

CONTABILIDADE DE CUSTOS NUMA AUTARQUIA LOCAL: PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO

COST ACCOUNTING IN AN AUTARCHY: PROPOSAL FOR IMPLEMENTING

Roman Korobka¹, Ana Isabel Lopes²

Resumo

Atualmente as autarquias locais portuguesas enfrentam muitas dificuldades a nível económico-financeiro. A gradual redução das receitas provenientes dos impostos diretos e indiretos, bem como das taxas municipais, conjugada com as sucessivas reduções das transferências do Orçamento de Estado provocam desequilíbrios financeiros e aumentam a dependência municipal. Muitas das vezes, os recursos humanos e financeiros disponíveis não são suficientes para responder às necessidades que ocorrem no dia-a-dia do município. É extremamente importante criar mecanismos que permitam melhorar a distribuição dos recursos perante os gastos, melhorando assim, os níveis de eficácia e de eficiência e recuperar o equilíbrio orçamental e a estabilidade financeira municipal. O presente estudo tem como o objetivo principal a elaboração de um sistema de contabilidade de custos que permita melhorar a gestão e o controlo dos recursos disponíveis, apresentando uma proposta para implementação deste mesmo sistema pela primeira vez num dos Municípios portugueses.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade de custos; autarquias locais; contabilidade pública.

Abstrat

Currently, the Portuguese local authorities face many difficulties at an economic and financial level. The gradual reduction in revenues from direct and indirect taxes as well as from municipal taxes, coupled with the successive reductions in transfers from the Government Budget (GB), cause financial imbalances and increase municipal dependency. Often, the available human and financial resources are not sufficient to meet the daily needs of the municipality. Given this situation, it is extremely important to create mechanisms to improve the distribution of resources before spending, thus improving levels of effectiveness and efficiency and regaining fiscal balance and municipal financial stability. This study has as main objective the development of a cost accounting system that will improve the management and control of resources, proposing for the implementation of that system for the first time in one of the Portuguese City Halls.

KEYWORDS: cost accounting; local authorities; public accounting.

¹ aids@iscte.pt, ULHT.

² ana.isabel.lopes@iscte.pt, ISCTE-IUL Instituto Universitário de Lisboa.

1. INTRODUÇÃO

Os municípios portugueses estão sujeitos a uma forte pressão devido a várias restrições orçamentais que por vezes não permitem controlar a despesa pública de uma forma mais segura. O crescimento das necessidades e dos gastos normalmente não é acompanhado pelo crescimento dos recursos municipais disponíveis pelo que muitas das vezes é difícil satisfazer essas mesmas necessidades. É importante avaliar a situação e tentar encontrar instrumentos que permitam controlar melhor os recursos, diminuir os gastos desnecessários e aumentar, assim, os níveis de eficácia e de eficiência municipal e a qualidade dos serviços prestados. Assim surge o chamado Sistema de Contabilidade de Custos (SCC), um instrumento muito importante para a tomada de decisões económicas, com o objetivo principal de fornecer informações sobre as diversas atividades que ocorrem numa organização.

O SCC regista os dados relacionados com as operações provenientes das várias atividades, controla os custos e permite ainda avaliar o desempenho alcançado. Com a entrada em vigor do Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), deu-se o início à reforma da administração financeira e das contas públicas no sector da administração autárquica. Em 1 de Janeiro de 2002 o POCAL entrou em vigor e desde dessa data, a implementação do SCC torna-se obrigatória nos municípios. O POCAL visa a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade moderna, por forma a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.

O presente estudo tem como o objetivo principal a elaboração da proposta para implementação de um SCC numa Câmara Municipal portuguesa, que nunca o tinha delineado, preparado e implementado, e apresenta-se uma versão sumária do estudo completo, dando especial destaque ao projeto de implementação em si, apresentando a proposta para implementação do SCC, fazendo referência às dificuldades encontradas e aos benefícios que este sistema pode proporcionar ao município. Para uma leitura mais detalhada sobre a evolução do sistema de contabilidade pública e do POCAL e sua evolução aconselha-se a consulta de Korobka (2015) onde se apresenta uma perspetiva histórica completa. No presente trabalho pretende-se apresentar o projeto implementado, e identifica-se a Câmara Municipal em causa pela sigla CMX, ou apenas por “Município”.

2. PROJETO DE IMPLEMENTAÇÃO

Este estudo resume o trabalho de campo efetuado na Câmara Municipal que se designa de CMX. É o resultado de uma investigação de maior dimensão, onde se descreve, não apenas a história do Concelho, mas também a história que acompanha a contabilidade do sector público em Portugal, particularmente no que respeita à evolução dos diferentes normativos.

2.1. Enquadramento

Em 2014, a CMX iniciou um projeto de implementação de um sistema de contabilidade analítica, harmonizando a contabilidade orçamental e patrimonial no âmbito do POCAL e promovendo a sua integração com a contabilidade orçamental. O propósito deste sistema consiste em contribuir para uma gestão racional dos recursos e apoiar tomada de decisão interna para uma boa gestão autárquica. O projeto encontra-se atualmente em desenvolvimento. Este estudo enquadra-se na implementação deste sistema com o objetivo de contribuir para que esta gestão racional seja feita também com o contributo de um profissional recém-licenciado e com autonomia científica que possa colocar ao serviço da gestão empresarial autárquica. Este sistema de contabilidade analítica está a ser implementado com recurso aos serviços de uma entidade externa, “Associação

de Informática da Região Centro (AIRC)”, uma vez que o Município em causa utiliza diversos aplicativos que são da responsabilidade desta entidade. Um destes aplicativos, é o Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA), programa que veio responder de forma adequada às necessidades de informação para tomada de decisão, ao possibilitar a integração no seu ambiente um módulo de Contabilidade de Custos.

2.2. Objetivos do estudo

A implementação de um sistema de contabilidade analítica constitui um desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança para o Município que acolhe este projeto e passa por várias fases, que vão desde o estudo e levantamento da informação necessária acerca das atividades e funções do município, até à implementação da CA e do respetivo plano de contas, que será acompanhado em simultâneo com o desenvolvimento deste projeto de mestrado. A implementação da CA é um processo complexo que relaciona-se com todos os sectores da organização e que obriga à existência de uma organização muito bem estruturada e à existência de regras previamente definidas. É por este motivo que a gestão é determinante no processo de implementação, pois há a necessidade de reestruturar e reorganizar os serviços e os procedimentos, para que se tornem mais eficazes e permitam a obtenção da informação necessária.

O objetivo deste estudo é assim contribuir para o sucesso deste projeto, que estará, também, diretamente relacionado com o esforço e a dedicação dos responsáveis pela implementação. Contudo, a receptividade dos funcionários às mudanças internas provenientes deste projeto, bem como, o apoio das chefias, são fatores que podem influenciar positivamente ou negativamente o desenvolvimento da implementação deste novo sistema.

Tendo em conta a eventual resistência à mudança, os responsáveis pela implementação devem tomar uma postura proactiva, ou seja, tentar acompanhar a evolução deste processo, não só no início, mas também durante o seu desenvolvimento, visto que, a falta de apoio pode criar incerteza ou ainda a desmotivação nos funcionários.

Após definição, com a gestão, dos objetivos a alcançar, é necessário informar os respetivos responsáveis que devem prestar todo o apoio necessário, por forma a facilitarem a obtenção de informação. Numa fase inicial, é preciso analisar o município em apreço e conhecer a sua estrutura e funcionamento. Contudo, antes de qualquer levantamento de informação há a necessidade de discutir com a gestão/executivo camarário o impacto e a importância que a implementação da CA terá no município.

