



Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

A Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais: o caso da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo

Relatório de Estágio

Mestrado em Gestão



Ricardo Jorge Pires Leal

Angra do Heroísmo

Março de 2010

IDENTIFICAÇÃO

Nome do Estagiário: Ricardo Jorge Pires Leal

Nº de Estudante: 200330898

Curso: Mestrado em Gestão

Entidade de Acolhimento:

CMAH – Câmara Municipal de Angra do Heroísmo

Praça Velha s/n.º

9700-857 Angra do Heroísmo

Telefone: 295 401 700

Orientador do Estágio na FEUC: Prof. Doutora Susana Jorge

Supervisor do Estágio na Entidade de Acolhimento:

Dr. João Pedro Cardoso – Chefe da Divisão Financeira

ÍNDICE

IDENTIFICAÇÃO	ii
ÍNDICE	iii
AGRADECIMENTOS.....	v
LISTA DE SIGLAS	vi
INTRODUÇÃO.....	1
Capítulo 1 - APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO, CMAH.....	2
1.1 - História, economia, organização e funcionamento	3
1.2 - Enquadramento da Situação Orçamental, Económica e Financeira	9
1.3 - A Secção de Contabilidade	15
1.3.1 - Caracterização e enquadramento na estrutura organizacional ..	15
1.3.2 - Sistema Contabilístico e Informático	16
1.3.3 - Organização e Funcionamento da Contabilidade de Custos	18
Capítulo 2 - A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO CONTEXTO DOS MUNICIPIOS	20
2.1 - O modelo de Contabilidade de Custos assente no POCAL	21
2.2 - Problemas associados ao cálculo dos Custos.....	25
2.2.1 - Sistemas de Custeio.....	25
2.2.2 - Bases de repartição dos Custos Indirectos	27
2.2.3 - Utilidade e Funcionamento do ABC	28
Capítulo 3 - O ESTÁGIO	31
3.1 - Enquadramento e Objectivos.....	32
3.2 - Grande Opções do Plano e Orçamento.....	33
3.3 - Tarefas Desenvolvidas	36
3.3.1 - Cabimentos	36
3.3.2 - Compromissos	37
3.3.3 - Lançamento de factura em recepção e conferência.....	38
3.3.4 - Diário de Fornecedores.....	38
3.3.5 - Transferência para o Credor	39

3.3.6 - Lançamento dos Documentos Entidade Credora.....	40
3.3.7 - Ordem de Pagamento	41
3.3.8 - Fecho do Dia (Lançamento da Receita e da Despesa)	42
3.4 - Contabilidade de Custos	43
3.5 - A Prestação de Contas.....	53
3.5.1 - Generalidades.....	53
3.5.2 - A Contabilidade de Custos na Prestação de Contas	54
3.6 - Considerações Finais.....	64
ANÁLISE CRÍTICA E CONCLUSÃO	65
BIBLIOGRAFIA.....	66

AGRADECIMENTOS

Nestes seis meses de estágio tive a oportunidade e o privilégio de contar com o apoio de inúmeras pessoas que, directa ou indirectamente, contribuíram para a minha formação enquanto pessoa e enquanto profissional.

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais e irmãos por todo o esforço, dedicação, apoio e confiança demonstrada durante este percurso.

À Carla por toda a dedicação e companheirismo durante todo o meu percurso académico.

A todos os meus restantes familiares, com especial ênfase à minha Avó Emília, e a todos os meus amigos que sempre me apoiaram.

A toda a Divisão Financeira da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo, em particular aos elementos da Secção de Contabilidade, por toda a ajuda prestada e por toda a simpatia com que me acolheram.

À Dra. Andreia Cardoso, Presidente da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo, pela oportunidade de poder efectuar ali o meu estágio.

Ao meu supervisor, Dr. João Pedro Cardoso, pela forma como se disponibilizou para me ajudar e por ter partilhado comigo toda a sua experiência e conhecimentos.

Por fim, gostaria de agradecer à minha Orientadora, a Professora Susana Jorge, pela sua inteira disponibilidade e orientação na elaboração deste Relatório.

LISTA DE SIGLAS

CC – Centros de Custo

CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CMAH – Câmara Municipal de Angra do Heroísmo

CM/Aluno – Custo Médio por Aluno

DR – Demonstração dos Resultados

FEF – Fundo de Equilíbrio Financeiro

GES – Sistema de Gestão de Stocks

GOP – Grandes Opções do Plano

MOD – Mão-de-obra Directa

OAD – Obras por Administração Directa

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SAP – Secção de Aprovisionamento e Património

SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica



INTRODUÇÃO

O presente Relatório foi elaborado no âmbito da disciplina de Estágio Curricular, tendo em vista a conclusão do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (FEUC).

Este Estágio tem como objectivo complementar a formação académica, proporcionando a oportunidade de um primeiro contacto com o mundo empresarial e a aplicação dos conhecimentos adquiridos no percurso, quer da Licenciatura quer do Mestrado.

Neste sentido foi realizado um estágio curricular na CMAH – Câmara Municipal de Angra do Heroísmo, que teve início a 1 de Setembro de 2009 e terminou a 4 de Março de 2010, em Angra do Heroísmo, Açores.

O Relatório de Estágio surge como requisito complementar de avaliação e tem carácter obrigatório. Além disso, tem como objectivo descrever as actividades realizadas na entidade de acolhimento, complementando a aprendizagem académica com a vida profissional. Outro objectivo fundamental do Relatório é o aprofundamento de um tema teórico que esteja relacionado com o Estágio realizado.

Por conseguinte, este Relatório encontra-se organizado em três capítulos.

O Capítulo I descreve a entidade de acolhimento, neste caso a CMAH, apresentando brevemente a sua estrutura organizacional e funcional, com maior enfoque no serviço onde o Estágio se realizou.

O Capítulo II é sobre a Contabilidade de Custos no contexto dos municípios, abordando sistemas e métodos de custeio, assim como vantagens e desvantagens da sua utilização. Nesta parte procura-se abordar com mais ênfase a temática da Contabilidade de Custos assente no POCAL.

No Capítulo III, o último, é feito um enquadramento do estágio propriamente dito, assim como dos seus objectivos e propósitos. Também neste capítulo irá ser abordado o sistema de Contabilidade de Custos adoptado pela CMAH, nomeadamente no que diz respeito ao relacionamento deste com os trabalhos finais de prestação de contas.

O Relatório termina com uma Análise Crítica ao Estágio, designadamente sobre as suas contribuições, e Conclusão.



Capítulo 1 – APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO, CMAH





1.1 – História, economia, organização e funcionamento¹

Angra, pequena grande cidade palco de importantes acontecimentos, é o retrato vivo da História que ajudou a fazer. Quando em 1534 D. João III a eleva à categoria de cidade, a primeira nos Açores, Angra era já uma florescente povoação, devido ao seu porto, uma bacia natural – Ancoragem –, que lhe dá o nome, e pela sua privilegiada situação geo-estratégica, que a tornou ponto de escala obrigatório nas travessias transcontinentais. É também no ano de 1534 que o Papa Paulo III a faz sede do Bispado dos Açores.

Angra torna-se uma referência obrigatória nos interesses económicos, políticos e estratégico-militares, não só da Nação, mas também de todas as grandes potências do Grande Período Imperial das Navegações, como a Holanda, Inglaterra e França, facto testemunhado pelos exemplos de arquitectura militar, prova da necessidade de defesa de tão importante ponto estratégico.

Chave do Atlântico, torna-se base marítima e ponto de escala de naus e caravelas a caminho dos Novos Mundos, com especial destaque para a "Rota do Cabo" e para a "Carrera das Índias". Pelo seu porto passam fortunas em ouro, prata e especiarias; nela pisaram grandes vultos da História como Vasco da Gama e seu irmão, Paulo da Gama, que aqui encontra a sua última morada; torna-se, enfim, um ponto fulcral de uma das mais importantes páginas da História Universal – Os Descobrimentos.

Mas Angra marcou igualmente a História de Portugal, tornando-se o baluarte da resistência contra o domínio de Filipe II de Espanha, tornando-se na sede do governo do país entre 1580 e 1583. Nessa altura, mais do que nunca, Portugal foi aqui!

Em 1642, com a rendição dos espanhóis, D. João IV confere-lhe o título de "mui nobre e sempre leal". Em 1766, por decreto do Marquês de Pombal, Angra torna-se sede da Capitania Geral dos Açores e o centro político e militar do Arquipélago.

Por esta participação, e pelos feitos em prol das ideias de liberdade, é-lhe granjeado o acrescentar do título para “do Heroísmo”.

O edifício dos Paços do Concelho de Angra do Heroísmo localiza-se no centro histórico da cidade e Concelho de Angra do Heroísmo, na Ilha Terceira, nos Açores. Destaca-se por constituir, no país, um dos raros exemplos de um edifício camarário

¹ A informação para elaborar esta secção foi retirada fundamentalmente dos sites <http://www.acores.com/angradoheroismo/> e <http://www.cm-ah.pt>.



construído de raiz para a função que ocupa. A sua implantação, na praça principal e mais central da cidade, contribuiu para que sempre houvesse sido o mais importante edifício civil da cidade, aí tendo-se mantido ao longo de mais de 450 anos. Considerado o mais belo Palácio Municipal dos Açores, em suas salas encontram-se peças de inestimável valor histórico e patrimonial.

A actividade cultural no Concelho é marcada pelas festas do Espírito Santo e pelas touradas à corda, típicas da Ilha Terceira. Para além destas festas, têm lugar os festejos do Carnaval e as festas são-joaninas, ou festas da cidade, em que se celebram os Santos Populares.

As actividades do sector terciário são as que possuem maior peso na economia do Concelho, e é o sector que emprega mais pessoas. No entanto, Angra do Heroísmo é ainda um Concelho com um sector primário forte, em que a área agrícola ocupa 35% da sua área total. A agricultura é praticada em pequenas explorações, destacando-se as culturas forrageiras, a horta familiar, as culturas permanentes de citrinos, os frutos subtropicais, a vinha, os prados, as pastagens permanentes e os prados temporários.

No que respeita à pecuária, os bovinos, os suínos e as aves, constituem as principais espécies de criação.

O sector secundário beneficia dos produtos locais, destacando-se as indústrias de lacticínios e de bordados. A indústria de corte e acabamento em basalto para construção civil está, ainda, em desenvolvimento.

O turismo é uma actividade importante no Concelho, contribuindo para o seu desenvolvimento a classificação da cidade de Angra do Heroísmo como Património Mundial pela UNESCO, em 1983.

O Concelho de Angra ocupa 239.88 Km², cerca de 60% da área total da Ilha, sendo constituído por 19 freguesias, cinco das quais – Sé, Nossa Senhora da Conceição, São Pedro, São Bento e Santa Luzia – compõem a sede do Concelho, sendo as restantes 14 – São Mateus da Calheta, Posto Santo, Terra Chã, São Bartolomeu dos Regatos, Cinco Ribeiras, Santa Bárbara, Doze Ribeiras, Serreta, Raminho, Altares, Ribeirinha, Feteira, Porto Judeu e São Sebastião – freguesias rurais.

A Ilha Terceira tem uma área de 400,3 km², sendo que a área respeitante à cidade de Angra do Heroísmo é de 239,0 km², representando 59.71% da área total. O perímetro da cidade é de 105 km e a sua altitude máxima é de 1 021 metros e verifica-se na freguesia de Santa Bárbara.



O Concelho de Angra do Heroísmo, com 35 065 habitantes (dados SREA 2008), é o maior dos dois que constituem a mais populosa ilha do grupo central do Arquipélago dos Açores, a Ilha Terceira.

A faixa etária que integra os indivíduos entre os 25 e os 64 anos representa 53,85% do total da população. Quanto à terceira idade, ou seja, a franja da população que está entre os 65 e os 75 anos e a partir desta idade, têm um peso de 7,53% e 6,36% respectivamente. Relativamente aos mais jovens, os indivíduos que se situam entre os 0 e os 14 e os 15 e os 24 anos, representam respectivamente, 17,49% e 14,77% da população.

Quanto à distribuição da população por sexos, verifica-se que existe um equilíbrio, sendo que a relativa ao sexo masculino é ligeiramente superior em todas as faixas etárias, exceptuando-se a dos 65 a 75 ou mais anos, em que se verifica um maior número de pessoas do sexo feminino.

A densidade populacional verificada neste Município é, em média, de 147 habitantes por quilómetro quadrado.

Quanto à Câmara Municipal propriamente dita, no final de 2008, dispunha de 246 colaboradores, dos quais 186 pertenciam ao quadro de pessoal, 8 tinham contrato de trabalho por tempo indeterminado, 26 tinham contrato a termo resolutivo, 2 haviam sido requisitados ou destacados e os restantes 24 encontravam-se em outras situações.

As linhas estratégicas de actuação do Município são definidas nas Grandes Opções do Plano (GOPs), mapa que irá ser abordado com mais detalhe posteriormente. Contudo, desde já se apresenta que, no âmbito da Lei nº 159/99, de 14 de Setembro, a Câmara Municipal de Angra do Heroísmo tem como principais áreas de intervenção as seguintes:

- Acção Social e Habitação;
- Cultura, Desporto e Tempos Livres;
- Ambiente;
- Educação;
- Comunicações e Transportes;
- Freguesias (Delegação de Competências);
- Administração Geral;
- Ordenamento do Território e Urbanismo; e
- Turismo, Património e Promoção do Município.



