uma situação da Câmara Municipal de Coimbra, expor uma forma de se poder comparar custos com proveitos, avaliando os resultados que daí advêm, e mostrar que os proveitos são úteis como base de comparação com os custos, para verificar qual o nível de cobertura destes, se efetivamente estes compensam os custos que os originaram, mas não necessariamente numa lógica de lucro como é no caso das entidades privadas, mas mais de eficiência.

A ideia é passar de uma simples Contabilidade de Custos nas autarquias para um sistema eventualmente mais abrangente, do tipo Contabilidade de Gestão, onde, para além de se considerar os custos, se considera outras grandezas, que são os proveitos e os resultados, apoiando assim de uma forma mais abrangente a tomada de decisões por parte dos gestores públicos e levando a uma melhor utilização dos recursos públicos. Tal lógica parece já existir na Contabilidade Pública em Portugal, no âmbito da CC do POC-Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro).

### **3.1. Exemplo da Câmara Municipal de Coimbra**

Através deste exemplo pretende-se demonstrar como será útil considerar, em bens/serviços aplicáveis, os proveitos para a gestão municipal, isto é, ir mais além do que o POCAL preconiza. Antes de explicar o exemplo, convém salientar que o Município de Coimbra ainda não efetua a reclassificação de proveitos. Também importa referir o apuramento dos custos por funções, bens e serviços na Contabilidade de Custos da Câmara de Coimbra é efetuado anualmente.<sup>45</sup>

Como na CMC os proveitos não são reclassificados a nível da contabilidade de custos, pensou-se numa alternativa. Assim, tendo presente que o que nos interessa é saber quais os proveitos originados pelos serviços que a câmara presta, no âmbito das suas atribuições, e se estes realmente compensam os custos em que se incorre para providenciar esses serviços, optou-se por considerar os proveitos auferidos com a Habitação, mais especificamente os relacionados com os Bairros Municipais.

Sabendo que os custos obtidos no âmbito da Contabilidade de Custos são custos por funções, bens e serviços, começou-se por escolher de forma aleatória, uma função

---

<sup>45</sup> Os valores utilizados no exemplo são meramente indicativos, sendo aproximados da realidade.

presente na Classificação Funcional da CMC (que segue a apresentada no ponto 10.1 do POCAL), que servisse de base para o apuramento destes custos. O Quadro 2 apresenta as funções definidas pela CMC:

**Quadro 5. Classificação Funcional da CMC**

<b><i>1 Funções Gerais</i></b>	<b><i>2 Funções sociais</i></b>	<b><i>3 Funções económicas</i></b>	<b><i>4 Outras funções</i></b>
111 Administração geral	210 Educação	340 Comércio e turismo	410 Operações da dívida autárquica
121 Proteção civil e luta contra incêndios	211 Ensino não superior	341 Mercados e feiras	420 Transferências entre administrações
	212 Serviços auxiliares de ensino	342 Turismo	430 Diversas não especificadas
	220 Saúde		
	231 Segurança social		
	232 Ação social		
	240 Habitação e serviços coletivos		
	241 Habitação		
	242 Ordenamento do território		
	243 Saneamento		
	244 Abastecimento de água		
	245 Resíduos sólidos		
	246 Proteção do meio ambiente e conservação da natureza		
	250 Serviços culturais, recreativos e religiosos		
	251 Cultura		
	252 Desporto, recreio e lazer		
	253 Outras atividades cívicas e religiosas		

Optou-se pela classificação funcional *241-Habituação*, que se encontra dentro do grupo designado por Funções Sociais, e que se define como: “*Categoria ou grupo de funções que 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 e resíduos sólidos, e os serviços recreativos, culturais, religiosos e cívicos*”<sup>46</sup>.

No caso da CMC, considera-se como exemplo de custos abrangidos pela classificação funcional *241-Habituação*, custos com requisição de material, custos decorrentes da manutenção e funcionamento da habitação social, de eventos de animação social, custos dos funcionários afetos à Habitação, entre outros.

Os valores correspondentes aos custos anuais apurados pela CC, para 2011, referente a esta classificação funcional, são os presentes no seguinte quadro:

**Quadro 6. Custos da Funcional 241**

Custos da Funcional 241	
Custos Diretos	2.764.066,00 €
Outros	2.347.501,14 €
Bairros Municipais	<b>416.564,86 €</b>
Custos indiretos	55.491,70 €
Total	2.819.557,70 €

Depois, através de trabalho de pesquisa, procedeu-se ao apuramento da receita referente a essa funcional, mais especificamente a receita proveniente das Rendas dos Bairros Municipais:

**Quadro 7. Receitas dos Bairros Municipais**

	Receita
Bairros Municipais	<b>309.000,00 €</b>

<sup>46</sup> Ponto 11.1 do POCAL – Notas explicativas sobre a Classificação Funcional.