2.3. Metodologia

Definir a metodologia de investigação é fundamental para se identificar o objeto de estudo. O objeto de estudo nesta dissertação é o processo proposto para a implementação de um sistema de contabilidade de custos numa autarquia onde o mesmo não estava implementado.

Para o efeito, este estudo aproxima-se de uma investigação qualitativa (e.g., Bell, 2004) na medida em que se interessa em compreender as perceções dos intervenientes no processo e descrever processos, suportando-se em observação sistemática e dados documentais. No nosso caso, estivemos também diretamente envolvidos no campo de ação, não só para recolher e observar o processo de implementação, mas também para propor e implementar processos e sequências que auxiliassem nessa mesma implementação. Assim, este estudo não permite uma completa separação entre o investigador e o objeto de investigação, mas contribui para uma efetiva ligação entre a gestão empresarial (autárquica) e a academia, reforçando a transferência de conhecimento científico das universidades para as instituições.

A implementação do sistema da contabilidade de custos foi, desde o primeiro momento, o

objetivo e o enorme desafio deste projeto. Considerando então que o objetivo do nosso trabalho é propor a implementação de um sistema de contabilidade de custos numa autarquia local, o método de investigação-ação parece ser o que melhor se adequa aos procedimentos do trabalho desenvolvido. Segundo Tripp (2005), a investigação-ação respeita aos processos para melhorar a prática, pela comparação sistemática entre a ação no contexto de estudo e a respetiva investigação. Procura-se, assim, planear, implementar, descrever e avaliar essa mudança para melhorar, ou criar, a própria prática. Os próximos pontos descrevem estes aspetos, à exceção da avaliação, que apenas poderá ser executada após a implementação em definitivo da proposta ora em estudo. Neste estudo recorreu-se, assim, a análise documental, reuniões informais e formais, e observação.

2.4. Obrigatoriedade de Implementação da Contabilidade de Custos (CC)

A implementação da Contabilidade de Custos (CC) que será acompanhada com este estudo, resulta de um imperativo legal previsto no POCAL. Refere o POCAL que a contabilidade de custos se destina ao apuramento dos custos das funções, bens e serviços. Por outro lado, a CC tem como finalidade efetuar um adequado controlo de gestão, através de indicadores de eficácia e de eficiência e, por outro lado, produz informações úteis aos utilizadores internos³ e externos⁴ para facilitar a tomada de decisão. “Deste modo, o papel básico da contabilidade analítica ou de gestão no setor público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para execução das funções de controlo” (Costa, 2006:370).

A Contabilidade de Custos pretende ainda “responder 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” (CMC, 2009:1). “De facto, a contabilidade de custos centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise dos custos da organização, fornecendo informação analítica relativa ao custo dos produtos e serviços gerados pela organização, assumindo o nível de desagregação que se considere necessário em cada autarquia” (Santos, 2012:23).

Tendo em consideração esta dessegregação, no ponto 10.1 do POCAL é apresentada uma classificação das funções, que os municípios devem adotar.

Existem quatro grupos de funções principais, que são, funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções. Dentro destas funções, o plano apresenta diversas subfunções que deverão de ser utilizadas consoante a necessidade dos municípios. “Para efeitos de contabilidade de custos por funções ou de acordo com a classificação funcional prevista no ponto 10.1 do POCAL, propõe-se que se utilize a classe 9, uma vez que o município tem a liberdade para desenvolver este subsistema contabilístico da forma que mais se adequar às suas necessidades” (Santos, 2012:24). O POCAL também apresenta um conjunto mínimo de documentos que são obrigatórios e que devem ser apresentados. Estes documentos estão previstos no ponto 2.8.3.6 e como indica o próprio diploma, consubstanciam-se nas seguintes fichas:

- i. Materiais (CC-1);
- ii. Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2);
- iii. Mão-de-obra (CC-3);
- iv. Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4);
- v. Máquinas e viaturas (CC-5);
- vi. Apuramentos de custos indiretos (CC-6);

³ Os utilizadores internos podem ser os órgãos de gestão, os responsáveis dos centros de custos, membros do controlo interno.

⁴ Outras entidades públicas, credores, investidores, qualquer contribuinte dos serviços públicos, sindicatos, associações.

- vii. Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);
- viii. Apuramento de custos diretos da função (CC-8);
- ix. Apuramento de custos por função (CC-9).

É importante salientar que o controlo interno do município tem um papel preponderante na implementação da contabilidade de custos, visto que traduz-se no plano de organização de todos os métodos e medidas adotadas pela entidade. Assim no ponto 2.9.1 define que “o sistema de controlo interno a adotar pelo município, deverá englobar o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, que contribuam para assegurar a realização dos objetivos previamente definidos e a responsabilização dos intervenientes no processo de organização e gestão do município, o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável”.

2.5. Apuramento de custos de acordo com o POCAL

Todos os custos podem ser classificados como diretos ou indiretos em relação ao seu objeto de custo. Podemos classificar como diretos, todos os custos que são específicos de um determinado objeto de custo. Por sua vez, os custos indiretos são custos que podem ser atribuídos a vários objetos de custo. A obtenção do total de custos de uma função, de um bem ou de um serviço corresponde a soma de todos os custos diretos e indiretos relacionados. No ponto 2.8.3.2 do POCAL podemos ler o seguinte: “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.” A figura n.º 1 esquematiza a distribuição de custos diretos e indiretos pelas diferentes atividades e sua imputação às funções:

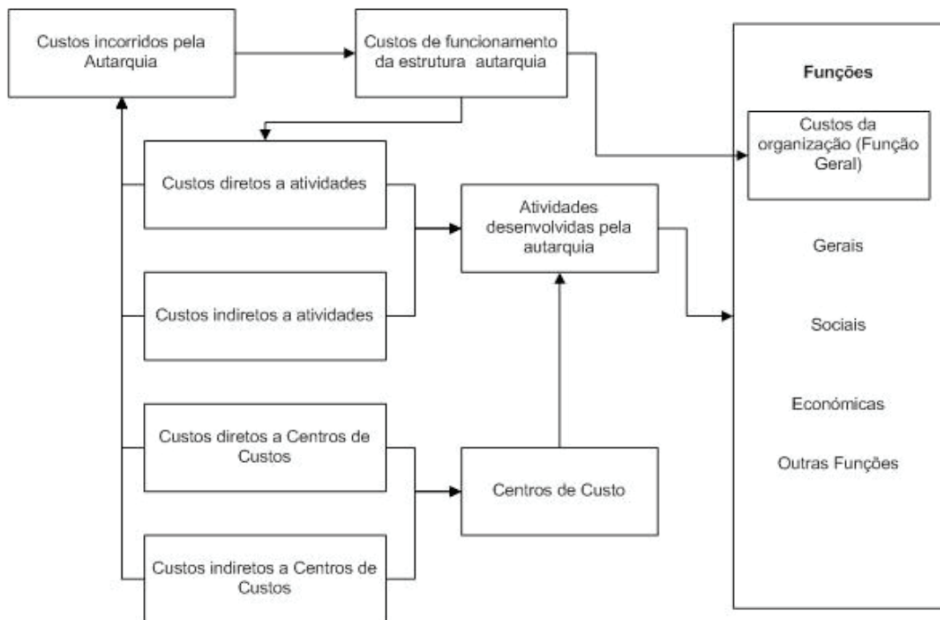


Figura n.º 1: Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objeto de custo.

Fonte: Adaptado de Santos (2012).