Quanto à estrutura organizacional, a Câmara Municipal de Angra do Heroísmo dispõe das seguintes unidades orgânicas e serviços operativos (Regulamento de Organização dos Serviços da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo):

- Serviço Municipal de Protecção Civil;
- Saúde Pública Veterinária;
- Divisão de Intervenção Social;
- Gabinete de Apoio ao Empreendedorismo, Promoção Turística e do Património;
- Departamento Administrativo e Financeiro; e
- Departamento Técnico.

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

No âmbito das suas atribuições, segundo o Regulamento de Organização dos Serviços da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo, em vigor desde Janeiro de 2009, os serviços municipais prosseguem os objectivos de realização plena, oportuna e eficiente das acções, tarefas e operações, definidas pelos órgãos municipais, no sentido do desenvolvimento integrado do Concelho, a maximização do aproveitamento dos recursos disponíveis no quadro de uma gestão racional, optimizada e moderna, e a obtenção de elevados padrões de qualidade dos serviços prestados aos cidadãos. Além destes, pretendem ainda a promoção da participação de todos os agentes do Município na actividade municipal.

Existem competências que são comuns aos diversos serviços da Câmara Municipal, como são os casos da elaboração dos Documentos Previsionais e de Prestação de Contas e a elaboração do Plano e Relatório de Actividades, entre outras.

Quanto ao Departamento Administrativo e Financeiro em particular, mais importante no âmbito da realização deste Estágio, este é composto pelas seguintes unidades orgânicas:

- Divisão Administrativa;
- Divisão de Recursos Humanos e Modernização; e
- Divisão Financeira.



Segundo o Regulamento referido, compete ao Departamento Administrativo e Financeiro assegurar a execução de todas as tarefas que se inserem nos domínios das componentes administrativa, financeira, patrimonial, bem como do atendimento ao público, da gestão de recursos humanos, e da qualidade e modernização, designadamente:

- Participar activamente no processo de planeamento municipal, nomeadamente através da recolha, coordenação, análise e tratamento de informação, estudos e trabalhos preparatórios;
- Promover as medidas necessárias à optimização dos respectivos recursos humanos, designadamente no que concerne à sua formação;
- Apoiar os órgãos do Município;
- Elaborar propostas conducentes à optimização da arrecadação de receita, através do aproveitamento dos activos municipais e da cobrança eficaz e eficiente das taxas e outras receitas previstas nos regulamentos municipais e legislação em vigor;
- Promover a actualização do inventário patrimonial do Município; e
- Superintender na elaboração dos documentos previsionais e de prestação de contas e demais documentação financeira.

Além disto, compete ainda ao Departamento Administrativo e Financeiro assegurar o exercício das competências genéricas.

Quanto à coordenação do Departamento Administrativo e Financeiro esta é assegurada por um Director de Departamento.

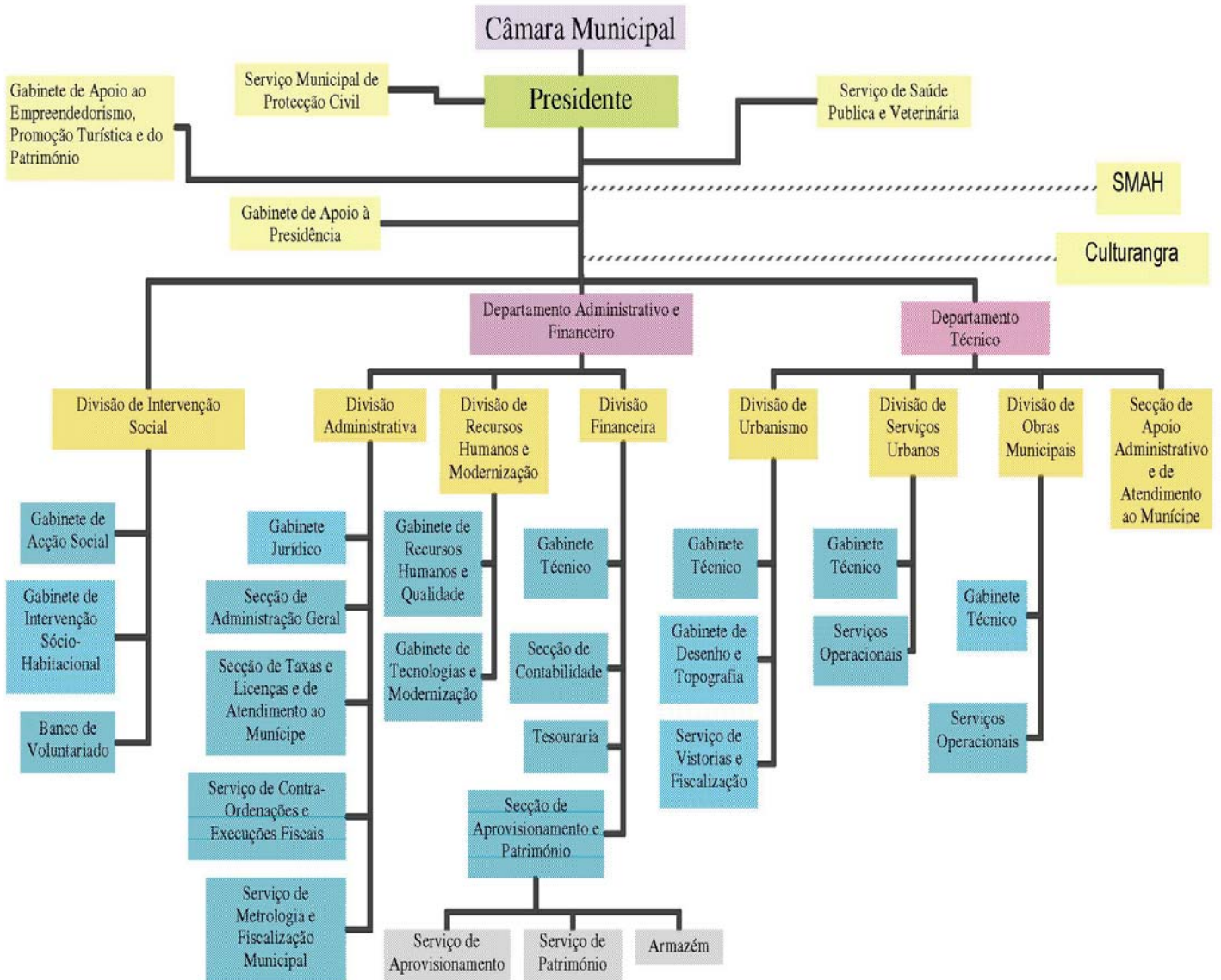
A Divisão Financeira propriamente dita, é composta pelas seguintes unidades orgânicas:

- Gabinete Técnico;
- Secção de Contabilidade;
- Secção de Aprovisionamento e Património; e
- Tesouraria.

Para um melhor entendimento desta orgânica, apresenta-se na Figura 1 o organigrama da CMAH.



Figura 1 – Organigrama da CMAH



Mais desenvolvimentos sobre a Secção de Contabilidade, onde decorreu o Estágio, serão apresentados na secção 1.3.



1.2 – Enquadramento da Situação Orçamental, Económica e Financeira

Receitas

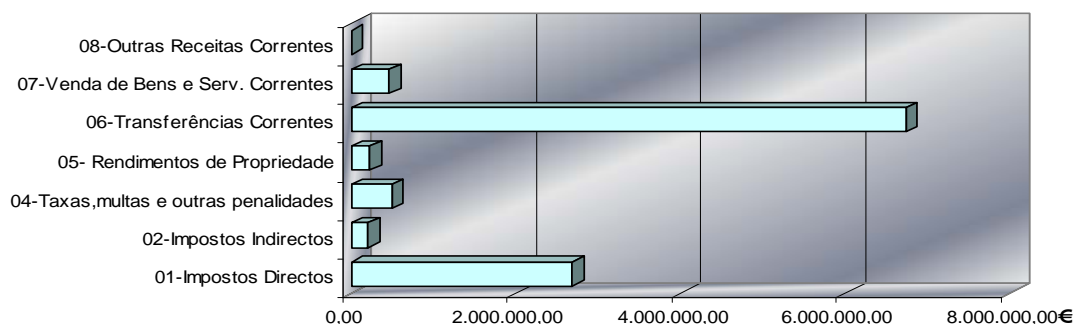
Conforme o Relatório de Prestação de Contas de 2008, o total de receitas cobradas, em 2008, foi de € 18.523.147,01, o que, acrescido do Saldo da conta de Gerência de 2007 (€ 656.994,28) e das reposições não abatidas nos pagamentos (€ 4.886,21) representa um total de recursos disponíveis de € 19.185.027,50.

As receitas correntes atingiram o valor de € 10.804.829,74 e as receitas de capital € 7.718.317,27, representando as primeiras 56,32% e as segundas 40,23%. As outras receitas, compostas pelo Saldo da conta de Gerência do ano Anterior e pelas reposições não abatidas nos pagamentos, apresentam um valor total de € 661.880,49 e significância de 3,45% do total de receitas.

As receitas correntes aumentaram € 518.202,57 (+5,04%) face ao ano anterior, aumento este que é explicado pelo crescimento verificado nas rubricas de classificação económica² 01 – Impostos Directos, 02 – Impostos Indirectos, 05 – Rendimentos de Propriedade e 06 -Transferências Correntes, que compensou largamente o decréscimo ocorrido nas restantes rubricas relativas a esta receita. O ritmo constante e crescente das receitas correntes, é o que assegura o futuro da Autarquia em termos de financiamento do seu funcionamento (mais 5,04% do que em 2007, mais 11,84% do que em 2006, mais 16,57% do que em 2005 e mais 22,69% do que em 2004). Esta realidade demonstra a sustentabilidade da estratégia delineada para o Município.

O Gráfico 1 mostra a estrutura das receitas correntes em 2008, de onde se destaca o peso das Transferências Correntes seguidas dos Impostos Directos.

Gráfico 1
Receitas Correntes - 2008

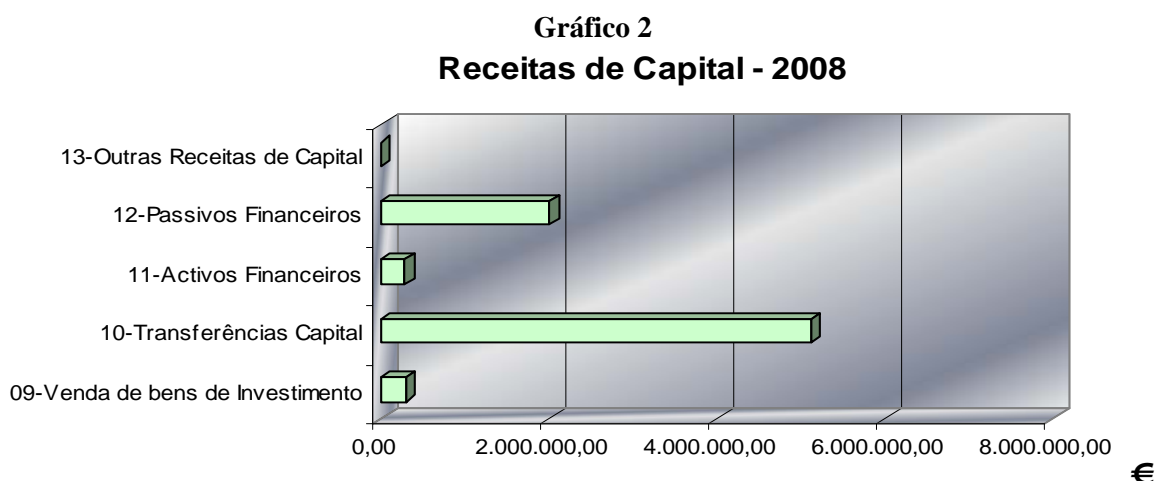


² De acordo com o classificador económico das receitas e despesas públicas – Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro.



Quanto às receitas de capital, em 2008 verificou-se a tendência de descida, que se consubstanciou numa diminuição de 15,28%, relativamente a 2007. Nas receitas de capital, regista-se um decréscimo generalizado nas rubricas no montante de € 1.391.610,38, diminuição que se verificou nas rubricas de classificação económica 09 – Venda de Bens de Investimento (€ 981.300,81), 11 – Activos Financeiros (€ 85.390,91), 12 – Passivos Financeiros (€ 440.584,66) e 13 – Outras Receitas de Capital (€ 65.595,13), com a excepção da rubrica 10 – Transferências de Capital (€ 181.261,13). A redução dos Passivos Financeiros é um ponto negativo, pois significa um aumento do nível de endividamento da CMAH.

Analisando as receitas de capital, destaca-se o peso relativo dos capítulos 10, transferências de capital, e do capítulo 12, passivos financeiros, que representam 66,37% e 26,01% respectivamente, daquelas receitas, conforme mostra o Gráfico 2.