Com os dados necessários para a ideia que se pretende demonstrar, procedeu-se à criação de um mapa onde se possa estabelecer a relação entre os custos e as receitas das várias classificações funcionais que se entenda, neste caso apenas para a classificação em apreço. Para elaborar o mapa pensou-se numa adaptação de uma Demonstração de Resultados por Funções<sup>47</sup> (Quadro 8), em que se desagregasse as funções pelas principais atividades, onde através desta se pretende mostrar que, considerando os custos versus os proveitos, se fornece às autarquias informação para um maior controlo e uma melhor gestão dos seus recursos, levando assim a uma maior eficiência a nível da gestão das autarquias locais.

**Quadro 8. Demonstrações de Resultados por Funções**

<b>Função</b>	<b>Custos por função</b>	<b>%</b>	<b>Proveitos por função</b>	<b>%</b>	<b>Resultados</b>
1 Funções gerais					
110 Serv. gerais de administração pública					
111 Administração Central					
2 Funções Sociais					
(...)					
3 Funções Económicas					
(...)					
4 Outras funções					
(...)					
Total		100%		100%	

Aplicando este modelo ao caso em exemplo, com algumas adaptações (neste caso com receitas, por falta de outra informação sobre os proveitos), teríamos:

<sup>47</sup> A Demonstração dos Resultados por funções procura atender à origem e não à natureza dos custos e proveitos, classificando-os, portanto, de acordo com as funções desempenhadas na entidade, que podem ser de produção, distribuição, administrativa e financeira. Deste modo, é possível evidenciar não só os custos e proveitos, assim como os respetivos resultados funcionais, que são também acrescidos dos resultados extraordinários. (Serra et al.:2007)

**Quadro 9. Demonstração de Resultados por Funções para a Funcional 241**

Funcional 241	Valor	%
Custos	2.819.557,70 €	100,00%
Custos Diretos	2.764.066,00 €	98,03%
Outros	2.347.501,14 €	83,26%
Bairros Municipais	<b>416.564,86 €</b>	14,77%
Custos indiretos	55.491,70 €	1,97%
Receita		
Bairros Municipais	<b>309.000,00</b>	
Resultados Bairros Municipais	<b>-107.564,86</b>	74,18%

Ao analisar esta Demonstração de Resultados por funções adaptada ao caso em estudo, podemos constatar que no caso dos Bairros Municipais, os custos são superiores em relação às receitas que originam, o que resulta em valores negativos em termos de resultados.

No entanto, através do seguinte cálculo, verifica-se que a percentagem de cobertura dos custos pela receita é de 74,18%.

$$\frac{\text{Receita}}{\text{Custo}} * 100 = \frac{309000,00}{416564,86} * 100 \approx 74,18\%$$

Podemos concluir que, ter em conta os proveitos poderá ser de grande utilidade para as autarquias locais dado que possibilita apurar a cobertura dos custos pela receita, melhorando inclusive a utilidade da informação sobre os custos, pois comparar custos com proveitos (neste caso especial, receitas), vai permitir reforçar o controlo e gestão dos recursos, levando assim a uma maior eficiência e eficácia a nível da gestão das autarquias locais, tendo em conta os diversos objetivos que estas prosseguem.



## ***Conclusão***

As autarquias locais, tal como outros organismos públicos, enfrentam, cada vez mais, escassez de recursos, o que obriga a uma gestão mais rigorosa e a um maior controlo dos recursos públicos, nomeadamente por parte dos gestores públicos.

Para fazer face a essa necessidade de maior rigor e controlo na gestão, surgiu a Contabilidade de Custos no sector público e consequentemente na Administração Local, que veio completar assim a informação já produzida pelos sistemas orçamental e financeiro, permitindo uma melhor gestão municipal.

Contudo, a aplicação da Contabilidade de Custos nas autarquias locais não tem sido fácil, apesar de ser obrigatória para o apuramento dos custos das funções, bens e serviços, que servem de base justificativa às taxas e preços a cobrar pelos municípios na prestação de certos serviços. Tal deve-se à peculiaridade que estas apresentam em termos de organização e funcionamento e dos objetivos que prosseguem.