No que diz respeito a componentes de custos, o apuramento dos custos diretos não suscitam dificuldades. Costa e Carvalho (2006) bem descrevem esse apuramento. Ao contrário do que acontece com os custos diretos, o apuramento dos custos indiretos requer a criação de uma base de repartição.

O POCAL no 2.8.3.3 estabelece que a imputação dos custos indiretos efetua-se “após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram”. Assim, podemos afirmar que os custos indiretos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, ou seja, em função dos custos diretos. O ponto 2.8.3.4 indica ainda que: “os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados. Os custos indiretos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indireto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indiretos”. Como foi referido, o custo de cada função, bem ou serviço apura-se através da soma dos custos diretos e indiretos. Esta regra também está definida no diploma no ponto 2.3.8.5.

De uma forma mais específica, para apurarmos os custos diretos segundo o POCAL, devemos utilizar o Mapa CC-8 – Apuramento de Custos Diretos por Função, que discrimina os custos das matérias, de mão-de-obra direta e dos custos das máquinas e viaturas. O cálculo previsto neste Mapa deve estar relacionado com o cálculo dos custos indiretos previsto no Mapa CC-6 – Apuramentos de Custos Indiretos. Relembre-se que, a classificação dos custos em diretos e indiretos não depende da sua natureza, mas sim, da sua possível afetação a um determinado objeto de custo. Os custos devem ser afetados de acordo com os registos dos gastos efetuados pelos funcionários do Município, pois estes são, os detentores da informação crucial para o apuramento dos custos.

3.6. O Sistema de Custeio a Aplicar e o Processo de Imputação de Custos

O POCAL não estabelece qualquer obrigatoriedade no que diz respeito a adoção de um sistema de custeio. Contudo no ponto 4.1.3. podemos ler o seguinte: “Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais diretos consumidos, da mão-de-obra direta e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para produzir. Os custos de distribuição de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção”. Deste modo e analisando a lógica de apuramento prevista no diploma, podemos afirmar que o POCAL admite a utilização do custeio total apesar não o referir diretamente, embora outros sistemas também podem ser utilizados. Vários outros autores, nomeadamente Costa e Carvalho (2006), Carvalho, Costa e Macedo (2008), Leal (2010), Mendes (2012), Costa (2012) e Pereira (2014), nos seus estudos indicam que o sistema total é aquele que deve ser adotado segundo as normas e regras previstas no POCAL. Visto que, todos os sistemas de custeio têm as suas vantagens e desvantagens, não podemos definir um sistema que seja o melhor em comparação com os outros.

Assim a escolha de um sistema deve ser feita de acordo com a realidade e as necessidades de cada instituição. Contudo e baseando-se mais uma vez no diploma do POCAL, o sistema de custeio “perfil” deve considerar todos os custos, independentemente de estes serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, pelo que o sistema de custeio total será sempre uma escolha acertada. Durante a implementação de um modelo para apuramento de custos, os municípios devem seguir as regras estabelecidas pelo POCAL. A classificação funcional prevista no POCAL não corresponde à divisão das autarquias em centros de responsabilidade, mas visa a quantificação dos objetivos a atingir por estas entidades. O sistema a implementar tem de acolher os vários recursos que servem para produzir os bens e para prestar os serviços. A utilização deste sistema para além de apurar o custo final dos bens e serviços deve permitir fornecer um conjunto de informação útil

para os vários utilizadores internos e para auxílio da tomada de decisão dos utilizadores externos. Numa primeira fase, devemos analisar os custos por natureza da contabilidade patrimonial para posteriormente efetuarmos a reclassificação na contabilidade de custos. Durante o processo de reclassificação devemos considerar a existência de custos incorporados e não incorporados aos diferentes objetos de custo que são, as funções, bens e serviços.

Os custos numa autarquia podem ser classificados sendo:

- Custos de produção: são custos que estão diretamente ligados a produção dos bens e a prestação de serviços;
- Custos de distribuição: são custos relacionados com a disponibilização dos bens ou serviços prestados;
- Custos administrativos: são custos de carácter interno e estão relacionados com a gestão da própria entidade;
- Custos financeiros: são custos que representam o financiamento através do capital externo.

Como componentes do custo de produção temos as matérias-primas, que são incorporadas nos produtos, a mão-de-obra direta, que se refere ao custo com os trabalhadores executantes dos bens ou serviços e os custos indiretos de produção. Não são incorporáveis no custo de produção de bens e serviços os custos administrativos, os custos de distribuição e os custos financeiros – os quais são, portanto, custos do período. Depois de apurarmos os custos das atividades, estes devem ser transferidos para as diferentes funções. Tendo em conta que o plano prevê mapas para apurar o custo destas funções, bens e serviços, todas estas informações serão então fornecidas por estes mapas. No entanto, é preciso ter em atenção, que por vezes os bens ou serviços consomem recursos, não só de uma função, mas de várias.

Para uma melhor compreensão, a figura n.º2 apresenta a esquema geral de imputação de custos, tendo sido uma importante contribuição para a implementação efetiva do modelo que pode continuar a ser usado pela autarquia mesmo após a conclusão do nosso projeto.

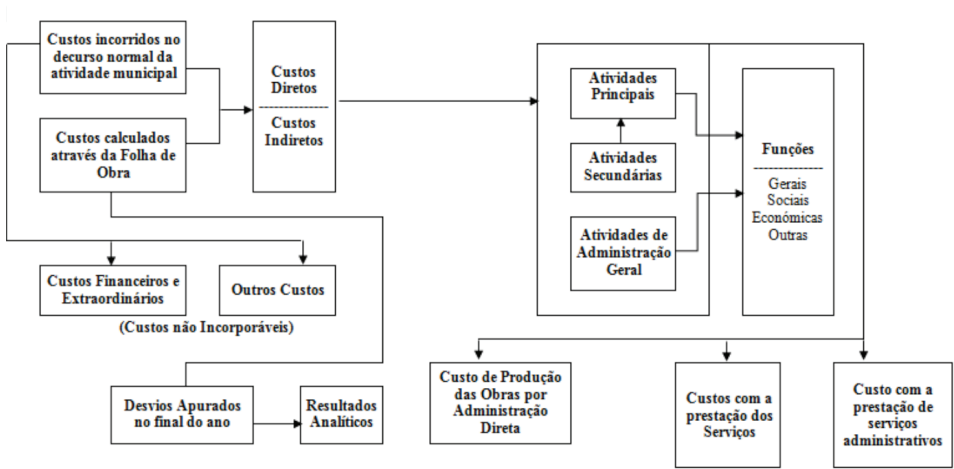


Figura n.º 2 – Esquema geral de imputação de custos.

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Santos (2012).