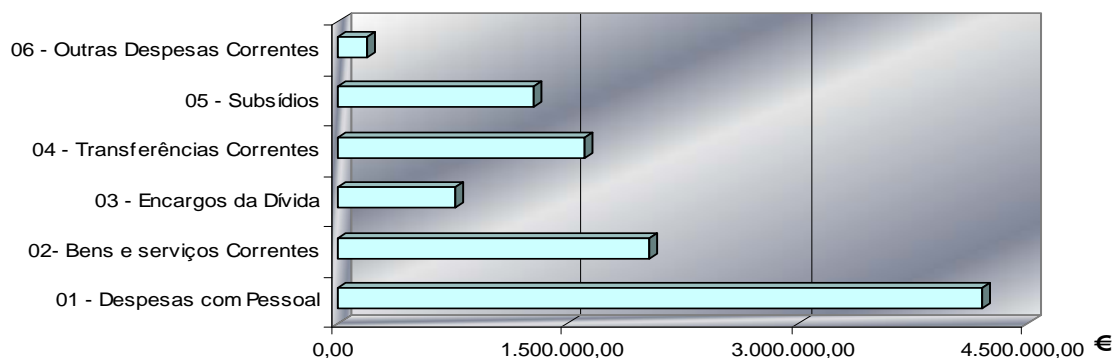
Despesas

No ano de 2008, a Câmara Municipal de Angra do Heroísmo teve uma despesa total paga de € 17.986.446,55, sendo a despesa corrente de € 10.100.014,14, representando 56,15% da despesa total.

Quanto às despesas correntes, mantêm um crescimento contínuo ao longo dos últimos cinco exercícios. Conforme mostra o Gráfico 3, destacam-se os montantes das Despesas com Pessoal, Bens e Serviços Correntes e Transferências e Subsídios Correntes concedidos.

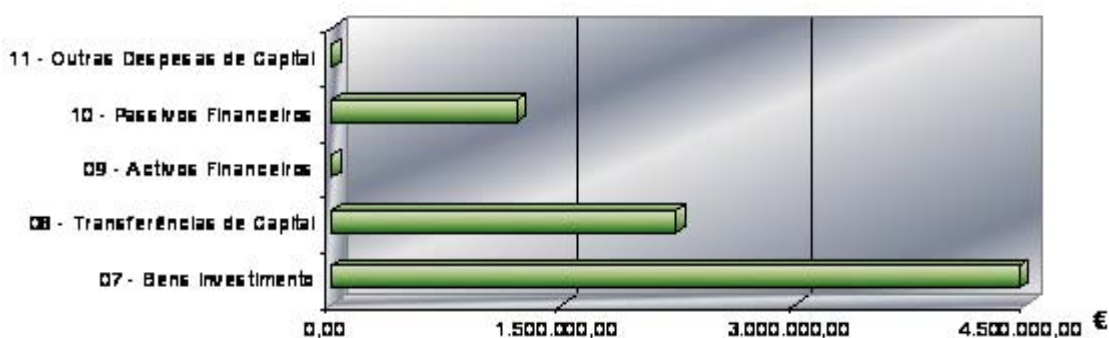


Gráfico 3
Despesas Correntes - 2008



Relativamente às despesas de capital, em 2008 registou-se o valor mais baixo dos últimos cinco anos. As despesas de capital ascenderam a € 7.886.432,41, alcançando 43,85% do total da despesa. De acordo com o Gráfico 4, assumem especial relevância as Despesas em Bens de Investimento, Transferências de Capital Concedidas e Passivos Financeiros. Isto traduz-se num maior investimento por parte da CMAH em melhorar as estruturas já existentes, nomeadamente no que toca a escolas básicas. Portanto traduz uma maior preocupação em desenvolver a cidade e o concelho e em tentar reduzir a dívida.

Gráfico 4
Despesas de Capital - 2008



O montante da despesa total teve um decréscimo, em relação a 2007, no montante de € 1.088.640,68, o que representa uma diminuição de 5,71%, sendo que as despesas correntes apresentaram uma subida de 5,11% (€ 491.394,04), enquanto as despesas de capital registaram uma diminuição de 16,69% (€ 1.580.034,72).

No âmbito das transferências de capital, destacam-se as transferências para as Juntas de Freguesia (€ 1.078.006,00), instituições sem fins lucrativos (€ 609.912,00),



empresas públicas municipais e intermunicipais (€ 380.865,31) e, por fim, os Serviços Municipalizados (€ 164.377,00).

As Despesas com Pessoal assumem um peso relativo de 23,41%, do total das despesas, enquanto os encargos da dívida apenas 4,27%. As despesas com Bens de Investimento assumem um peso relativo de 24,77% do total das despesas, e os Passivos Financeiros apenas de 6,67%.

Em conclusão, em 2008 deu-se continuidade ao compromisso de afectar os recursos quer à manutenção do património existente, quer a novos investimentos evidenciando a eficiência e rigor da gestão municipal.

Proveitos e Custos

O total de proveitos do exercício foi de € 17.039.565,02, destacando-se as Transferências e Subsídios Obtidos, que representam 61,91% da totalidade dos proveitos, tendo o valor de € 10.549.010,24. Realça-se ainda os Impostos e Taxas que representam 18,76% com um valor absoluto de € 3.196.243,90.

A estrutura dos proveitos manteve-se inalterada em relação a 2007 devido ao facto de as rubricas supra apresentarem um peso relativo semelhante.

Em terceiro lugar surgem os Proveitos e Ganhos Extraordinários, com um peso relativo de 16,26% e com um valor absoluto de €2.770.413,64. Este valor é em grande parte explicado devido à reintegração dos subsídios para investimentos, cujo valor em 2008 foi de € 2.119.723,61.

Comparativamente a 2007, observou-se um aumento de 8,88% dos proveitos com Impostos e Taxas. Por outro lado, verificou-se um ligeiro aumento dos proveitos com Transferências e Subsídios Obtidos, na ordem dos 0,75%.

O total dos custos e perdas do exercício foi, em 2008, de € 17.739.825,89.

Em primeiro lugar destacam-se as contas 66 e 67, amortizações do exercício e provisões do exercício respectivamente, cujo peso relativo é de 25,43%, assumindo neste ano um valor de € 4.511.705,96.

Em termos dinâmicos estas contas têm um acréscimo de 11,97%, em relação a 2007, devido ao facto de se terem começado a amortizar em 2008 projectos de grande vulto, como o pacote 3/2003 das estradas.

Destaca-se os Custos com Pessoal que assumem um peso relativo de 25,10% na estrutura de custos. Em termos absolutos o Município despendeu € 4.453.096,25 nesta



conta. Note-se que, como explicado numa perspectiva orçamental de caixa, esta também já era das rubricas mais significativas da despesa.

Comparativamente ao exercício anterior verifica-se um acréscimo de 6,77% na conta em análise, sendo este acréscimo justificado com a especialização de 2 meses relativos às férias, subsídio de férias e respectivos encargos.

Em terceiro lugar destaca-se a conta 63, Transferências e Subsídios correntes concedidos, que assume em 2008 um peso relativo de 16,97%, assumindo um aumento na ordem dos 42%.

Por último surge a conta 69, Custos e Perdas Extraordinários, com um peso relativo de 14,71% e um valor de € 2.609.477,31. Esta conta tem este peso na estrutura de custos dado o volume das transferências de capital concedidas pela Autarquia a outras entidades, designadamente Juntas de Freguesia.

Resultados

Analisando os Resultados do Exercício, é visível um decréscimo nos resultados operacionais na ordem dos € 703.486,00. Este decréscimo foi motivado pela subida, muito acentuada, das Transferências e Subsídios Correntes Concedidos, em conjunto com as dos Custos com pessoal e das Amortizações (e.g. começo de utilização de novas estradas).

Situação Financeira e Endividamento

A análise da situação financeira demonstra a excessiva dependência do Município em relação aos fundos do Orçamento de Estado (Gráficos 1 e 2, peso das Transferências).

A Capacidade de Endividamento (bancário) para 2009, de acordo com o n.º 2 de art. 39.º da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais – LFL) corresponde à soma das receitas provenientes dos impostos municipais, do ano de 2008, a participação no FEF (Fundo de Equilíbrio Financeiro) e a participação no IRS.

Pelo Quadro 2 pode concluir-se que a Capacidade de Endividamento (bancário) utilizada, excluindo a exceções referentes a Fundos Comunitários e Habitação Social, é de 61,34% no final de 2009. A Autarquia tem assim disponível para financiamento (bancário) o montante de € 4.824.808,67 (quatro milhões, oitocentos e vinte e quatro mil, oitocentos e oito euros e sessenta e sete cêntimos).



Quadro 1 – Capacidade de Endividamento

Impostos Municipais - 2008	2.686.135,23
FEF 2009 e Part. IRS 2009	9.792.819,00
Limite ao Endividamento Bancário	12.478.954,23
Stock da dívida não excepcionada - em 31-12-2008	6.720.202,07
Amortizações de 2009	433.357,51
Novos Empréstimos e Utilizações (não excepcionados)	1.367.301,00
Stock da dívida não excepcionados - em 31-12-2009	7.654.145,56
Capacidade de Endividamento Bancário Utilizada	61,34%
Capacidade de Endividamento Bancário Livre	38,66%
Capacidade de Endividamento Bancário	4.824.808,67



1.3 – A Secção de Contabilidade

1.3.1 – Caracterização e enquadramento na estrutura organizacional

Como apresentado anteriormente, a Secção de Contabilidade insere-se na Divisão Financeira que, por sua vez, se insere no Departamento Administrativo e Financeiro da CMAH.

Foi nesta secção que decorreu o Estágio, mas sempre em sintonia com o Gabinete Técnico, cujas competências são garantir a elaboração dos documentos previsionais e de prestação de contas, organizar os processos inerentes à execução do orçamento e demais documentos contabilísticos, garantir o controlo e acompanhamento da execução orçamental, emitindo pareceres acerca das acções correctivas adequadas, proceder ao tratamento de dados contabilísticos e financeiros, assegurando a imputação adequada na vertente de execução orçamental. É também da sua competência elaborar relatórios de controlo orçamental, proceder à elaboração e actualização de mapas indicadores de gestão municipal, entre outras.

A Secção de Contabilidade trabalha sempre em harmonia com a Secção de Aprovisionamento e Património (SAP), pois todos os pedidos efectuados pela SAP, por requisições internas, são cabimentadas e comprometidas pela Contabilidade, assim como todas as facturas que derem entrada na Contabilidade dirigem-se à SAP para a sua respectiva conferência. No caso das facturas em conferência, é retirado do sistema informático um mapa dos diários de caixa, com todos os lançamentos efectuados diariamente.

Pelo Regulamento de Organização dos Serviços da CMAH, compete à Secção de Contabilidade assegurar, organizar e manter actualizado um circuito documental e um Plano de Contas que permita o lançamento, registo e escrituração contabilística de todos os documentos e operações que tenham reflexo na Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos. Também é função desta secção manter organizada e actualizada a contabilidade municipal, assim como ser responsável pela emissão de documentos de despesa, nomeadamente, ordens de pagamento a terceiros, operações de tesouraria e relativos a remunerações de recursos humanos. É ainda da sua competência proceder ao controlo de prazos e valores das prestações, efectuando o processamento dos documentos com vista ao pagamento das despesas de empréstimos, locações financeiras ou outras, e elaborar e fornecer balancetes e relatórios mensais sobre a



situação patrimonial e de custos do Município às outras unidades orgânicas. Esta secção ajuda ainda na preparação dos documentos previsionais e de prestação de contas de natureza contabilística, patrimonial e de custos.

O mesmo Regulamento estabelece que a Secção de Contabilidade colabora com todas as unidades orgânicas, tendo em vista o regular funcionamento do circuito de imputação e classificação das obras e actividades incluídas nas GOPs e prepara, organiza e remete ao Tribunal de Contas, bem como a outras entidades os elementos contabilísticos legalmente obrigatórios. Além disso, tem também como função executar a cabimentação da despesa.

1.3.2 – Sistema Contabilístico e Informático

O sistema contabilístico utilizado na CMAH assenta no Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL). O POCAL, introduzido através do Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, consiste no sistema contabilístico a aplicar nas autarquias locais e entidades equiparadas, visando a criação de condições para a integração consistente da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos numa contabilidade moderna, de forma a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais. Tem como objectivos apoiar a tomada de decisões estratégicas no âmbito da orçamentação plurianual, e apoiar a actividade de controlo da actividade financeira da administração local. Além disso pretende também reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial das autarquias, reforçar a utilização pelas autarquias locais de novas técnicas de gestão e ainda reforçar a transparência das relações financeiras das autarquias (Costa, 2007)

O POCAL impõe a obrigatoriedade de serem implementados três subsistemas contabilísticos (Costa, 2007):

- Contabilidade Orçamental, que se baseia no princípio de caixa, em que as receitas e despesas são reconhecidas no momento em que se verifica o respectivo recebimento e pagamento. Tem, todavia, subjacente uma base de caixa modificada, uma vez que se reconhecem também os compromissos e as liquidações, ou seja, são reconhecidas as transacções quando uma determinada entidade se compromete com o pagamento das despesas, bem como auferir os direitos a liquidar. Os principais mapas deste subsistema respeitam à execução



orçamental (Controlo de Despesa e Controlo de Receita) e mapa de Fluxos de Caixa.

- Contabilidade Patrimonial, elaborada na base do acréscimo, onde se registam todos os acontecimentos que implicam uma alteração, em termos quantitativos ou qualitativos, do património da autarquia, obtendo-se, deste modo, informação da situação patrimonial e financeira da entidade. O Balanço e a Demonstração dos Resultados por natureza constituem os principais mapas deste subsistema contabilístico.
- Contabilidade de Custos onde, a partir de vários mapas cujos diversos modelos são definidos no POCAL, é obtida informação do custo por funções, por bens e por serviços.

O programa informático de contabilidade utilizado na CMAH é o Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA) da Associação de Informática da Região Centro (AIRC).