Apesar de o POCAL consagrar um conjunto de regras para o apuramento dos custos por funções, bens e serviços e definir um conjunto de mapas para esse efeito, nomeando o conteúdo mínimo que estes devem ter, este Plano setorial das autarquias locais, apresenta algumas lacunas no que diz respeito as regras aplicadas à Contabilidade de Custos, lacunas essas que o tornam menos ambicioso que outros planos, que não se limitam a uma contabilidade de custos, como é o caso do POC-Educação. Entre as várias lacunas do POCAL na CC podemos ressaltar o facto de não atribuir a classe 9 à contabilidade de custos, nem definir como seria feita a sua movimentação; outro aspeto é o uso da base única de imputação dos custos indiretos; e uma outra, mais considerável a nível da gestão autárquica, é só definir o apuramento dos custos como sendo obrigatório, fornecendo assim uma informação para a gestão e apoio à tomada de decisão baseada apenas nos custos, não requerendo também como obrigatório o apuramento dos proveitos e dos resultados, o que contribuiria muito mais em termos de informação de como os recursos públicos estão a ser aplicados e que medidas poderiam ser tomadas para melhorar essa utilização.

Sendo assim, conclui-se que, apesar de a Contabilidade de Custos ser importante, as autarquias ganhariam mais se o POCAL fosse revisto e definisse uma forma de se considerar o apuramento de proveitos como obrigatórios, passando assim de uma

simples contabilidade de custos para uma mais abrangente, designadamente que passasse por o desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Gestão para este tipo de entidades, pois assim teriam acesso a informação mais completa, eventualmente permitindo também comparar valores reais com valores estimados. Com efeito, para avaliação da eficiência e eficácia das entidades públicas é importante não só determinar custos, mas também proveitos e resultados, comparando previsões com valores reais, recorrendo a indicadores e análise de desvios para acompanhar e controlar a sua gestão.

A Câmara Municipal de Coimbra tem interesse neste sentido e, por isso, tentámos, com um exemplo simples, começar a descortinar como é que a informação poderia ser preparada.

## ***Bibliografia***

- ALMEIDA, José Rui (2005), *Contabilidade de Custos para Autarquias Locais*; 2ª edição; Porto, Vida Económica.
- BERNARDES, Arménio Ferreira (2003), *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*; 2ª edição, Coimbra, CEFA.
- CAIADO, António C. Pires (2003), *Contabilidade de Gestão*; 3º Edição; Lisboa, Áreas Editora.
- CAIADO, António C. Pires; PINTO, Ana Calado (2001), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, 2ª edição, Lisboa, Áreas Editora.
- CÂMARA MUNICIPAL DE COIMBRA (2012), *Grandes Opções do Plano e do Orçamento - Norma de Controlo Interno da CMC*.
- CÂMARA MUNICIPAL DE COIMBRA (2011), *Relatório de Gestão e Prestação de Contas*.
- CARVALHO, João; Costa, Teresa; Macedo, Natália (2008), “*A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo*”, Revista TOC nº96, março, pp.30-41.
- CARVALHO, João Batista; FERNANDES, Maria José; TEIXEIRA, Ana (2006), *POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, Comentado*, 2ª Edição, Lisboa, Editora Rei dos Livros.
- CARVALHO, J.; FERNANDES, M. J.; CAMÕES, P.; JORGE, S. (2011), *Anuário Financeiro do Municípios Portugueses – 2009*; Edição de Autor. Publicado pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- COSTA, Teresa Carmo Salgueiro (2005), *A utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias – O caso da fixação das tarifas e preços municipais*, Dissertação de Mestrado apresentada na Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho.
- CURTO, Helena (2008), *A importância da contabilidade de custos como resposta aos novos desafios*, Jornadas de Modernização Administrativa.

- FARIA, Jani Santos (2010), “*Aplicabilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais*”, Revista TOC n.º 126, setembro, pp. 30-41.
- NICOLAU, José; Correia, Francisco Alveirinho; Portela, Ricardo. (2004), *POCAL: Contabilidade de Custos*, Edição ATAM (Associação dos Técnicos Administrativos Municipais), Santarém.
- SERRA, Sara Alexandra; CARVALHO, João Baptista; COSTA, Armindo F., (2007), “*A Demonstração dos Resultados por Funções no Sector Público em Portugal, Revista Universo Contábil*”, pp.87-100.