$Custo\ Hh = Total\ de\ Custos\ Anuais / Trabalho\ Anual\ em\ Horas$, onde o total de custos anuais corresponde a soma da remuneração anual líquida mais o subsídio de refeição anual, mais os encargos anuais (segurança social, seguros de pessoal, entre outros). O trabalho anual em horas é igual a $52 * (n - y)$, sendo “52”, o número de semanas de trabalho ao ano, o “n” é o número de horas de trabalho semanais e o “y” é o número de horas de trabalho perdidas por semana. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento de Custo/Hora de Mão-de-Obra (CC-2)
 MunicípioCMX
 Data _/ _/ _

Mão-de-Obra									
Nome	Categoria	Vinculo	Remuneração Líquida		Sub. Refeição	Encargos Anuais	Total Custos	Trabalho Anual (h)	Custo Hora
			Mês	Ano					
TOTAL			€	€	€	€	€	€	€

(Funcionário)
(Responsável do Serviço)

iii. *Mão-de-obra (CC-3)*: onde consta a identificação da Função/Bem ou Serviço, nome do funcionário, as horas diárias de trabalho e o acumulado do mês, o custo/hora que advém do Mapa CC-2, o custo total mensal que resulta do produto do custo/hora pelo acumulado do mês. Assim, o número de horas que se considera neste mapa deve ser real, sendo o custo de cada hora previewal. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento de Custos de Mão-de-Obra (CC-3)
 MunicípioCMX
 Data _/ _/ _

Função, Bem ou Serviço					
Designação:					
Mão-de-Obra					
Nome	Trabalho		Nº Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês
	Nº Dias/Mês	Nº Horas/Dia			
TOTAL				€	€

(Funcionário)
(Responsável do Serviço)

iv. *Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4)*: no qual se deve identificar a máquina/viatura, a amortização correspondente por hora, o cálculo da despesa por hora com combustível, entre outros. O custo hora das máquinas e viaturas é calculado através da seguinte fórmula:

$$\text{“Custo Hora Máquinas e Viaturas = (Amortizações + Custo com o consumo de Pneus + + Custo com o consumo de Combustível + Custo com a Manutenção + Custo com o Seguro + Custo com o Operador) / Número de Horas Ano”}.$$

A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento do Custo Hora de Máquinas e Viaturas (CC-4)

MunicípioCMX

Data __/__/__

Máquinas e Viaturas							Custo Hora
Identificação do Veículo	Amortização (H)	Pneus (H)	Combustível (H)	Manutenção (H)	Seguro (H)	Operador (H)*	
TOTAL			€	€	€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

Convém realçar que o Mapa 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 no Mapa CC-4; não sendo operador de máquinas, mas tendo realizado tarefas para obtenção de um dado bem ou serviço, o seu custo é considerado no Mapa CC-3. Desta forma, no Mapa CC-7 (custo do bem ou serviço, a apresentar infra) não há duplicação de custos.

v. *Máquinas e viaturas (CC-5)*: por cada máquina/viatura utilizada é elaborada esta lista-gem, onde se enumeram as horas de trabalho diárias e acumuladas afetas a cada projeto/obra. Tal como no caso dos funcionários, também aqui, para cada máquina ou viatura, haverá no final de cada mês 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. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento de Custos de Máquinas e Viaturas (CC-5)

MunicípioCMX

Data __/__/__

Função, Bem ou Serviço

Designação:

Máquinas e Viaturas					
Identificação	Trabalho		N° Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês
	N° Dias/Mês	N° Horas/Dia			
TOTAL					€ €

 (Funcionário)

 (Responsável do Serviço)

vi. *Apuramentos de custos indiretos (CC-6)*: é um mapa que engloba todos os custos que não sejam diretos das funções, bens e serviços (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos). De acordo com o POCAL, no mapa CC-6 regista-se o total de custos indiretos acumulados até ao mês anterior ou realizados no mês e os custos acumulados para o mês seguinte, os quais resultam da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento de Custos Indiretos (CC-6)

MunicípioCMX

Data __/__/__

Custos Indiretos

Código	Descrição	Valor	Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês	Acumulado para o Mês Seguinte
TOTAL		€	€	€	€

 (Funcionário)

 (Responsável do Serviço)

vii. *Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7)*: é um mapa que permite apurar o custo total de cada bem ou serviço, utilizando para o efeito valores mensais e acumulados. Para isso é necessário somar aos custos diretos dos bens ou serviços que são apurados

no mapa CC-1 (consumo de materiais), no CC-3 (custo da mão-de-obra), no CC-5 (custo das máquinas e viaturas) e no dos outros custos diretos, os custos indiretos atribuídos. Tal como referido anteriormente, o POCAL dá indicação que o sistema de apuramento de custos que deve ser utilizado é o total e que os custos indiretos são imputados em função dos diretos. Assim, surge a necessidade de efetuar uma série de cálculos auxiliares para facilitar a inclusão dos custos indiretos no custo das funções, bens ou serviços. Com efeito, tratando-se de custos indiretos, é preciso calcular um coeficiente de imputação (CI) que permita efetuar o respetivo tratamento. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde, conforme o POCAL, à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. Assim, podemos extrair a seguinte fórmula:

“CI dos custos indiretos de cada função = Custos diretos da função / Total de custos diretos apurados em todas as funções”.

LOGO

Ficha de Apuramento de Custos de Bem ou Serviços (CC-7)

MunicípioCMX

Data ___/___/___

Bem ou Serviço					
Código:					
Custos					
Descrição	Classe	Tipologia de Custos	Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês:	Acumulado para o Mês Seguinte
Diretos		Materiais			
		M.O.D.			
		M. e V.			
		Outros			
Indiretos					
		Total			
TOTAL			€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

Da leitura do ponto 2.8.3.4 do POCAL resulta que os custos indiretos de cada função são imputados através da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados, fornecido pelo Mapa CC-6:

“Custos indiretos de cada função = CI x Total dos custos indiretos apurados”.

Através destes cálculos é possível imputar os custos indiretos a cada função, sendo que, com esta informação, já é possível preencher o Mapa CC-9. Conhecido o custo indireto de cada função, torna-se necessário apurar o custo indireto de cada bem e serviço, para concluir o preenchimento do Mapa CC-7. De acordo com o definido no POCAL, o coeficiente de imputação (CI) dos custos indiretos de cada bem ou serviço correspondente à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram:

“CI dos custos indiretos de cada bem ou serviço = Custos diretos do bem ou serviço / Custos diretos da função em que se enquadram”. Logo, os custos indiretos de um bem ou serviço resultam da multiplicação do coeficiente de imputação, previamente apurado, pelos custos indiretos da função em que o bem ou serviço se enquadra. Logo temos, *“Custos indiretos do bem/serviço = CI x Custos indiretos da respetiva função”.*

Com estes dados é possível preencher o Mapa CC-7 (apuramento dos custos dos bens/serviços), na sua totalidade. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

viii. *Apuramento de custos diretos da função (CC-8)*: neste mapa são apurados os custos diretos das diversas funções, discriminados por materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos, informação que depois será necessária para preencher o Mapa CC-9. O apuramento destes custos é efetuado numa base mensal, considerando o montante do acumulado até ao mês anterior, do realizado no mês e do acumulado para o mês seguinte que resulta da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento de Custos de Bens ou Serviços (CC-7)

MunicípioCMX

Data _/ _/ _

Código:		Bem ou Serviço				
Descrição	Classe	Custos		Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês	Acumulado para o Mês Seguinte
		Tipologia de Custos				
Diretos		Materiais				
		M.O.D.				
		M. e V.				
		Outros				
Indiretos						
		Total				
TOTAL				€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

ix. *Apuramento de custos por função (CC-9)*: é um mapa final que tem toda a informação relacionada com os custos apurados. À informação sobre os custos diretos das funções, transferida do mapa CC-8, é acrescida a informação sobre custos indiretos, proveniente do mapa CC-6. Os custos indiretos das funções são calculados através de cálculos auxiliares, já anteriormente apresentados, utilizando os coeficientes de imputação propostos pelo POCAL. Também neste mapa temos de considerar os custos diretos e indiretos do mês e os acumulados até ao mês anterior. Os mapas principais são os mapas CC-9 – custo total das funções, CC-8 – custos diretos das funções e CC-7 – custo dos bens e serviços. A nossa proposta para a criação deste documento é a seguinte:

LOGO

Ficha de Apuramento de Custos Diretos por Função (CC-8)

MunicípioCMX

Data _/ _/ _

Descrição:		Função		
Classe	Tipologia de Custos	Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês	Acumulado para o Mês Seguinte
	Materiais			
	M.O.D.			
	M. e V.			
	Outros			
TOTAL		€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

O POCAL no ponto 12.3 apresenta toda a informação necessária que cada um destes mapas deve conter e a forma de cálculo dos custos que o incorporam. Os outros mapas são secundários e fornecem informação necessária para o preenchimento dos mapas principais. Nestes mapas principais está implícito que a imputação dos custos deve ser mensal.