Para além das capacidades de processamento contabilístico emanadas do POCAL, o SCA permite responder de uma forma rigorosa, integrada e eficiente, às necessidades contabilísticas, de prestação de contas e de gestão administrativa designadamente:

- Integrando consistentemente as Contabilidades Orçamental, Patrimonial e de Custos;
- Cumprindo, a nível dos Documentos Previsionais e respectivas Modificações, os Princípios Orçamentais e Regras Previsionais e disponibilizando informação para que os Órgãos Autárquicos possam acompanhar a Execução Orçamental numa perspectiva de Caixa e de Compromissos;
- Disponibilizando informação sobre a situação patrimonial da organização;
- Obtendo a distribuição de Custos por Bens, Serviços e Funções e ainda por Centros de Responsabilidade.

Para garantir a coerência e fiabilidade de dados e uma maior economia e rapidez de processamento, o SCA tem um funcionamento integrado com vários módulos aplicativos, designadamente o aprovisionamento e património. Permitindo assim que sempre que seja emitida uma requisição interna, por exemplo, ou um abate,



seja automaticamente actualizado para a contabilidade.

As autarquias locais deparam-se actualmente com um cenário de escassez de recursos para fazer face ao acréscimo constante das necessidades locais. As receitas em relação às quais as autarquias têm maior margem de manobra financeira, são as oriundas das taxas, tarifas e preços. Uma eficaz rentabilização destes recursos pressupõe a análise rigorosa da informação que é utilizada na ponderação dos valores a cobrar aos utentes dos bens e serviços. Por outro lado, o POCAL, assim como a LFL, estabelece a obrigatoriedade da utilização de uma Contabilidade de Custos no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.

O SCA veio responder a esta necessidade ao integrar no seu ambiente um módulo de Contabilidade de Custos.

1.3.3 – Organização e Funcionamento da Contabilidade de Custos

Todos os dados relativos à Contabilidade de Custos são obtidos automaticamente a partir da Contabilidade Financeira, directamente ou por integração automática dos módulos de Facturação, Gestão de Compras, Gestão de Pessoal e Imobilizado.

A Contabilidade de Custos ocupa-se da determinação dos custos dos produtos ou serviços, de forma a permitir a sua avaliação no final dos períodos contabilístico. É um instrumento de grande importância na tomada de decisões e no controlo da gestão.

Quando uma factura dá entrada na Secção de Contabilidade, a primeira etapa a realizar é a introdução da mesma no sistema informático SCA, referido anteriormente. Depois de registada na parte patrimonial, tem que ser feito um registo na parte do sistema relativa à Contabilidade de Custos.

A tabela dos códigos dos Centros de Custos (que no GES e no OAD se designa por Bens ou Serviços) encontra-se construída com as seguintes categorias:

- 11 – Bens e serviços prestados
- 12 – Obras de grande reparação
- 13 – Obras de construção (novo)
- 14 – Pequenas reparações
- 15 – Actividades municipais



16 – Transferências para entidades terceiras

17 – Actividades operacionais

18 – Custos de estrutura

No Capítulo 3 explicam-se, de forma mais detalhada, estas categorias dos Centros de Custo.



Capítulo 2 – A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO CONTEXTO DOS MUNICÍPIOS



2.1 – O modelo de Contabilidade de Custos assente no POCAL

A reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, originou um debate em torno da necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica, que se desejava mais eficaz perante os objectivos estabelecidos na filosofia pretendida com a Nova Gestão Pública. É neste contexto que a legislação que está na base desta reforma reforça o papel da Contabilidade Analítica na avaliação e controlo dos resultados de gestão das várias organizações. Segundo o legislador, este sistema constitui um eficaz instrumento de gestão para os administradores públicos (Costa, 2007).

Convém, no entanto, salientar que foi o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que veio tornar obrigatório este subsistema de contabilidade nas entidades públicas. Contudo, existem muitas instituições que ainda não deram início a este processo. Os vários planos que despontaram na sequência da aprovação do POCP, nos quais se salienta o POCAL, apresentam uma série de regras conducentes ao apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos e resultados destas entidades.

No que concerne à Contabilidade de Custos, enquanto o POCP utiliza o termo Contabilidade Analítica, o POCAL refere-se à Contabilidade de Custos. De facto, a Contabilidade de Custos centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise da totalidade 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 oportuno em cada situação. O sistema preconizado pelo POCAL permite isto, mas não define regras para a comparação dos custos com os proveitos e análise de resultados, pelo que mais do que Contabilidade de Gestão, estabelece, acima de tudo, regras para uma verdadeira Contabilidade de Custos.

De acordo com o ponto 2.8.3.1 do POCAL, 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 ponto 10.1, o diploma apresenta uma classificação das funções que compete a estas entidades desempenhar para atingirem diferentes objectivos. Sendo assim, existem quatro categorias de funções principais: funções gerais; funções sociais; funções económicas e outras funções. Por sua vez, para



apurar de forma mais correcta os custos, é necessário analisar os bens e serviços que se produzem num município, e que devem estar compreendidos nestas funções.

De acordo com o estabelecido no POCAL (secção 2.8.3), os custos da Contabilidade Financeira/Patrimonial, por natureza, devem ser reclassificados em directos e indirectos relativamente à função e/ou bem e serviço, não se prevendo uma reclassificação de custos e proveitos por unidades orgânicas, pelo menos de forma explícita.

As unidades orgânicas são núcleos de recursos humanos e materiais, nos quais assenta o desenvolvimento de todo o tipo de projectos da instituição, podendo, de acordo com os seus objectivos específicos, assumir a forma de departamentos ou serviço. A classificação orgânica é a que tem maior correspondência com a divisão da entidade em centros de custos. Para tratamento e gestão dos centros de custos pode socorrer-se, com as necessárias adaptações, ao Método das Secções Homogêneas para repartição dos custos indirectos, como se verá na secção 2.2.2.

A imputação dos custos indirectos efectua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes. Deste modo, considera-se que os custos indirectos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso em função dos custos directos. Neste Plano está portanto apenas subjacente a utilização do método de base única.

Está também estipulado no POCAL, nomeadamente no ponto 2.8.3.5, que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos, imputados através das regras definidas no diploma. Assim sendo, verificamos que se optou pela utilização do Sistema de Custeio Total, apesar de não o referir de forma directa. Mais desenvolvimentos sobre esta metodologia serão apresentados na secção seguinte.

Sendo o objectivo final da Contabilidade de Custos no POCAL o apuramento do custo de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado, percebe-se enfim que o sistema permitido para o apuramento destes mesmos custos é o Sistema de Custeio Total, usando-se uma base única de repartição dos custos indirectos.

A utilização de métodos de apuramento de custos baseados no Sistema de Custeio Total é defendida como fonte de informação sobre o custo completo dos bens e serviços, e não só de uma parte. Desta forma, os analistas dispõem de uma fonte de dados completa, da qual extraem os conceitos que necessitam para as análises que irão levar a cabo.



No entanto, surge a dúvida se o sistema de custeio que deve ser utilizado poderá ser o total, propriamente dito, em que se imputam todos os custos aos objectos de custo, ou o sistema de custeio total “industrial”, em que apenas se imputam os custos industriais (Costa, 2007).

Quanto à Classe 9, esta não foi reservada para a Contabilidade de Custos e não se estipula qualquer regra para o seu desenvolvimento, dando-se a cada entidade pública, neste caso autarquia, a liberdade para desenvolver este subsistema contabilístico da forma que mais se adequar às suas necessidades.

Ainda assim, para as entidades sujeitas ao POCAL são obrigatórios os seguintes mapas de apuramento de custos:

- materiais (CC-1): da qual constam os materiais consumidos em determinado projecto/obra, a função/bem ou serviço a que se refere as quantidades enumeradas;
- cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2): onde constam os dados relativos a identificação da Função/Bem ou Serviço, nome do funcionário, a respectiva categoria e o vínculo, a remuneração mensal e anual líquida, bem como o subsídio de refeição anual.
- 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;
- cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4): no qual se deverão identificar a máquina/viatura, a amortização correspondente por hora, cálculo da despesa por hora com combustível, entre outros.
- máquinas e viaturas (CC-5): por cada máquina/viatura utilizada é elaborada esta listagem, onde se enumeram as horas de trabalho diárias e acumuladas afectas a cada projecto/obra
- apuramento de custos indirectos (CC-6);
- apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);
- apuramento de custos directos da função (CC-8);
- apuramento de custos por função (CC-9).



Nos mapas principais ou finais (mapas CC-9; CC-8 e CC-7) está também implícita que a imputação dos custos deve ser mensal.

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



2.2 – Problemas associados ao cálculo dos Custos

Os sistemas de custeio consistem em apropriar todos os custos e despesas geradas para a produção dos bens e dos serviços. Além disso, são responsáveis por mensurar a quantidade proporcional de custos relevante a cada unidade de produto/serviço (Oliveira e Ferreira, 2007).

Pode dizer-se que os sistemas de custeio são muito mais do que mecanismos de controlo entre custos e proveitos; são métodos capazes de apoiar as instituições na tomada de decisão (Oliveira e Ferreira, 2007).

Existem diversas formas de afectar custos a um objecto de custo, sendo que as mais conhecidas são o Custeio por Absorção e Custeio por Contribuição.

2.2.1 – Sistemas de Custeio

ABSORÇÃO

Nesta categoria de sistemas, parte-se do princípio de que, se o custo existe tem que ser suportado por algum objecto de custo. Aqui, a aplicação mais visível é o Sistema de Custeio Total (Oliveira e Ferreira, 2007).

O Custeio Total ou Completo caracteriza-se por considerar todos os custos industriais (fixos e variáveis) como Custos do Produto.

Sob a lógica de absorção, os custos indirectos são imputados ao objecto final seja por bases únicas ou múltiplas, com repartições directas ou intermédias e classicamente o alvo a que se destinava a repartição dos custos era o produto, porque parte-se do princípio de que numa empresa, são os produtos/serviços que absorvem os recursos.

As secções homogéneas, vulgarmente designados de centros de custo/proveito, surgem do desenvolvimento conceptual da estrutura organizacional, e é a partir da estrutura organizacional que se identificam os centros de custos.

A secção homogénea deve ter um só responsável pelo controlo dos custos, a menos que o centro de custo coincida ou esteja agrupado, num centro de responsabilidade. Os custos apurados em cada secção homogénea, devem respeitar funções idênticas. Deverá definir-se, sempre que possível, uma unidade de medida de forma a permitir quantificar as funções da secção.



De forma a dar cumprimento ao preceituado, é necessário definir quais as actividades diferenciadas.

Os métodos baseados nesta lógica têm vindo a ser fortemente criticados. As principais críticas apresentadas são o facto de não ser linear que seja o produto que absorva todos os custos.

Assim, a lógica da absorção tem-se revelado de pouca utilidade como instrumento de informação e gestão, remetendo-se a sua utilidade, quase em exclusivo, para a avaliação das existências. Ao se utilizarem factores directos para bases de imputação dos custos comuns, está-se a admitir que estes últimos variam em função dos primeiros, o que evidencia, só por si, as limitações deste modelo (Oliveira e Ferreira, 2007).

CONTRIBUIÇÃO

A era do mercado substituiu a era da produção, pelo que o sistema de apuramento de custos e de resultados deve reflectir essa tendência e, por conseguinte, implica uma crescente relevância dos segmentos de actividade e progressivo desmantelamento da Demonstração dos Resultados por funções (Oliveira e Ferreira, 2007).

Entende-se por segmento qualquer linha de actividade ou qualquer subdivisão da instituição em relação à qual queremos fazer aparecer, de maneira distinta, um custo e um volume de negócios. Podem ser divisões ou secções de uma instituição, por exemplo.

O objectivo de fazer uma divisão por segmentos é o de conhecer a contribuição global relativa de cada uma das divisões, áreas geográficas, entre outros. O pressuposto não é existir preocupação pela determinação dos resultados por segmento, porque só a instituição pode ter um lucro ou um prejuízo, mas sim determinar como é que cada segmento contribui para os resultados totais (Oliveira e Ferreira, 2007).

A avaliação da contribuição por segmentos obriga à adopção de uma Contabilidade de Gestão mais exigente, pró-activa e orientada para o apoio à tomada de decisões, na medida em que obriga os gestores a definirem segmentos de análise, apresenta uma perspectiva multidimensional, oferece uma perspectiva mais objectiva e globalizante da formação dos resultados e atribui os custos aos vários segmentos tendo uma perspectiva de causa-efeito (Oliveira e Ferreira, 2007).



Além disto, os sistemas assentes na contribuição reduzem o risco das distorções, por se preocuparem em atribuir os custos apenas numa base de causa-efeito. Estes sistemas também facilitam a adopção de padrões e uma adequada valorização dos recursos, melhorando o conhecimento dos responsáveis não apenas dos níveis de consumos de recursos mas também do valor gerado.

Esta lógica de apuramento de resultados leva a uma apresentação em forma de escada, partindo de segmentos mais elementares que se vão integrando progressivamente em segmentos mais globalizantes.

A análise por segmentos implica que todos os factores relacionados com determinado segmento escolhido pela empresa lhe sejam atribuídos económica e financeiramente, independentemente da função. Da mesma forma, os factores que não se relacionam com determinado segmento não lhes devem ser atribuídos, sob pena de se distorcer o conhecimento sobre o seu verdadeiro contributo para os resultados. Assim, admite-se que os segmentos geram valor, na medida em que proporcionam um determinado nível de receitas e consomem e utilizam recursos (traduzidos em custos) proporcionando margens (Sá, 2006/2007).