### ***Legislação***

- Decreto-Lei n.º 171/94, de 24 de junho – Classificação funcional das despesas públicas
- Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)
- Decreto-Lei n.º 54/99, de 22 de fevereiro – Aprova o Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL)
- Lei n.º 159/99, de 14 de setembro – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais
- Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril – CIBE (Cadastro e Inventário dos Bens do Estado)
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
- Resolução n.º 4/2001, de 12 de setembro – 2ª Secção do Tribunal de Contas – Instruções para a organização e documentação das contas das Autarquias Locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)
- Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro – Quadro de Competências e Regime Jurídico de Funcionamento dos Órgãos dos Municípios e Freguesias

- Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro – Classificação económica das receitas e despesas públicas
- Lei n.º 53-E/2006 de 29 de dezembro – Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais
- Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – Nova Lei das Finanças Locais
- Decreto-Lei n.º 18/2008, de 20 de janeiro – Código dos Contratos Públicos
- Regulamento da Estrutura orgânica Nuclear da CMC, em vigor desde 13 de setembro de 2011, publicado em Diário da Republica, n.º 135, 2.ª série de 15 de julho de 2011, por deliberação n.º 9098/2011
- Regulamento da Estrutura Orgânica Flexível do Município de Coimbra, publicado em Diário da Republica n.º 175, 2.ª série, de 12 de setembro de 2011, por deliberação n.º 1707/2011
- Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso
- Decreto-Lei n.º 32/2012 de 13 de fevereiro – estabelece as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2012

### ***Cibergrafia***

- Câmara Municipal de Coimbra – <http://www.cm-coimbra.pt> (consultado dia 10 de maio de 2012)
- Associação Nacional de Municípios Portugueses – <http://www.anmp.pt/> (consultado em maio de 2012)
- Associação de Informática da Região Centro – [www.airc.pt/](http://www.airc.pt/) (consultado em junho)

# *Anexos*

## **Anexo 1 - Artigo 16º da Norma de Controlo Interno da CMC**

### **Artigo 16º - Execução Orçamental da Despesa**

1. Na execução do Orçamento da despesa devem ser respeitados os seguintes princípios e regras:

a) Qualquer despesa apenas pode ser efectuada quando:

- i) O facto gerador da obrigação de despesa respeite as normas legais aplicáveis;
- ii) A despesa em causa disponha de inscrição no orçamento e, se for o caso, nas GOP, tenha cabimento na respectiva dotação e esteja adequadamente classificada;
- iii) A despesa em causa satisfaça os princípios da economia, da eficiência e da eficácia.

b) As dotações orçamentais da despesa constituem o limite máximo a utilizar na sua realização, salvo eventuais modificações orçamentais;

c) O cabimento consiste na cativação de determinada dotação visando a realização de determinada despesa e é feito com base no encargo provável a suportar pelo orçamento do ano:

- i) No caso de despesas de funcionamento associadas a contratos (segurança, limpeza, assistência, ou similares) e ainda nas remunerações certas e permanentes (classificação económica 0101) o cabimento deve ser efectuado pelo encargo total estimado até ao fim do ano ou até ao fim do prazo do contrato (se inferior);
- ii) Relativamente aos abonos variáveis e eventuais (classificação económica 0102) o cabimento para o mês seguinte deve ser solicitado até ao dia 20 do mês anterior;
- iii) Tendo em conta a execução orçamental, o Presidente da Câmara pode adoptar, a qualquer momento, um regime de autorização prévia de cabimentos acima de determinado montante, bem como para a autorização prévia de compromissos.

d) Apenas podem ser assumidos compromissos de despesa após os serviços de contabilidade exararem informação prévia de cabimento no documento de autorização da despesa. Os dirigentes dos serviços proponentes são responsáveis pela assunção de encargos com infracção das normas legais aplicáveis. O cabimento afere-se pela rubrica de nível mais desagregado da classificação económica respeitando, se for o caso, o cabimento nas GOP's (as propostas de cabimento deverão claramente identificar os encargos prováveis para o ano em curso e para cada um dos anos seguintes);

e) O registo do compromisso só deve ser feito em termos específicos com base na assunção de responsabilidades perante terceiros traduzidos por requisição externa, nota de encomenda, protocolos, contratos ou equivalentes ou deliberação do Executivo;

f) Não são permitidos compromissos globais por montantes estimados, salvo no caso de:

- i) Despesas associadas a contratos plurianuais, caso em que deve ser feito o compromisso pelo montante estimado até ao final do ano;
- ii) Despesas com pessoal a que alude o ponto i da alínea c) do n.º 1 do presente artigo, sendo neste caso, o compromisso registado numa base mensal aquando do processamento de vencimentos e com base no Sistema de Gestão de Pessoal (SGP);

g) As despesas a realizar com a compensação em receitas legalmente consignadas podem ser autorizadas até à concorrência das importâncias arrecadadas;

h) Os primeiros registos de cabimento e de compromisso, no início de cada ano, devem corresponder à dívida e aos compromissos transitados do ano anterior;

i) Em qualquer altura, durante o exercício económico, e após o registo a que se refere a alínea anterior, por despacho do Presidente da Câmara, poderá fazer-se uma cativação extraordinária até 25% do saldo de todas as rubricas elementares das GOP's, com excepção das despesas com receitas consignadas para entidades diversas (A.C., Turismo Coimbra, SMTUC, entidades parceiras em projectos co-financiados, projectos ou acções co-financiados e os projectos ou acções com protocolos assinados pela Câmara). Eventuais descativações só poderão ser autorizadas pelo Presidente da Câmara, com base em proposta devidamente fundamentada pelos serviços e se necessário, informada pelo Gabinete de Planeamento e Controlo.

No final do exercício, a Divisão de Contabilidade deve efectuar a anulação das cativações existentes.

j) Com base nas actas das respectivas reuniões, a Divisão de Contabilidade deve proceder ao registo regular de compromissos resultantes de deliberações do Executivo, em especial dos apoios financeiros, subsídios e participações;

k) Todos os serviços devem remeter à Divisão de Contabilidade cópias de contratos, protocolos ou notificações de adjudicações de obras ou de aquisição de bens e serviços, para o registo dos respectivos compromissos, sempre que os mesmos incluam responsabilidades financeiras assumidas pelo Município (ver n.º 11 do art.º 22º), devendo ser claramente especificadas os encargos relativos ao ano em curso e a cada um dos anos seguintes;

l) A Divisão de Contabilidade deve emitir, trimestralmente, listagens da posição dos compromissos por unidade orgânica. No prazo de 5 dias úteis, as unidades orgânicas deverão actualizar os valores dos saldos dos compromissos que podem ser anulados;

m) As ordens de pagamento de despesa caducam em 31 de Dezembro do ano a que respeitam, devendo o pagamento dos encargos regularmente assumidos e não pagos até essa data ser processado por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento;

n) O credor pode requerer o pagamento dos encargos referidos na alínea m) no prazo improrrogável de três anos a contar de 31 de Dezembro do ano a que respeita o crédito;

o) Os serviços, no prazo improrrogável definido na alínea anterior, devem tomar a iniciativa de satisfazer os encargos, assumidos e não pagos, sempre que não seja imputável ao credor a razão do não pagamento.

2. A competência para dar início ao procedimento de celebração de qualquer contrato, "**decisão de contratar**", a que se refere o artigo 36º do Código dos Contratos Públicos (CCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 18/2008, de 29 de Janeiro, é concedida nos seguintes limites, desde que assegurada a existência de dotação disponível na respectiva rubrica orçamental e/ou das GOP's:

a) Câmara Municipal – sem limite;

b) Presidente da Câmara – sem limite



c) Vereadores com competências delegadas e subdelegadas – até € 50.000, sem prejuízo de empreitadas, cujo limite é de € 75.000;

d) Directores Municipais – até € 49.000;

e) Directores de Departamento e equiparados – até € 1.000.

2.1.A Delegação de competências para a decisão de contratar implica a delegação das demais competências, conforme n.º 3 do art.º 109º do CCP.

3. A competência para “**autorização de despesas**” *apenas pode ser concedida*, após o necessário registo de cabimento aposto sobre a requisição interna (no caso de bens móveis ou de serviços) ou sobre a respectiva proposta de autorização (no caso de empreitadas), nos seguintes limites, incluindo os pontos 5, 6 e 7:

a) Câmara Municipal – sem limite;

b) Presidente da Câmara – sem limite;

c) Vereadores com competências delegadas e subdelegadas – até € 50.000, sem prejuízo de empreitadas, cujo limite é de € 75.000;

d) Director Municipal de Desenvolvimento Organizacional – até € 49.000;

e) Director do Departamento de Finanças e Património – até € 1.000.