O processo de apuramento dos custos numa primeira fase consiste em classificar os custos diretos. A ficha de existências I-11 fornece informações para o Mapa CC-1 – Materiais, o Mapa CC-2 complementa o Mapa CC-3 – Mão-de-Obra e o Mapa CC-4 complementa o Mapa CC-5 – Máquina e Viaturas. Posteriormente através do Mapa CC-6 calculamos os custos indiretos. Numa segunda fase, devemos repartir os custos diretos pelas diferentes funções, criando assim o Mapa CC-8 – Custos Diretos por Funções. Seguidamente, numa terceira fase, efetuamos os cálculos auxiliares para determinar os custos indiretos que devem de ser repartidos pelas diferentes funções. Esta informação juntamente com a informação recolhida do Mapa CC-8 permite preencher o Mapa CC-9 – Custos por Funções (Diretos e Indiretos). No final os custos diretos e indiretos devem de ser repartidos pelos bens ou serviços, criando assim o Mapa CC-7 – Custo por Bem ou Serviço. A figura n.º 3 apresenta a relação existente entre os diferentes mapas de apuramento de custos no POCAL.

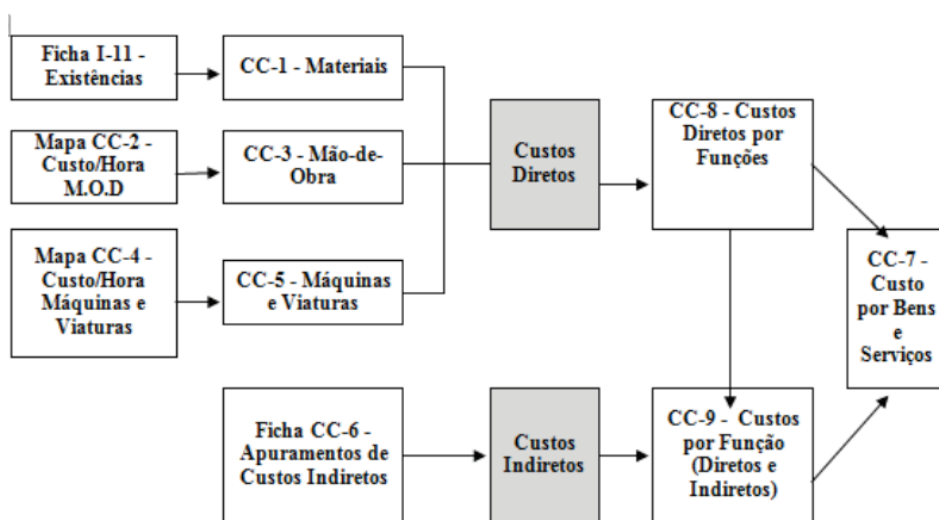


Figura n.º 3 – Relação entre os diferentes mapas de apuramento de custos no POCAL.

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Costa e Carvalho, (2006) e Santos, (2012).

Importa salientar que o POCAL no âmbito da implementação de contabilidade de custos apresenta algumas deficiências que posteriormente dificultam o processo de implementação em si. Podemos destacar a escassez de informação relativa ao desenvolvimento da classe 9, o facto de não prever a reclassificação de custos por unidades orgânicas. O POCAL prevê apenas uma base única para a imputação dos custos indiretos, que é função dos custos diretos. A base única prevista no POCAL é demasiado grosseira, podendo, quando muito, resolver de forma expedita o problema da fixação das taxas e serem cobradas. A não existência de mapas para o apuramento de outro tipo de custos que não sejam materiais, mão-de-obra e atividade de máquinas e viatura, podendo assim, existir vários custos que não são considerados para o apuramento final. Por ultimo, A distinção prevista entre custos diretos e indiretos prevista no POCAL é pouco detalhada, existem vários tipos de custos, que podem ser classificados de variadas maneiras, e a classificação dos custos em diretos ou indiretos depende, tão só, do objeto de custo como já foi referido anteriormente.

2.8. Levantamento da Informação Necessária

Como já foi referido anteriormente, a implementação da CA é um projeto complexo e requer assim, um grande esforço por parte, não só dos responsáveis diretamente ligados ao projeto, como também de todos os funcionários de município. Esta fase de recolha de dados é muito importante e imprescindível para o sucesso deste projeto porque vai permitir recolher informações acerca de diversos aspetos, como por exemplo:

- Estrutura e organização do Município;
- Atividades desenvolvidas;
- Procedimentos de Controlo Interno;
- Informações financeiras dos custos.

As informações sobre a estrutura e a organização do Município consiste, como o próprio nome indica, na análise da estrutura municipal utilizando o organigrama, bem como o mapa do pessoal, podendo assim, definir melhor as tarefas e controlar posteriormente o processo de implementação pelos diversos setores responsáveis. A análise das atividades desenvolvidas pelo município que vêm previstas no Plano Plurianual de Investimentos (PPI) e nas Atividades Mais Relevantes (AMR), bem como aquelas que o município desenvolve por administração direta, requer um conhecimento aprofundado da autarquia. Deve ser criada uma lista com todas as atividades desenvolvidas e os custos dessas mesmas atividades devem ser imputadas à função correspondente.

No que diz respeito aos procedimentos de controlo interno, consiste num processo de análise dos diversos regulamentos internos relacionados com o funcionamento do Município e ainda, todas as normas que os funcionários devem cumprir. Esta análise é de extrema importância, visto que, a alteração das normas ou dos regulamentos podem proporcionar mudanças importantes no funcionamento normal do Município e assim potenciar algum descontentamento por parte dos funcionários ou chefias que possam ser abrangidos pelas alterações mencionadas anteriormente. Os procedimentos já existentes devem ser analisados e as alterações efetuadas devem ter sempre o objetivo de melhorar o funcionamento municipal e criar condições que motivem os funcionários e assim diminuir ao máximo o fator de resistência a mudança referido anteriormente. Por último, a informação financeira dos custos vai permitir analisar os custos suportados pelo Município.

Nesta fase inicial devemos considerar com mais detalhe os custos com o pessoal e com as máquinas e viaturas para podermos assim imputar os custos de MOD e Hm às respetivas atividades. É de salientar que estes custos podem não corresponder a realidade no início do projeto, pelo que, no final do ano deve ser feito o apuramento real dos custos e de seguida devem ser analisados os desvios apurados para posteriormente podermos analisar os erros e melhorar o desempenho futuro.

2.9. Tecnologias de Informação

Hoje em dia, nas autarquias de pequena ou média dimensão, encontram-se implementadas algumas aplicações informáticas que são cruciais para a obtenção de informação acerca dos custos. Apesar da utilidade de todas essas aplicações informáticas, quando existentes, há a necessidade de estarem devidamente configuradas por forma a proporcionarem a informação requerida para o apuramento dos custos.