2.2.2 – Bases de repartição dos Custos Indirectos

A imputação dos custos indirectos aos produtos pode ser feita de duas maneiras (Caiado, 2003):

- A totalidade dos custos indirectos é imputada aos produtos através de uma única base de imputação (imputação de base única);
- Repartem-se previamente os custos indirectos por grupos de custos com certas afinidades, escolhendo-se para cada agrupamento a base de imputação mais conveniente (imputação de base múltipla).

A imputação de base única enferma de muitas limitações, pois só por mero acaso se encontrará uma relação de proporcionalidade aceitável entre todos os custos indirectos e a base de imputação escolhida.

Com efeito, repare-se que alguns custos indirectos variarão com a mão-de-obra directa, outros com as horas de trabalho das máquinas, etc. Por outro lado, um produto pode recorrer a uma secção em que o trabalho se encontra sensivelmente mecanizado, outro a uma secção em que o trabalho é sobretudo manual. Podem mesmo todos os produtos recorrer às mesmas secções, mas ser diferente o contributo que cada uma dá



para cada produto. Portanto, raramente se pode recorrer ao método de base única, sendo necessário agrupar previamente os custos indirectos por grupos com certas afinidades e depois, para cada grupo de custos, escolhe-se a base mais adequada (Caiado, 2003).

No Método das Secções Homogéneas depois de determinados custos associam-se directamente a uma secção homogénea, visto serem a consequência directa da sua actividade. À medida que forem surgindo os custos, estes são classificados em contas da contabilidade analítica para que, no final de cada mês se conheça a distribuição dos consumos, fornecimentos e serviços, custos com pessoal, etc.

Após o apuramento dos custos directos, é necessário proceder à distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas diversas secções principais utilizadoras desses recursos.

O método ABC amplia o conceito de custos acumulados por departamento, pois centraliza as suas acções sobre as actividades desenvolvidas pelos recursos ao dispor da organização. Neste sistema é feita uma atribuição dos custos gerais (recursos) aos centros de actividade.

A implementação deste sistema requer escolher centros de custos baseados em actividades, selecção do meio de distribuição de custos gerais aos centros de custo baseados em actividades e escolha do gerador de custos/indutor de custos para cada centro de custo (Actividade).

No sistema das secções homogéneas os custos são agrupados em centros de custo e depois é utilizado uma série de taxas de custeio (unidades de obra), associadas ao volume de produção, para ligar os custos agrupados aos produtos.

O sistema baseado em actividades é baseado no agrupamento dos custos gerais em vários centros de custo baseados em actividades, que são depois directamente ligados aos produtos através de uma serie de taxas baseadas em geradores de custos. Este sistema vai ser explicado com maior profundidade no ponto seguinte, ponto 2.2.3.

2.2.3 – Utilidade e Funcionamento do ABC

O sistema ABC é um método que se diferencia dos métodos convencionais de custeio pela sua forma de aplicação e distribuição dos custos indirectos dentro das organizações. A principal característica do custeio ABC é considerar as actividades desenvolvidas como fonte originária de custos aos produtos/serviços, afastando-se de uma lógica de departamentalização (Rodrigues, 2003).



O ABC considera cada etapa do processo como um centro de custos, onde cada actividade de transformação agregará custos aos produtos. Sendo assim, a arbitrariedade será utilizada de forma mais distinta e sucinta, fornecendo um custo mais próximo do real, permitindo ao gestor uma visão mais clara sobre a vida financeira da organização. Por conseguinte, o ABC revela-se uma importantíssima ferramenta de gestão, permitindo maior exactidão no cálculo dos custos dos produtos (Rodrigues, 2003).

Outro aspecto importante da utilização do ABC é o facto de este identificar quais as actividades que podem ser melhoradas e se há alguma que pode ser descartada. Estas actividades são responsáveis por consumir os recursos de uma organização e, desta forma, estes devem ser apropriados da melhor maneira dentro de cada actividade, levando a que actividades que estiverem a consumir recursos e que não estejam a contribuir adequadamente para a elaboração dos custos directamente ligados aos produtos, devem ser diminuídas e se possível eliminadas (Oliveira e Ferreira, 2007).

Uma característica que distingue o sistema de custeio ABC dos restantes, designadamente dos de absorção, é o facto de a sua utilização exigir controlos pormenorizados, proporcionando um acompanhamento, ao mesmo tempo que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento do controlo interno da entidade.

A utilização do ABC apresenta inúmeras vantagens, nomeadamente (Rodrigues, 2003):

- obriga a implantação, permanência e revisão de controlos internos;
- proporciona uma melhor visualização dos fluxos dos processos;
- identifica, de forma mais transparente, onde as actividades estão a consumir mais recursos;
- identifica o custo de cada actividade em relação aos custos totais da entidade;
- possibilita a eliminação ou redução das actividades que não agregam valor ao produto.

O conceito de actividade já é utilizado no sector público há muito tempo, porém aplicado noutra óptica, a orçamental.

Contudo, o conceito de actividade não deverá estar, em regra, associado ou ser confundido com as respectivas unidades orgânicas, devendo antes identificar as linhas de acção orientadas para a missão do organismo.



A orçamentação por actividades virá, paralelamente, criar a necessidade de organização de uma Contabilidade Analítica. A própria Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto) já preconiza a existência da actividade, ao dispor que o programa orçamental se divide em medidas, dividindo-se estas em projectos ou actividades que correspondem a unidades básicas de realização da medida, com orçamento e calendarização rigorosamente definidos (Salvador, 2007).

Não obstante, ainda vai um longo caminho até que as autarquias adoptem o custeio ABC.



Capítulo 3 – O ESTÁGIO





3.1 – Enquadramento e Objectivos

O Estágio curricular tem por objectivo relacionar os conhecimentos teóricos com a realidade prática da actividade de uma empresa ou instituição.

Nesta fase, é muito importante encontrar pessoas dispostas a partilhar todo o seu conhecimento e experiência, de forma a ajudar a por em prática as aprendizagens teóricas adquiridas na Faculdade.

Tendo isto em consideração, durante a primeira semana, este Estágio na CMAH consistiu em fazer um levantamento de todos os apoios financeiros prestados pela Câmara às Juntas de Freguesia do município. Posto isto, desenvolveu-se no sentido de executar as tarefas normais e diárias de uma Secção de Contabilidade municipal, como dar entradas de facturas, fazer transferências para os credores, emitir ordens de pagamentos, fazer cabimentos e compromissos, entre outras tarefas.

Numa segunda fase, o Estágio passou a tarefas com um nível técnico mais aprofundado, designadamente a elaboração do Relatório do Orçamento para 2010, culminando com a elaboração de um capítulo relativo à Contabilidade de Custos no Relatório de Prestação de Contas.

Por fim, na última semana foi preparada uma comunicação, para ser apresentada oralmente em Sessão de Câmara, que consistiu numa descrição de todas as actividades desenvolvidas no Estágio assim como no valor acrescentado que o Estágio veio trazer para a CMAH. Nesta Sessão estiveram presentes todos os membros da Divisão Financeira, assim como a Presidente da CMAH e a sua vereação.

A descrição das actividades desenvolvidas ao longo do estágio será feita na secção 3.3 e, dado terem sido as mais importantes, as relativas à Contabilidade de Custos serão apresentadas separadamente na secção 3.4.



3.2 – Grande Opções do Plano e Orçamento

A política orçamental, no contexto autárquico, pode ser sucintamente definida como um conjunto de medidas inseridas no Orçamento, que tem em vista o alcance de determinados objectivos (2010, Câmara Municipal de Angra do Heroísmo – Grandes Opções do Plano).

O Executivo da CMAH elegeu as seguintes áreas como principais investimentos (despesa) a realizar em 2010: acção social e habitação, cultura, desporto e tempos livres, ambiente, educação, comunicações e transportes e freguesias. Como principais fontes de financiamento para o orçamento deste ano encontram-se as transferências do Orçamento de Estado e as receitas consignadas provenientes do PROCONVERGÊNCIA.

O Programa Operacional dos Açores para a Convergência, com execução na Região Autónoma dos Açores, enquadra-se no período de programação 2007-2013 da política regional da União Europeia. Foi preparado pelo Governo dos Açores, sintetizando as principais propostas em matéria de política de desenvolvimento para o futuro próximo. A estratégia foi definida no âmbito da economia, dos recursos humanos e da valorização do território.

As Grandes Opções do Plano integram a estrutura do planeamento económico e social e definem a orientação estratégica da política de desenvolvimento económico e social de um município, para o período de uma legislatura. As grandes opções do plano são constituídas pelo plano plurianual de investimentos e pelo plano das actividades mais relevantes.

Quanto ao orçamento, enquanto documento previsional, reflecte as dotações da despesa e a previsão da receita relativas às actividades a desenvolver pelas diferentes unidades orgânicas que compõem os serviços do Município de Angra do Heroísmo.

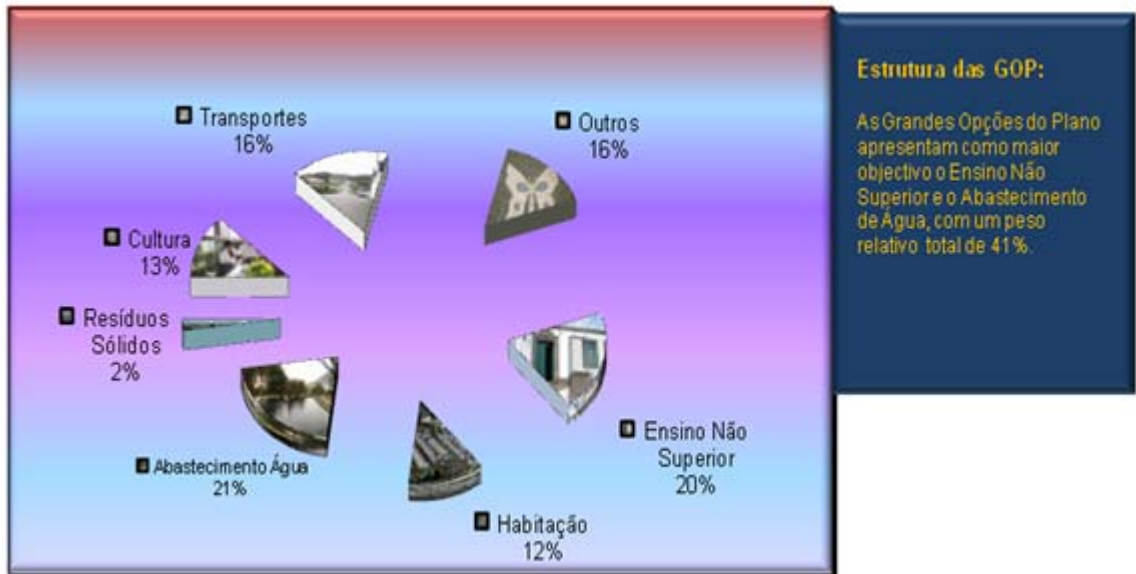
O valor global das GOPs da Câmara Municipal Angra do Heroísmo, para 2010, é de € 19.231.180,00 (dezanove milhões, duzentos e trinta e um mil e cento e oitenta euros).

O ano de 2010, em termos de objectivos, apresenta, no âmbito das GOPs, a distribuição por áreas funcionais apresentada no Gráfico 5.

Da análise da distribuição funcional das GOPs, destaca-se a área do Abastecimento de Água (20,84%); Ensino Não Superior (20,07%); Transportes (16,23%) e Habitação (12,36%).



Gráfico 5 – Estrutura das GOPs para 2010

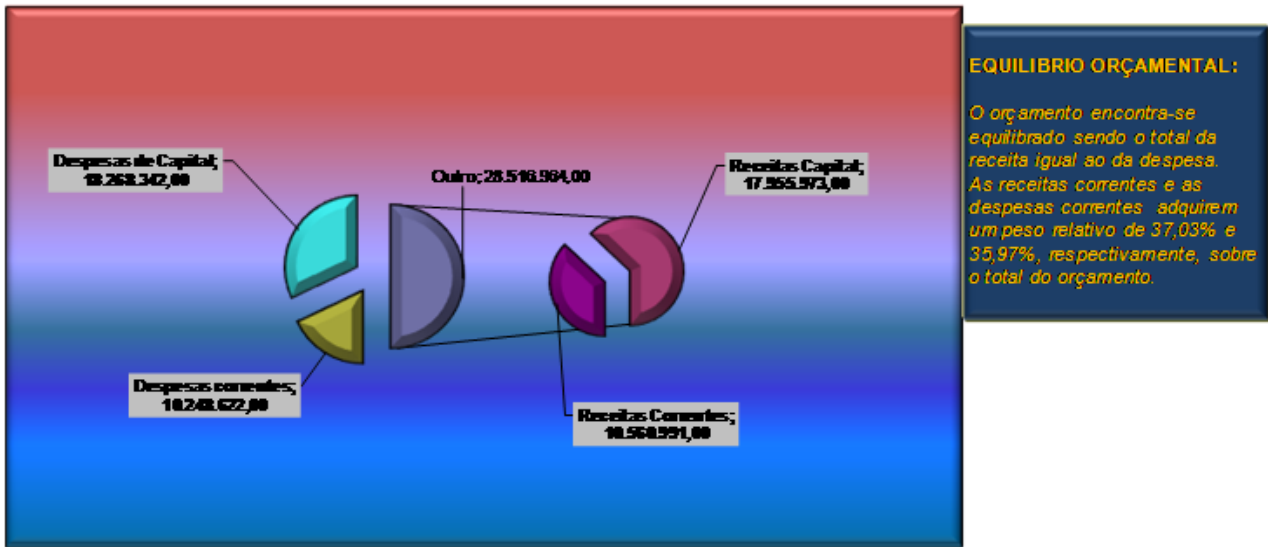


Constata-se que as opções de Investimento se resumem a cinco pilares. A opção de desenvolvimento do Concelho assenta no reforço da rede de equipamentos para o Ensino Não Superior, na consolidação do Abastecimento de Água, na reestruturação do parque de Estradas e na divulgação e promoção de Actividades Culturais.