3.1. Esta delegação deve ser publicitada no sítio do Município na Internet e implica, nos termos do n.º 3 do art.º 109º do CCP, a delegação das seguintes competências:

a) A escolha do procedimento nos termos do artigo 19º desta NCI, (art.º 38º do CCP);

b) A aprovação das peças procedimentais (art.º 40º do CCP);

c) A designação do júri do procedimento, que deve sempre integrar um representante da Divisão de Património e Aprovisionamento no caso de aquisição de bens e serviços (art.º 67º do CCP);

d) A adjudicação (art.º 73º do CCP);

e) A aprovação da minuta do contrato reduzido a escrito e a representação do Município na outorga do contrato (artigo 98º do CCP) mantêm-se na competência do Presidente da Câmara, a quem devem ser presentes pelo Departamento Jurídico e de Contencioso.

4. No caso dos ajustes directos enquadráveis no Regime Simplificado previsto no art.º 128º do CCP, considera-se que na decisão de adjudicação estão subjacentes a decisão de contratar e a decisão de escolha do procedimento, desde que efectuado previamente o respectivo cabimento.

5. Dependem de autorização do Presidente da Câmara:

a) Os encargos com aberturas de concursos para contratação de pessoal ou a celebração de novos contratos de pessoal, incluindo contratos de tarefa e avença;

- b) Os encargos com a inscrição de trabalhadores em acções de formação.
- c) A aquisição de material de transporte (classificação económica 070106), de equipamento e software informático (classificação económica 070107 e 070108) e de equipamento administrativo (classificação económica 070109);
- d) A assunção de compromissos de montante superior a € 50.000 com incidência em exercícios económicos seguintes (contratos, protocolos, adjudicações, ou outros);
- e) A contratação de novos serviços de estudos e consultadoria, publicidade e marketing;
- f) A celebração de acordos para pagamento de Juros de Mora de montante superior a 5.000€;

6. Em casos excepcionais e devidamente fundamentados, o Presidente pode autorizar a realização de despesas inadiáveis e urgentes que sujeitará posteriormente a ratificação da Câmara.

7. A Divisão de Contabilidade deve verificar o cumprimento dos limites de competência referidos no presente artigo.

**8. A autorização para a realização de pagamentos é concedida nos seguintes limites e condições:**

- a) **Presidente da Câmara** - Autorizar o pagamento das despesas orçamentadas e autorizadas de acordo com as deliberações da Câmara Municipal e as competências próprias e delegadas (sem limite de valor);
- b) **Vereador com competência delegada e subdelegada em matéria financeira** - Autorizar o pagamento das despesas orçamentadas e autorizadas de acordo com as deliberações da Câmara Municipal, despachos do Presidente da Câmara e competências delegadas e subdelegadas;
- c) **Director Municipal de Desenvolvimento Organizacional** - Autorizar o pagamento das despesas orçamentadas e autorizadas de acordo com a subdelegação de competências do vereador do pelouro;
- d) **Director do Departamento de Finanças e Património** - Autorizar o pagamento das despesas orçamentadas e autorizadas até ao limite de € 12.500.

## Anexo 2 - Exemplo de uma ficha de obra no OAD

Sistema de Obras por Administração Direta - Município de Coimbra

Ficheiro Editar Base Geral Req. Internas Aprovisionamento Movimentos Faturas Fim do ano Ferramentas Janelas Ajuda

Imputação de Mão de Obra, Máquinas

Cabeçalho

Natureza do custo: MÃO DE OBRA  
Data: 25-09-2012  
Obs: 05 MÃO DE OBRA  
06 MÁQUINAS

Quem autoriza: \_\_\_\_\_  
Serviço requisitante: \_\_\_\_\_  
Documento: \_\_\_\_\_ Data: 25-09-2012  
Bem ou Serviço: \_\_\_\_\_  
Observações: \_\_\_\_\_

Funcionário

Funcionário: \_\_\_\_\_ Nº horas: 00 Horas Min.: \_\_\_\_\_ Custo hora: 00  
Extra SGP: \_\_\_\_\_

Nº	Código	Designação	Quantidade	Custo unitário	Total
1			0,000	,00	,00

Novo Extra Apagar Total: 00

Imprimir Novo Apagar Consultar Guardar Fechar Ajuda

barbara v 24.04

Windows Taskbar: Iniciar, SOL - Sistema On Lin..., Zimbra: Escrever - Wi..., Sistema de Obras por..., PT 10:29