O funcionamento do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) implica que estejam implementadas as seguintes aplicações:

- SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica;
- SCC – Sistema de Contabilidade de Custos (Módulo da aplicação SCA);
- GES – Sistema de Gestão de Stocks;

- OAD – Sistema de obras por Administração Direta;
- SIC – Sistema de Inventário e Cadastro;
- SGP – Sistema de Gestão de Pessoal.

No Município da CMX encontram-se implementadas todas as aplicações referidas anteriormente, contudo, algumas dessas aplicações ainda não estão devidamente configuradas. A configuração destas aplicações vai proporcionar um grande contributo no que diz respeito ao apuramento de custos. É importante realçar que o programa SCA com o módulo SCC desbloqueado e configurado adequadamente vai assumir um papel importante na implementação e no funcionamento da CA. De facto, será necessário contactar os responsáveis da AIRC para efeitos de configuração não só, destas aplicações, como também do plano de contas da analítica na aplicação SCA, assim como requisitar apoio técnico, caso se venha a revelar necessário. O OAD é um dos programas mais complexos e que requer uma maior atenção por parte dos responsáveis pela implementação da CA. É um programa que engloba e que controla diversas obras municipais. O programa SGP assume também um papel importante porque é através deste programa que vamos associar os funcionários às respetivas funções, baseando-se na classificação funcional do Município. Também, este programa vai disponibilizar informações relativas a apuramento de custos com o pessoal e estimar o respetivo custo de Hh. Utilizando conjuntamente as aplicações SGP e OAD, podemos definir critérios que permitam identificar com uma maior facilidade as Hh e as Hm. O programa GES também é importante porque poderá proporcionar um grande contributo no que diz respeito ao apuramento de custos com os materiais aplicados em cada obra.

Para cada uma aplicação informática vai ser definido internamente um operador responsável. É de salientar que a aplicação e a configuração destes programas originam custos adicionais, facto que pode provocar alguns atrasos na implementação.

2.10. Criação de um Serviço de Contabilidade de Custos e Identificação dos Responsáveis pelos diferentes Setores.

Para garantir o compromisso de implementação da CA por parte do executivo camarário, bem como o levantamento da informação inerente à implementação, há a necessidade de criação de um serviço de contabilidade de custos. Este serviço vai estar inserido na Divisão Financeira e vai ter um responsável. Este serviço vai acompanhar a evolução da implementação, controlar os procedimentos diretamente ligados a contabilidade de custos, fazer reconciliações e ainda, prestar apoio aos outros setores inseridos neste processo de implementação. Nos outros setores ligados a implementação, também vão ser definidos os respetivos responsáveis. Os responsáveis por esses setores vão recolher as informações necessárias para o serviço de CC e podem delegar a função de facultar informação a um colaborador que esteja afeto, desde que seja salvaguardada a integridade da informação.

2.11. Perspetivas de Implementação Futura no Sistema de Contabilidade de Custos.

Para além da imputação de custos às funções do município, que é exigida legalmente pelo (POCAL), que, de acordo com o referido anteriormente, passa pela elaboração dos mapas de apuramento de custos, este Município entendeu ir para além do exigido, proporcionando uma informação mais abrangente de modo a alcançar os objetivos de fornecer informação para definir e controlar as atividades centrais da organização, planificar as operações estratégicas, otimizar o uso dos recursos, medir e avaliar o desempenho, reduzir a subjetividades no processo de decisão e, por fim, melhorar a comunicação interna e externa dentro da organização. Numa fase mais avançada, a implementação deste sistema deve alcançar objetivos mais específicos, como por exemplo:

- quantificar a estrutura de custos da unidade orgânica;
- delimitar o custo das Atividades e Projetos Municipais;
- quantificar o custo 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);
- delimitar o custo com Máquinas e Viaturas (cálculo do custo hora/máquina ecusto km/viatura).
- despesas não englobadas na Contabilidade Analítica:
- imobilizado – Para imputar as aquisições de bens de imobilizado (que em termos contabilísticos a fatura seja classificado numa conta da classe 4).

Tendo em conta a complexidade deste projeto é importante definir objetivos claros que sejam vistos como fatores de motivação, visto que, a definição de objetivos difíceis e pouco perceptíveis pode originar incerteza nos funcionários e posteriormente pode levar ao desinteresse, situações que podem prejudicar bastante a evolução deste projeto.

2.12. Normas de Controlo Interno: Procedimentos e Ajustamentos

Tendo por base o POCAL, os métodos e procedimentos de controlo visam os seguintes objetivos:

- a salvaguarda de legalidade e regularidade, no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- o cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- a salvaguarda do património;
- a aprovação e controlo de documentos;
- a exatidão e integridade dos registos contabilísticos, bem como, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- o incremento da eficiência das operações;
- a adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- controlo das aplicações e do ambiente informático;
- registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e nos livros apropriados e no período contabilístico a que se referem, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

A remissão eletrónica, em formato não editável, de informação suporte aos procedimentos dispensa a tramitação em papel do respetivo documento de suporte. Os documentos de suporte, bem como os demais documentos adotados pelas diversas unidades orgânicas são numerados sequencialmente, sendo conservados na respetiva ordem os seus duplicados e, bem assim, todos os exemplares dos que tiverem sido anulados ou inutilizados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituem, se for caso disso. Os documentos emitidos informaticamente devem ter, sempre que possível, layout idêntico aos enunciados no número anterior e deverão ser numerados sequencialmente. Todos os documentos tipografados são controlados quanto à sua numeração de modo a que a sua entrada ao serviço se dê de forma sequencial. Todos os processos administrativos e contabilísticos incluem, no original, as respetivas informações, despachos e deliberações que sobre eles forem exaradas.

É da responsabilidade geral que todos os documentos que integram os processos administrativos internos, todos os despachos e informações que sobre ele forem exaradas, bem como os documentos do sistema contabilístico, devem sempre identificar os dirigentes, funcionários e agentes seus subscritores e a qualidade em que o fazem, de forma bem legível, conforme o disposto no ponto 2.9.6 do POCAL.

Também elaborámos um conjunto de propostas de documentos que garantissem a salvaguarda da informação e facilitassem os procedimentos do controlo interno, especificamente: i) Folha de Orçamento / Obras; ii) Folha de Obra; iii) Requisição de Veículos e Máquinas; iv) Registo de Serviço de Veículo / Máquina; v) Estado das Existências; vi) Guia de Levantamento de Material; vii) Guia de Reentrada; viii) Requisição Interna; e, ix) Requisição Externa. Estes documentos têm o seguinte layout (apresentados da esquerda para a direita, pela sequência elencada):

The image displays nine distinct administrative forms for a municipality, arranged in two rows. The top row contains four forms: 'Orçamento - OBRAS', 'Folha de Obra', 'Requisição de Veículos e Máquinas', and 'Registo de Serviço de Veículo / Máquina'. The bottom row contains five forms: 'Estado das Existências', 'Guia de Levantamento de Material', 'Guia de Reentrada', 'Requisição Interna', and 'Requisição Externa'. Each form includes fields for 'Município...CMX...', 'LO GO', and various data entry tables and sections.

2.13. Criação de um Plano de Contas (Classe 9)

O POCAL nada diz sobre esta matéria, nem tão pouco sobre como organizar uma contabilidade de custos, deixando esta tarefa a cargo das autarquias, que deste modo passam a elaborar uma contabilidade de custos ajustada às suas necessidades.