Quanto ao orçamento, a proposta para 2010 encontra-se equilibrada (total da receita igual ao total da despesa), com uma dotação global de € 28.516.964,00. O Gráfico 6 traduz este equilíbrio, mostrando também a despesa e a receita desagregadas em correntes e de capital. No gráfico o equilíbrio orçamental encontra-se referido como Outro.



Gráfico 6 – Equilíbrio Orçamental



As receitas correntes totalizam € 10.560.991,00 e as despesas correntes € 10.248.622,00.



3.3 – Tarefas Desenvolvidas

A descrição das tarefas é aqui feita segundo o funcionamento da Secção de Contabilidade, isto é, seguindo a ordem pela qual as têm que ser desempenhadas, de acordo com as rotinas diárias.

Contudo, como referido, as tarefas mais relevantes desenvolvidas durante o Estágio prenderam-se com os procedimentos da Contabilidade de Custos. Por conseguinte, estes irão ser abordados separadamente no ponto 3.4.

3.3.1 – Cabimentos

Todos os dias são emitidas novas requisições internas pela Secção de Aprovisionamento, sendo enviadas para a Contabilidade pelo SCA. Pelos dados da requisição procede-se a sua classificação Orçamental (classificador económico das despesas). Os cabimentos ficam à responsabilidade de apenas um elemento, rodando por todos. Em casos como o consumo de água ou de electricidade, em que as facturas não têm requisição, é aquando da sua chegada à Secção de Contabilidade que se faz o respectivo cabimento.

O cabimento consiste em cativar uma determinada dotação visando a realização de uma determinada despesa (supõe verificação de verba disponível no orçamento, e implica o lançamento informático apresentado na Figura 2 (Caiado, 2002).

Figura 2 – Lançamento de um cabimento



3.3.2 – Compromissos

Depois de efectuados os cabimentos às requisições internas, estes comprometem-se automaticamente. De realçar que, no que respeita aos consumos de água ou de electricidade, não existe requisição interna, faz-se os cabimentos e os respectivos compromissos, pois nestes casos os compromissos não se comprometem automaticamente.

O compromisso consiste em assumir face a terceiros a responsabilidade de realizar determinada despesa, implicando o lançamento mostrado na Figura 3 (Caiado, 2002).

Figura 3 – Lançamento de um compromisso

The screenshot displays the 'Sistema de Contabilidade Autárquica - MUNICÍPIO DE ANGRA DO HEROÍSMO' application. The main window is titled 'Compromissos' and is currently in the 'Novo Compromisso' (New Commitment) form. The form includes the following fields and controls:

- Diário:** Compromissos
- Data:** 02/03/2010
- Utilizador:** rleal
- Novo Compromisso:** A sub-window with a 'Fechar' button.
- Nº Lanc.:** Contrato
- Proc. de Adjudicação:** (Empty field)
- Serviço Requiritante:** (Empty field)
- Documento:** (Empty field)
- Referência:** (Empty field)
- Data:** 02/03/2010
- Valor a Comprometer:** 0,00
- Compromisso à entidade**
- Entidade:** (Empty field)
- Nome:** (Empty field)
- Cabimento prévio:** (Empty field)
- Serviço Requiritante:** (Empty field)
- Documento:** (Empty field)
- Referência:** (Empty field)
- Ano:** (Empty field)
- Buttons: [Seleccionar](#), [Novo](#), [Limpar](#)
- Cabimento Disponível:** 0,00
- Descrição:** (Empty text area)
- Buttons: **Guardar**, **Ok**, **Cancelar**

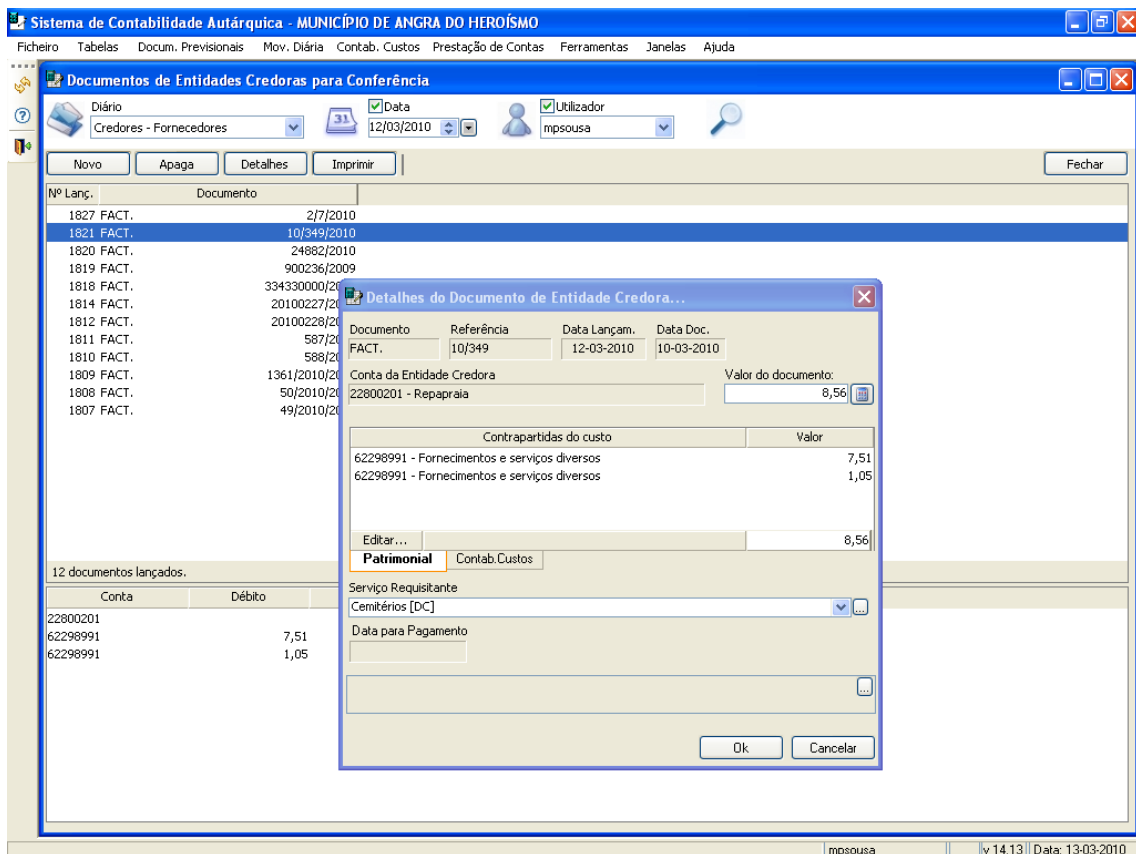
The taskbar at the bottom shows the system tray with the date 14:31 and 02-03-2010, and the taskbar includes the 'Iniciar' button and several open applications: 'Sistema de Conta...', 'SGD - Sistema de ...', 'A receber - Micro...', 'X-Lite', and 'Documento2 - Mic...'. The system tray also shows the 'real' user name and the date '14:13 | Data: 02-03-2010'.



3.3.3 – Lançamento de factura em recepção e conferência

Consiste em introduzir no sistema os dados relativos a uma factura, para que esta fique identificada com o número de entrada. Então lançam-se as facturas no SCA seleccionando-se a opção “Documentos em Conferência – Lançamento de Factura” (Figura 4). Dos movimentos efectuados é de salientar a classificação patrimonial, o respectivo centro de custos e o serviço requisitante. O centro de custos e o serviço requisitante já vêm inscritos na requisição da factura. Depois de lançadas são enviadas para o Aprovisionamento para serem conferidas.

Figura 4 – Lançamento de facturas em recepção e conferência



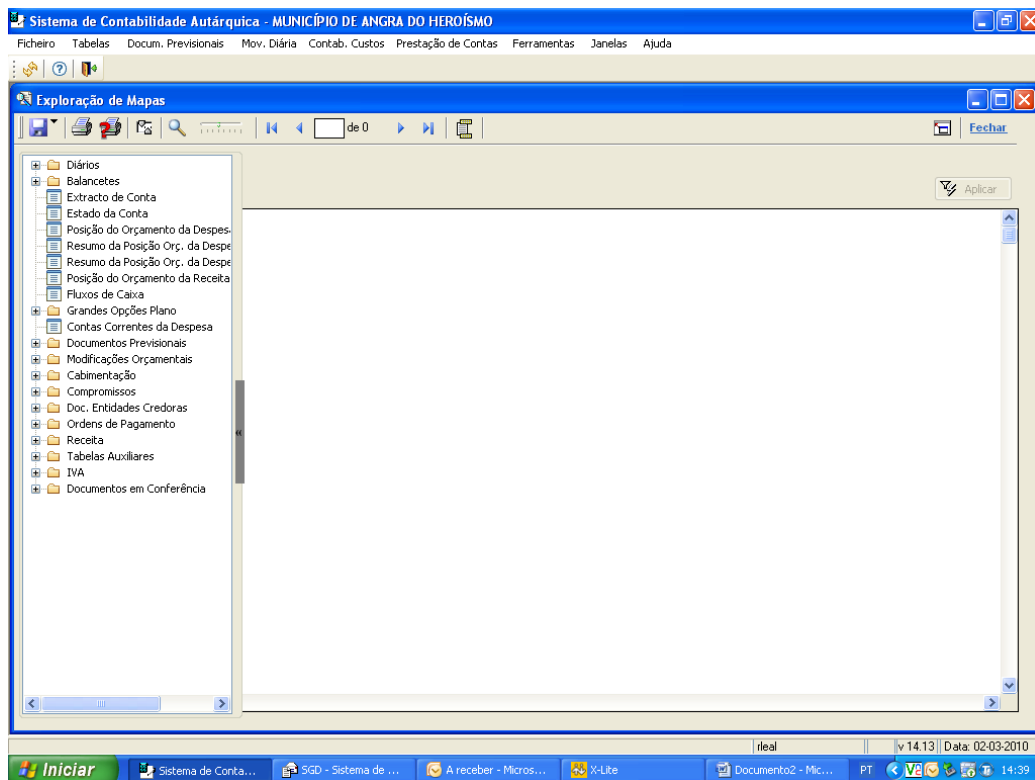
3.3.4 – Diário de Fornecedores

Diariamente é impresso do sistema o Diário de Fornecedores com a listagem das facturas que foram introduzidas no sistema em lançamento de factura em recepção e conferência, para um maior controlo interno, devido ao circuito efectuado Contabilidade



– Aprovisionamento – Contabilidade. Este Diário é conferido pela Secção de Contabilidade e enviam-se os originais para a Secção de Aprovisionamento, arquivando-se os duplicados. A Figura 5 ilustra um exemplo de extracção do Diário de Fornecedores.

Figura 5 – Diário de Fornecedores

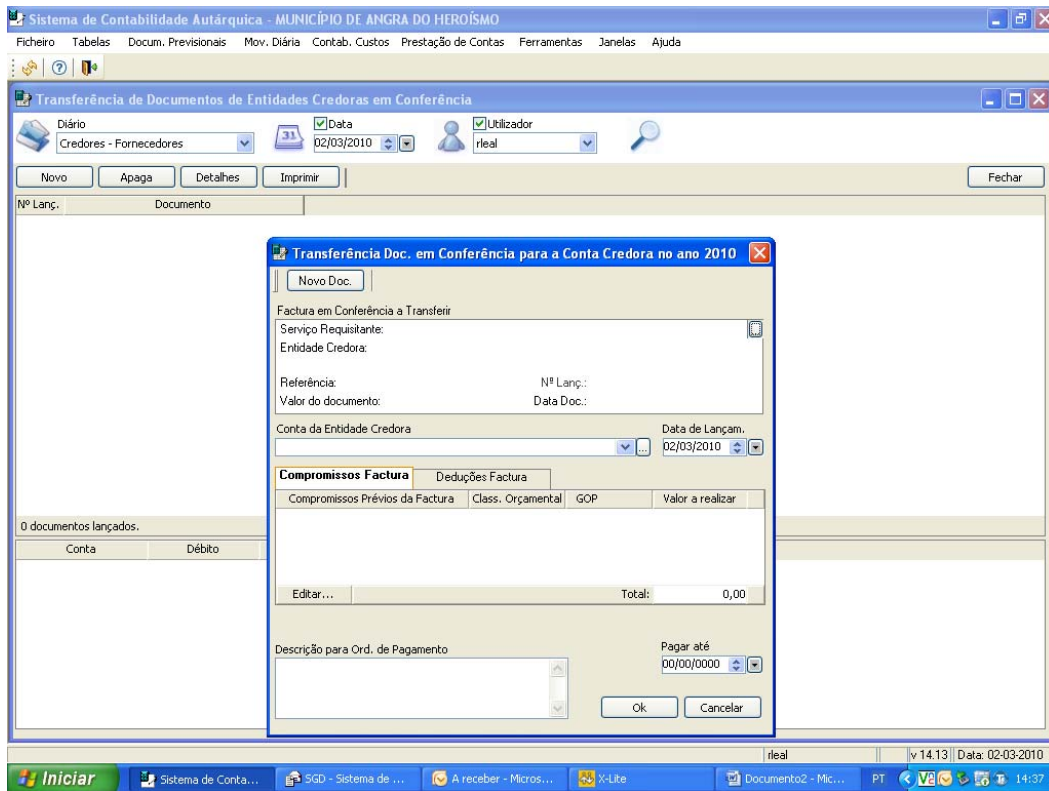


3.3.5 – Transferência para o Credor

Depois de dar entrada da factura no sistema, a mesma vai ao Aprovisionamento para ser conferida pelo respectivo responsável, e ser lançada no OAD (Obras por Administração Directa). A factura volta novamente a Contabilidade para se Transferir para o Credor, que consiste em passar da conta 228-Fornecedores – factura em recepção e conferência para a conta 221- Fornecedores c/c (Figura 6). Depois de consumada a Transferência para o Credor, a factura fica na Secção de Contabilidade à espera da respectiva ordem de pagamento.



Figura 6 – Transferências para o credor



3.3.6 – Lançamento dos Documentos Entidade Credora

Este lançamento é efectuado às facturas de materiais de stock. Estas facturas são lançadas pelo Aprovisionamento no GES (Sistema de Gestão de Stocks) e conferidas pelo responsável da requisição da respectiva factura. A factura é depois enviada para a Secção de Contabilidade onde é feita a reconciliação de armazém no SCA e lançada nos Documentos de Entidades Credoras, conforme Figura 7. Estas facturas já não saem na Secção de Contabilidade, ficando a aguardar a correspondente ordem de pagamento.



Figura 7 – Documentos de entidades credoras

Sistema de Contabilidade Autárquica - MUNICÍPIO DE ANGRA DO HEROÍSMO

Ficheiro Tabelas Docum. Previsionais Mov. Diária Contab. Custos Prestação de Contas Ferramentas Janelas Ajuda

Documentos de Entidades Credoras

Diário: Credores - Fornecedores Data: 02/03/2010 Utilizador: rleal

Novo Apaga Detalhes Imprimir Fechar

Nº Lanç. Documento Entidade Credora

Novo Documento de Entidade Credora

Contrato Proc. de Adjudicação

Diário: Credores - Fornecedores Data de Lançam.: 02/03/2010

Documento Referência Data do Documento Pagar até

00/00/0000 00/00/0000

Conta da Entidade Credora Valor do documento

0,00

Compromissos Patrimonial Deduções Contab. Custos

Compromisso Prévio	Class. Orçamental	GOP	Valor a realizar
0 docum			
Total:			0,00

Editar...

Descrição para Ordem de Pagamento

Resumo	
Valor sem IVA:	0,00
IVA:	0,00
Total:	0,00

Novo Doc. Nova Copia Ok Cancelar

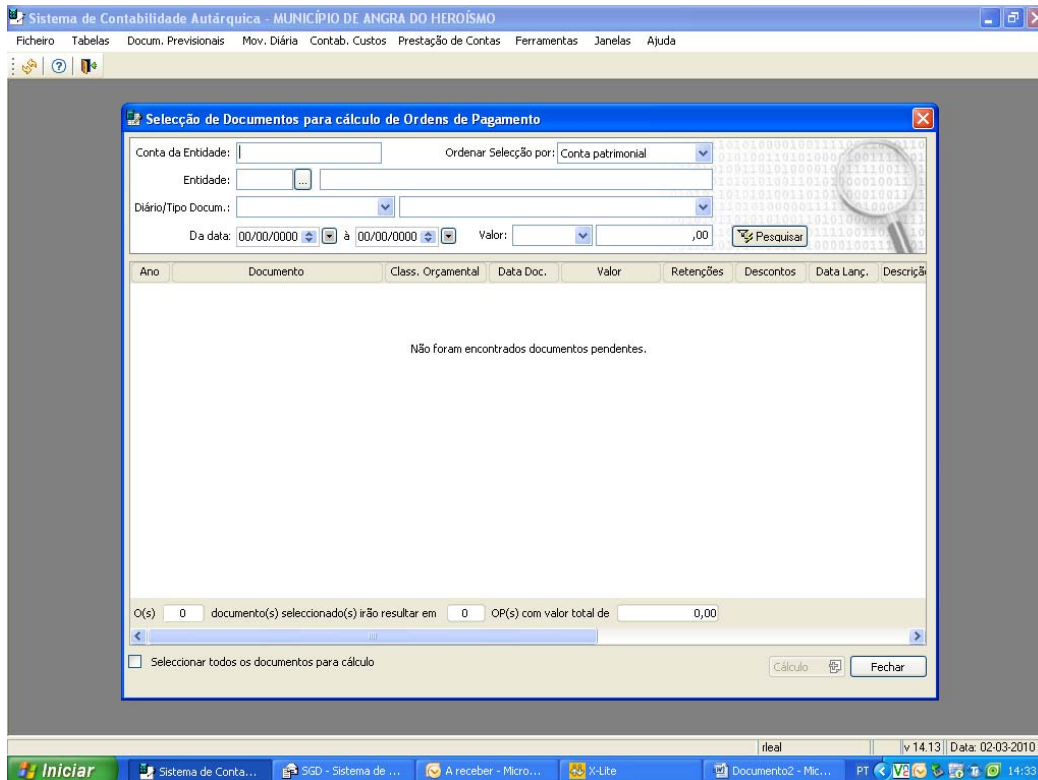
rleal | v14.13 | Data: 02-03-2010

3.3.7 – Ordem de Pagamento

Para cada factura, depois de conferida e de transferida para o credor, chegado o momento de pagar, emitem-se as Ordens de Pagamento (Figura 8). A CMAH tem um prazo de pagamento aos fornecedores de 60 dias. As Ordens de Pagamento são conferidas e enviadas para a Tesouraria para se efectuar o respectivo pagamento. Feito o pagamento das facturas, as Ordens de Pagamento voltam à Secção de Contabilidade para serem arquivadas.



Figura 8 – Emissão de ordens de pagamento



3.3.8 – Fecho do Dia (Lançamento da Receita e da Despesa)

Depois de a Tesouraria fechar o dia, os dados de todas as operações efectuadas são enviados para a Secção de Contabilidade para efectuar o lançamento dos pagamentos e recebimentos que ocorreram nesse dia. É então feito, para as despesas, o lançamento das Ordens de Pagamento, assim como a sua forma de pagamento. Quanto à receita, conferem-se as Guias que posteriormente são lançadas nas contas respectivas, que podem ser de Tesouraria ou Orçamentais. As Guias de Tesouraria são aquelas em que o valor não entra no orçamento, como exemplo, verbas para outras entidades. As Guias Orçamentais são todas as que respeitam a execução do orçamento.



3.4 – Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos num município tem como objectivo principal a imputação dos custos aos respectivos centros de responsabilidade, reclassificando assim os custos para uma melhor afectação dos meios existentes.

Para atingir este objectivo, a CMAH elaborou as seguintes categorias de Centros de Custo (que serão abordadas mais aprofundadamente no ponto 3.5.2):

- 11 – Bens e serviços prestados
- 12 – Obras de grande reparação
- 13 – Obras de construção (novo)
- 14 – Pequenas reparações
- 15 – Actividades municipais
- 16 – Transferências para entidades terceiras
- 17 – Actividades Operacionais
- 18 – Custos de estrutura

Destas categorias apenas a 12 e a 13 são efectuadas por administração directa. De salientar ainda as categorias 11, 12 e 13, devido ao facto de se poder capitalizar os seus respectivos custos, isto é, reconhecendo-os no activo (imobilizado em curso) em contrapartida de um proveito do ano. Este proveito é contabilizando na conta 75x-Trabalhos para a Própria Entidade, por contrapartida da conta 44x-Imobilizações em curso.

É também de referir que o sistema de contabilização utilizado é o Sistema de Custeio total, como referido preconizado no POCAL, implicando uma imputação de custos directos e indirectos. Para uma maior facilitação/organização da Divisão Financeira, entendeu-se por bem elaborar um *check-list* de procedimentos de fecho mensal da Contabilidade de Custos, sendo a elaboração desta um dos objectivos do Estágio.

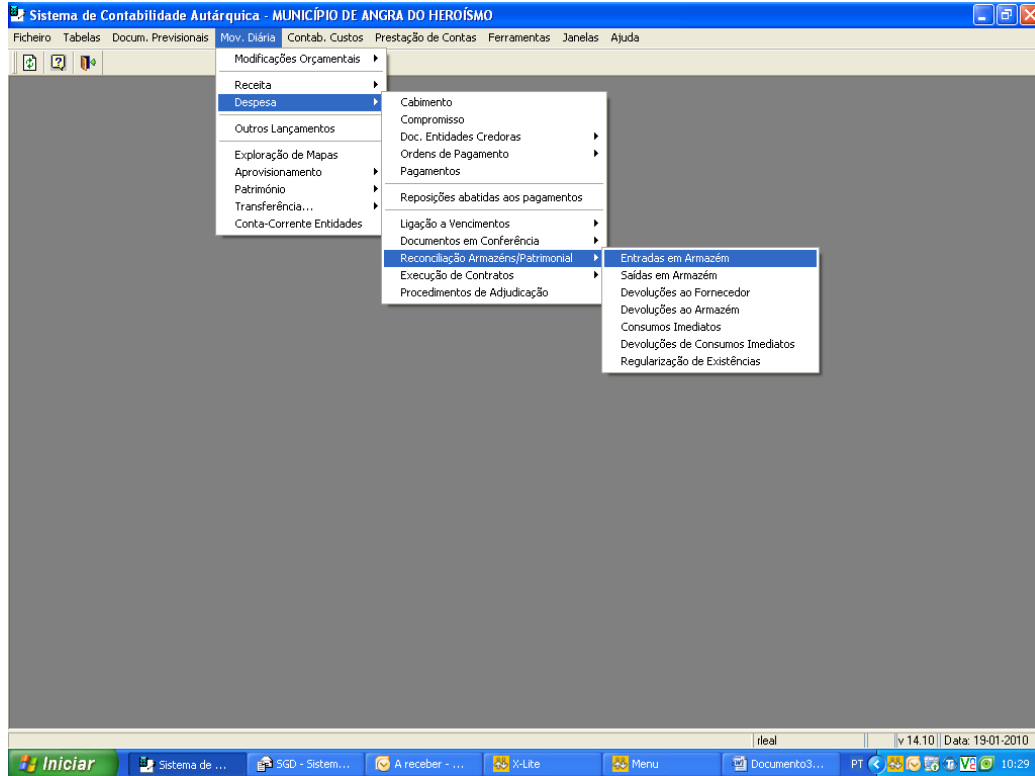
A elaboração da *check-list* foi feita esquematicamente, para que os funcionários responsáveis pelas tarefas relativas á contabilidade de custos, possam compreender mais facilmente quais os passos a seguir e não se esqueçam de nenhuma etapa. Uma vez também, que ainda não existia nenhuma forma de procedimentos relativos à contabilidade de custos na CMAH.



Ceck-List Mensal da Contabilidade de Custos

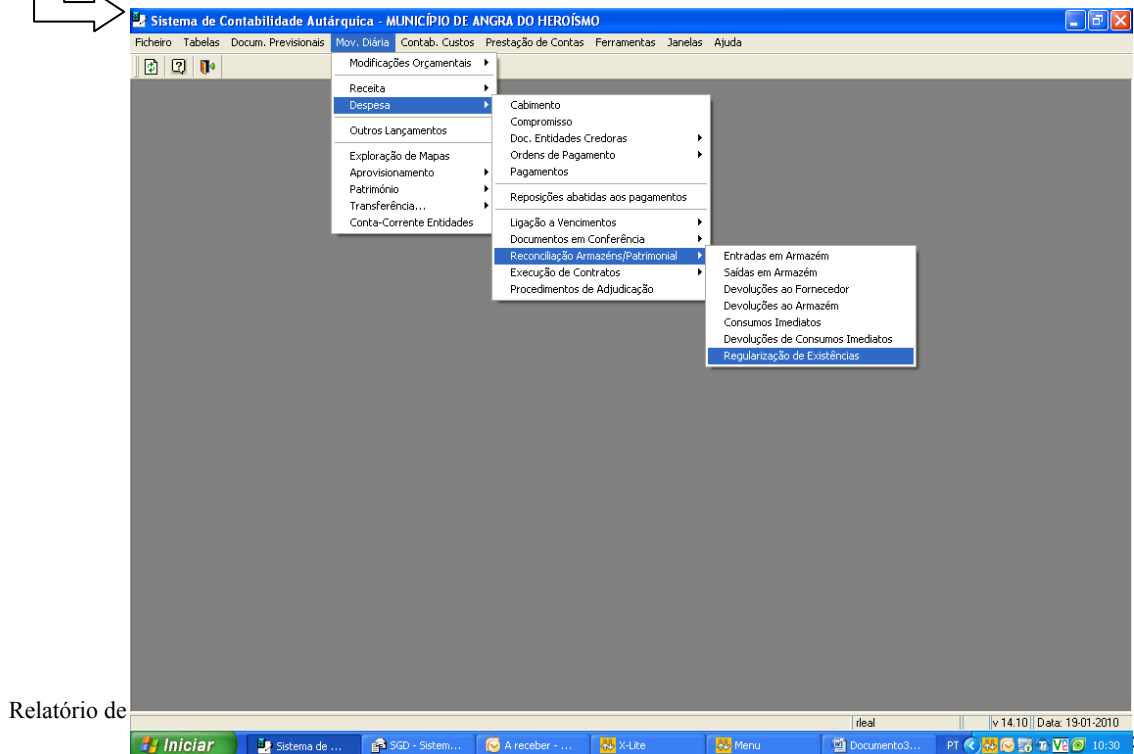
Para reconciliar as entradas em armazém e a regularização de existências:

Mov. Diária→Despesa→Reconciliação em Armazéns/Patrimonial→Entradas



Mov. Diária→Despesa→Reconciliação Armazéns/Patrimonial→Regularizações de Existências

↳ A regularização de existências necessita de Despacho da Sra. Presidente.