Apesar de não mencionar a classe 9, o POCAL refere a utilização de mapas e quadros para a elaboração da contabilidade de custos, pois a contabilidade financeira é separada da contabilidade de custos e são usados sobretudo mapas e quadros, o que torna a ligação entre estas duas contabilidades mais informal. Embora o POCAL não preveja a utilização da classe 9, tendo em conta que o mesmo se baseou no POCP, que considera a existência de tal classe, vários autores consideram que a contabilidade de custos das autarquias locais e entidades equiparadas deve ser feita recorrendo à elaboração da classe 9 e portanto ao método digráfico. Na senda destas opiniões, vamos apresentar e explicar uma proposta de classe 9, por nós elaborada neste projeto, tendo por base, no entanto, a proposta de Santos (2012).

<p>91 Contas Refletidas</p> <p>91.1.1 Existências Iniciais Refletidas</p> <p>91.1.2 Existências Finais Refletidas</p> <p>91.3 Compras Refletidas</p> <p>91.6 Custos por Natureza Refletidos</p> <p>91.7 Proveitos por Natureza Refletidos</p> <p>91.9 Resultados Refletidos</p> <p>92 Reclassificação de Custos</p> <p>92.1 Incorporáveis</p> <p>92.1.1 Diretos</p> <p>92.1.1.1 Materiais</p> <p>92.1.1.2 Mão-de-Obra</p> <p>92.1.1.3 Máquinas e Viaturas</p> <p>92.1.1.4 Outros</p> <p>92.1.2 Indiretos</p> <p>92.8 Não Incorporáveis</p> <p>93 Funções</p> <p>93.1 Funções Gerais</p> <p>93.2 Funções Sociais</p> <p>93.3 Funções Económicas</p> <p>93.4 Outras Funções</p> <p>94 Bens Inventariáveis</p> <p>94 Bens Inventariáveis</p> <p>94.1 Custos Diretos</p> <p>94.1.1 Materiais</p> <p>94.1.2 Mão-de-Obra</p> <p>94.1.3 Máquinas e Viaturas</p> <p>94.1.4 Outros</p> <p>94.2 Custos Indiretos</p> <p>94.2.5 Bens Inventariáveis</p> <p>94.2.6 Serviços</p>	<p>95 Serviços</p> <p>95. Serviços</p> <p>95.1 Custos Diretos</p> <p>95.2 Custos Indiretos</p> <p>96 Periodização de Custos</p> <p>96.1 Período N</p> <p>96.2 Período N+1</p> <p>97 Custos Previsionais</p> <p>97.4 Bens Inventariáveis</p> <p>97.4.1 Custos Diretos</p> <p>97.4.2 Custos Indiretos</p> <p>97.5 Serviços</p> <p>97.5.1 Custos Diretos</p> <p>97.5.2 Custos Indiretos</p> <p>98 Desvios</p> <p>98.5 Bens Inventariáveis</p> <p>98.6 Serviços</p> <p>99 Resultados Analíticos</p> <p>99.1 Bens Armazenáveis</p> <p>99.2 Serviços</p>
---	---

Figura n.º 3 - Proposta de Elaboração do Plano de Contas resumido da Classe 9
Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Santos, 2012.

Contrariando um pouco a filosofia da contabilidade de custos prevista no POCAL, a classe 9, por nós proposta, considera, para além dos custos, os rendimentos e os resultados, e como tal, as suas respetivas contas refletidas, uma vez que entendemos que as autarquias locais geram rendimentos, embora estes possam não ser o seu objetivo principal. Deste modo, a comparação destes com os custos irá determinar o resultado.

Optamos, também, por adotar a reclassificação de custos em custos incorporáveis e não incorporáveis, uma vez que esta é a tipologia de custos necessária para a elaboração dos mapas contabilísticos. Igualmente por este motivo, foi considerada a conta 9.3 – Funções, que permitirá o registo dos custos, outrora reclassificados por funções. Dado que o objetivo primordial da contabilidade de custos do POCAL é determinar o custo dos bens e serviços prestados pelas autarquias locais e entidades afins, entendemos ser mais correto utilizar uma classe de contas para cada uma destas rubricas, criando, para o efeito, a conta 9.4 – Bens Inventariáveis e 9.5 – Serviços. De seguida, consideramos a conta 9.6 – Periodização de Custos, uma vez que entendemos ser importante respeitar o princípio do acréscimo, dado que já não nos encontramos numa contabilidade de caixa. Como tal, devemos registar os custos e os proveitos no momento em que ocorrem independentemente do seu pagamento e recebimento.

A conta 9.7 – Custos Previsionais também não poderia deixar de ser considerada, dado que resulta da elaboração dos mapas contabilísticos CC-2 e CC-4. Se existem custos previsionais, então, faz todo o sentido integrar também a conta 98 – Desvios, que albergará a diferença entre os custos estimados e os custos reais. Por último, incluímos a conta 9.9 – Resultados Analíticos, que subdividimos em bens e serviços dado que estes são os itens que contribuem para a formação dos resultados. Da junção das supracitadas contas resulta uma classe 9 que julgamos mais adequada às autarquias locais e fundamental para a gestão interna das mesmas.

2.14. Considerações Finais sobre a Implementação de Contabilidade Analítica

Tendo em conta a complexidade deste projeto é importante referir que não é possível implementar a CA de uma só vez, por isso, devemos seguir uma metodologia de implementação gradual e por fases já referidas anteriormente. É necessário separar as tarefas pelos diferentes setores responsáveis. Numa fase inicial, depois do trabalho de levantamento de informação relevante, verificação dos procedimentos de controlo interno e de separação das tarefas e a delegação das responsabilidades, devemos passar para uma fase mais prática, onde introduzimos as folhas de obra (FO). Estas FO nesta fase vão ser utilizadas para recolher informações sobre a aplicação dos custos diretos ligados aos serviços de satisfação das necessidades básicas dos municípios, nomeadamente as matérias-primas, a mão-de-obra direta e maquinas e viaturas. O preenchimento destas folhas é da responsabilidade dos funcionários dos serviços operacionais que estão a prestar a atividade naquele momento. Eventualmente estas folhas poderão ser preenchidas pelos funcionários da administração central que possam estar a prestar um serviço que pode ser imputado diretamente a um atividade. Em nossa opinião as FO devem ser elaboradas diariamente e deve ser efetuado um controlo mensal das mesmas para que se possa, no final de cada mês, ter um controlo dos montantes de MP, MOD e Máquinas e viaturas aplicadas nas diferentes atividades. Para além do controlo destes custos diretos, é importante recolher informações sobre as existências de matérias-primas, máquinas e equipamentos disponíveis com o cálculo atualizado das amortizações. Deve ser criada uma base de dados com todos os bens identificados e associar cada bem a uma determinada função. Todos os dados recolhidos na FO devem posteriormente serem inseridos manualmente nos programas informáticos, sendo necessário para o efeito que já se encontre pré-definido o plano de contas da analítica na respetiva aplicação, bem como as associações informáticas de dados necessários com o plano da contabilidade patrimonial.

Posteriormente devem ser identificados outros serviços que não visam satisfazer as necessidades básicas, mas sim, serviços ligados para atividades específicas. Nesta fase serão analisados com mais pormenor os custos diretos incorridos durante a prestação de serviços administrativos, como por exemplo, o serviço de licenciamento. Também deve ser criada um FO específica para este tipo de análise. Numa fase mais avançada, devemos agregar toda a informação recolhida sobre os custos diretos e indiretos para podermos analisar de uma forma generalizada os custos incorridos pelo Município e a distribuição que estes mesmos custos têm pelas diferentes atividades municipais. O controlo dos custos diretos nesta fase não deve originar qualquer tipo de problema, pelo que devemos preocupar-nos mais com a imputação dos respetivos custos indiretos.

Para concluir, é importante referir que no final do ano deve ser feita uma comparação entre os custos estimados e os custos reais apurando assim os desvios. Estes desvios devem ser cuidadosamente analisados para que no futuro o desempenho possa ser melhorado.

3. CONCLUSÃO

O POCAL torna obrigatória a implementação da CC e apresenta uma estrutura global e abrangente que permite a normalização das regras e procedimentos para o apuramento dos custos das atividades e funções, bem como dos bens e serviços neles incluídos. A utilização de um sistema de CC é vista como um importante instrumento de controlo de gestão e um fator crítico de sucesso, tendo o nosso projeto de mestrado tentado contribuir para o alcance desse objetivo. Sendo uma das atividades das autarquias o fornecimento de bens e serviços em relação aos quais serão cobradas tarifas e preços, verifica-se neste contexto, que a grande possibilidade de expansão das receitas próprias dos Municípios situa-se precisamente ao nível de fixação de tarifas e preços e também de taxas. O valor destas taxas, tarifas e preços depende muito do valor dos custos associados a cada atividade/função ou serviços prestados. Esses custos só serão apurados adequadamente através da CC, designadamente, na atualidade, através das regras previstas no POCAL. Assim, a implementação deste sistema revela-se fundamental para o referido Município.

Numa fase inicial realizamos uma revisão bibliográfica sobre o tema de CC nas autarquias portuguesas e, posteriormente, construímos uma proposta de implementação constituída por várias fases. O perfil explicativo, descritivo e exploratório que este trabalho assumiu não se resumiu ao simples relato de factos. Visou-se, além disso, sustentar uma previsão daquilo que pode ocorrer durante a fase inicial de implementação, bem como, durante o desenvolvimento deste processo. Também, ao longo deste trabalho tentamos dar sugestões para ultrapassar eventuais dificuldades e ainda, sugestões para melhorar o funcionamento dos serviços. É importante referir que este processo de implementação de CC neste Município encontra-se em desenvolvimento. Um dos fatores importantes foi o facto de ser funcionário do Município e fazer parte da divisão financeira e assim, poder estar diretamente ligado ao desenvolvimento deste projeto e do início de implementação. Como foi dito anteriormente, a vontade, a dedicação e o esforço dos responsáveis são pontos decisivos para o sucesso, e devem ser manifestados durante todo o processo de implementação. Contudo, apesar do esforço constante a dificuldade de implementação de novos procedimentos de controlo interno, bem como de implementação de mecanismos para o controlo de custos, revelou-se elevada. Podemos destacar algumas dificuldades sentidas na fase inicial de implementação:

- a resistência à mudança na implementação de novas regras e procedimentos;
- os procedimentos de controlo interno e os regulamentos para o correto funcionamento muitas das vezes não eram respeitados;
- a utilização dos equipamentos, das máquinas e viaturas era pouco controlada;
- alguns dos programas informáticos não estão configurados adequadamente;
- o módulo de CC no programa SCA não foi desbloqueado, devido a despesa adicional que origina e que o município não consegue suportar;
- a falta de comunicação entre os vários setores responsáveis.

Uma das grandes dificuldades sentidas no início de elaboração da nossa proposta foi o facto de transmitir de uma forma generalizada e percetível a importância que a implementação de um sistema de CC tem para o Município. Contudo, com a ajuda dos responsáveis dos diversos setores e já depois de ocorrerem as ações de formação sobre esta matéria, foi possível ultrapassar esta barreira. Após a elaboração da proposta do projeto e o início do trabalho, podemos afirmar que algumas das dificuldades mencionadas anteriormente foram ultrapassadas com sucesso.

Face ao exposto, é importante referir que apesar da proposta elaborada, o processo de implementação encontra-se em desenvolvimento e ainda numa fase inicial. Não obstante, acreditamos que a médio prazo o Município irá aperfeiçoar a implementação deste sistema de modo a cumprir com a obrigatoriedade estipulada pelo POCAL e assim, proporcionar informações e dados necessários à tomada de decisão dos utilizadores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Afonso, P. (2002). *Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Universidade do Minho.
- Bell, J. (2004). *Como realizar um projeto de investigação*. 3ª Edição. Lisboa: Gradiva.
- Carvalho, J., Costa, T. C., Macedo, N. (2008). *Contabilidade Analítica ou de Custos no Setor Público Administrativo*. TOC 96.
- Charbonneau, M. (2012). New Public Management. in L. Côté and J.-F. Savard (eds.), *Encyclopedic Dictionary of Public Administration*. Library and Archives Canada.
- Costa, A. M. C. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Coimbra.
- Costa, T. C. S. (2005). *A utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias*. Universidade de Minho.
- Costa, T., Carvalho, J. (2006). O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. 3(2), 189-199.
- Decreto n.º 22520, de 13 de maio de 1933 - Fixa as bases a que têm de obedecer os serviços de orçamento, contabilidade e tesouraria dos corpos administrativos, com exceção das juntas gerais autónomas.
- Decreto Regulamentar n.º 92-C-84, 28 de dezembro - Normas de Execução da Contabilidade.
- Decreto-Lei n.º 100/1984, de 29 de março - Definição das atribuições das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho - Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso.
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho - Sistema de Normalização Contabilística.
- Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei n.º 410/1989, de 21 de novembro - Plano Oficial de Contabilidade.
- Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei n.º 226-93, de 22 de junho - Lei das Finanças Locais.
- Decreto-Lei n.º 243/79, 25 de julho - Enquadramento do Orçamento do Estado.
- Decreto-Lei n.º 341/83, 21 de julho - Plano de Atividade e Orçamento.
- Ferreira, C. (2013). *Harmonização Contabilística no Setor Público - Constrangimentos na Adoção das IPSAS*. Universidade de Lisboa.
- Ferreira, L. R. A. (2011). *Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais - Fixação de taxas, tarifas e preços*. Universidade de Coimbra.
- Gomes, P., Fernandes, M., Carvalho, J. (2011). Uso e Utilidade da Contabilidade de Custos para a Gestão Autárquica. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 8.
- Korobka, Roman (2015). *Proposta para a implementação de um sistema de contabilidade de custos numa autarquia local*. Dissertação para obtenção do grau de Mestre, ULHT, Lisboa.
- Leal, R. (2010). *A Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais - O caso da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo*. Angra do Heroísmo.
- Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro - Reforma da Contabilidade das Autarquias Locais.
- Lei n.º 159/1999, de 14 de setembro - Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.
- Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro - Estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias.
- Lei n.º 5 – A/2002, de 11 de janeiro - Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias.
- Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro - Regime Geral das Taxas.
- Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro - Regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central.
- Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro - Regras Aplicáveis aos Pagamentos em Atraso.
- Lei n.º 42/98, de 6 de agosto - Lei das Finanças Locais.
- Mendes, D. (2012). *Contabilidade Analítica na Câmara Municipal do Porto*. Faculdade de Econo-

- ma, Universidade do Porto.
- Moreira, A. (1977). "Inventário do Fundo Geral do Erário Régio". Primeiro Bibliotecário - Arquivista do Tribunal de Contas. Lisboa
- Nogueira, S., Carvalho, J. (2006). *A Contabilidade Pública em Portugal* - Opinião de Especialistas.
- Pereira, A. (2014). *A Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses*. Lisboa.
- Santos, C. (2012). Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Autarquia. Universidade de Aveiro.
- Silva, F. (1970). *Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas*, Ed. Editorial Império, 134-137.
- Tripp, D. (2005). Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. *Educação e Pesquisa*, 31 (3), 443-466.