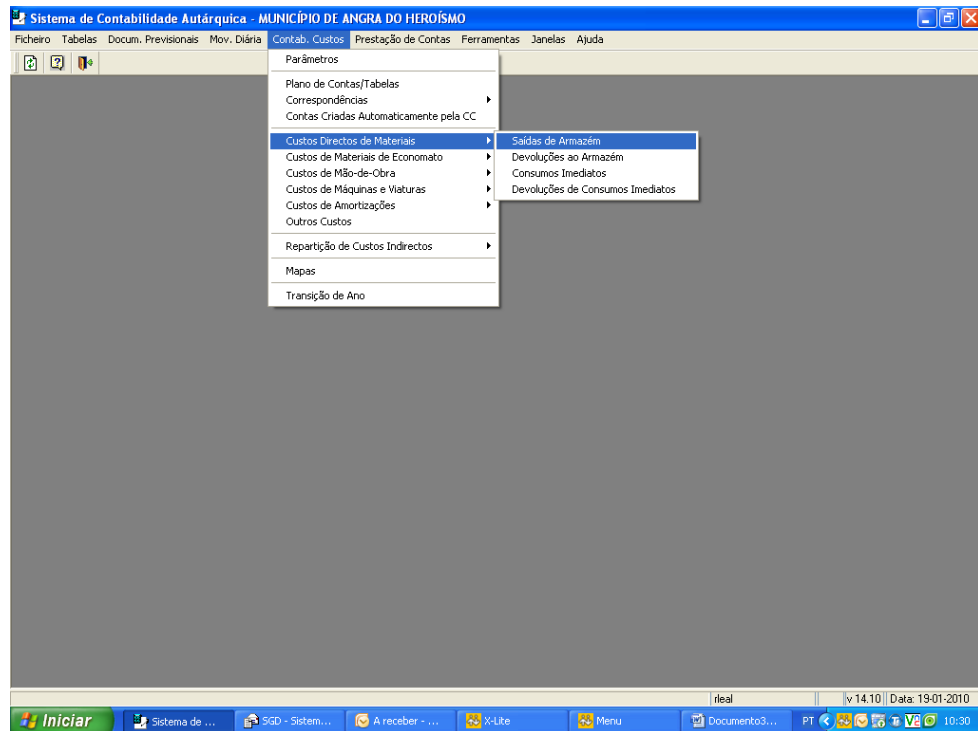




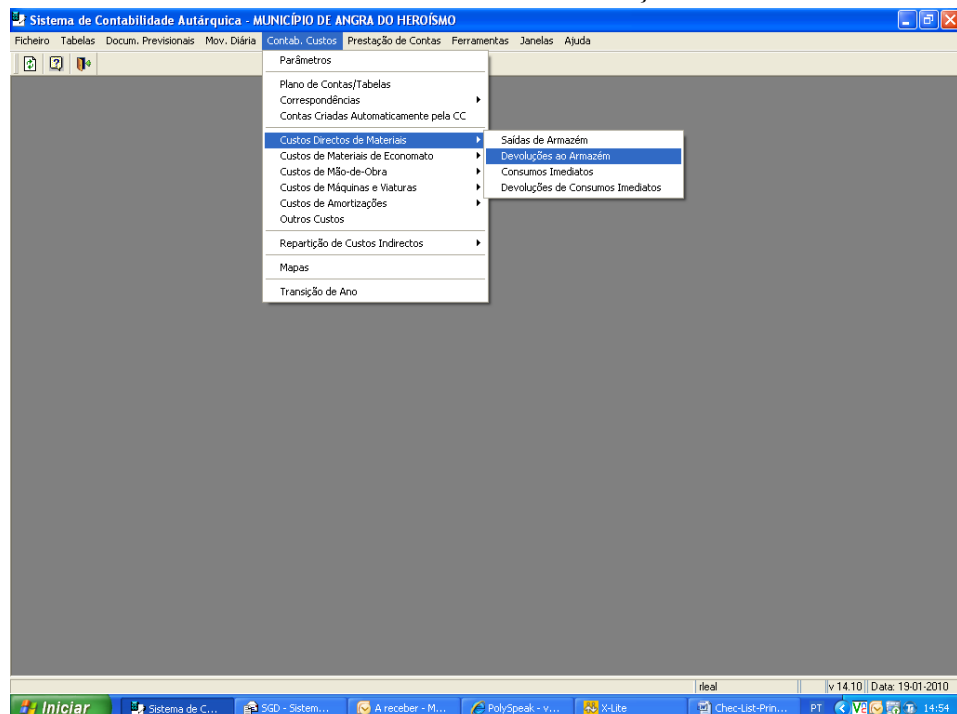
Para reconciliar as saídas de armazém:

Custos Directos de Materiais:

- Contab. Custos→Custos Directos de Materiais→Saídas de Armazém



- Contab. Custos→Custos Directos de Materiais→Devoluções ao Armazém

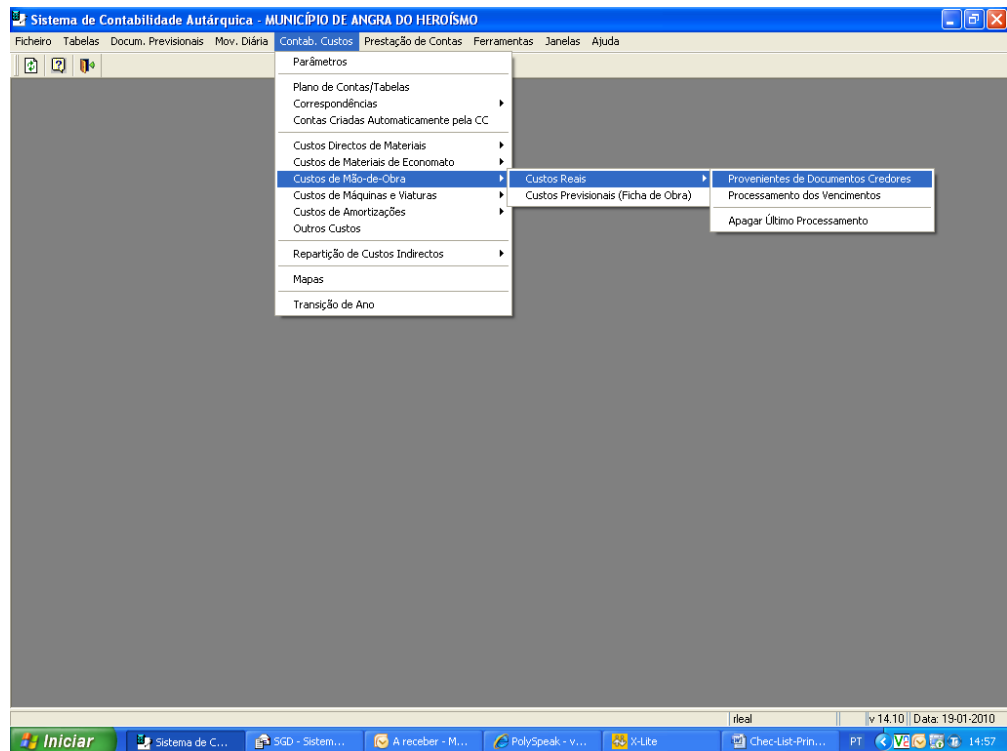


Ambos reconciliam-se em lote. Selecciona-se os movimentos e clica-se em Reconciliar/Detalhes.

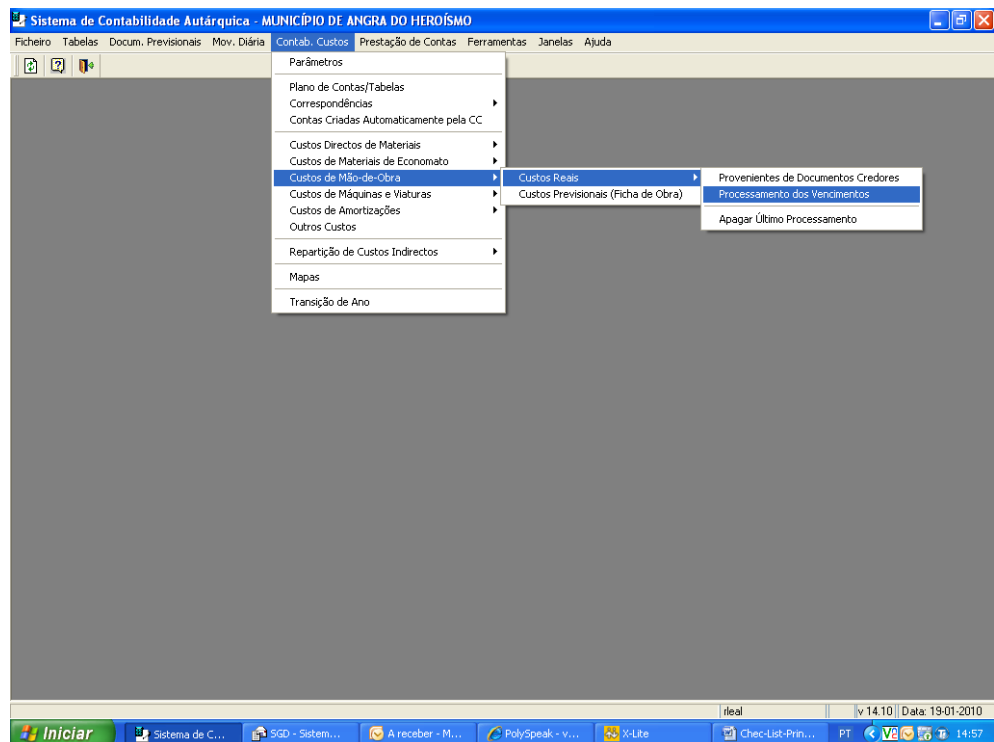


Custos de Mão-de-Obra:

- Contab. Custos→Custos de Mão-de-Obra→Custos Reais→Provenientes de Documentos Credores

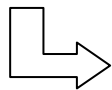
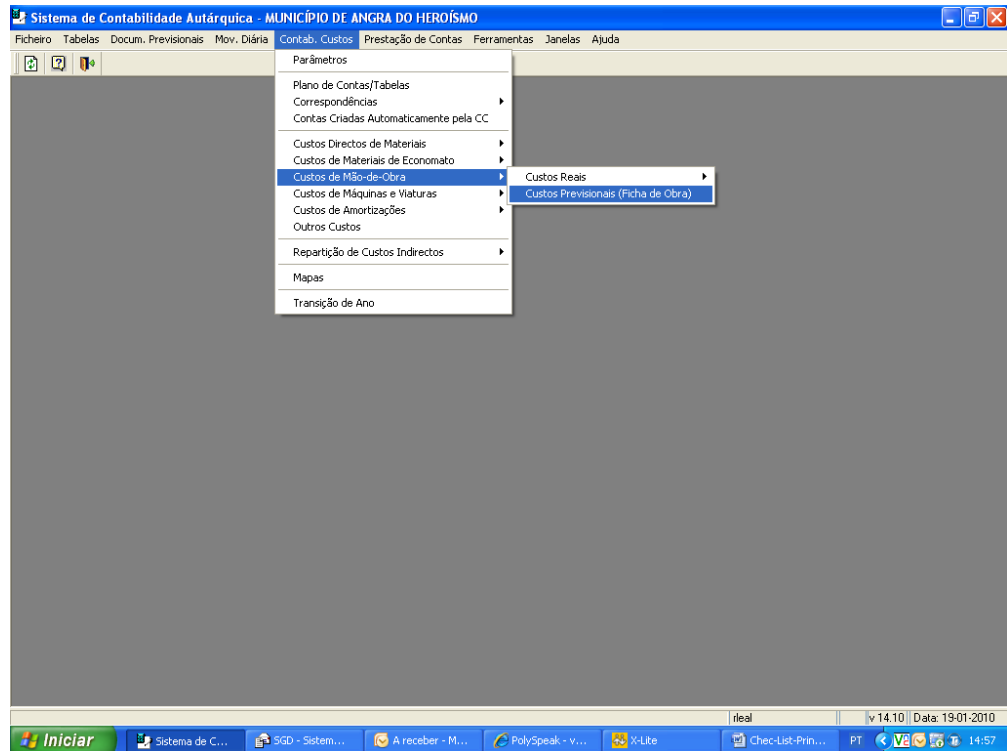


- Contab. Custos→Custos de Mão-de-Obra→Custos Reais→Processamento dos Vencimentos





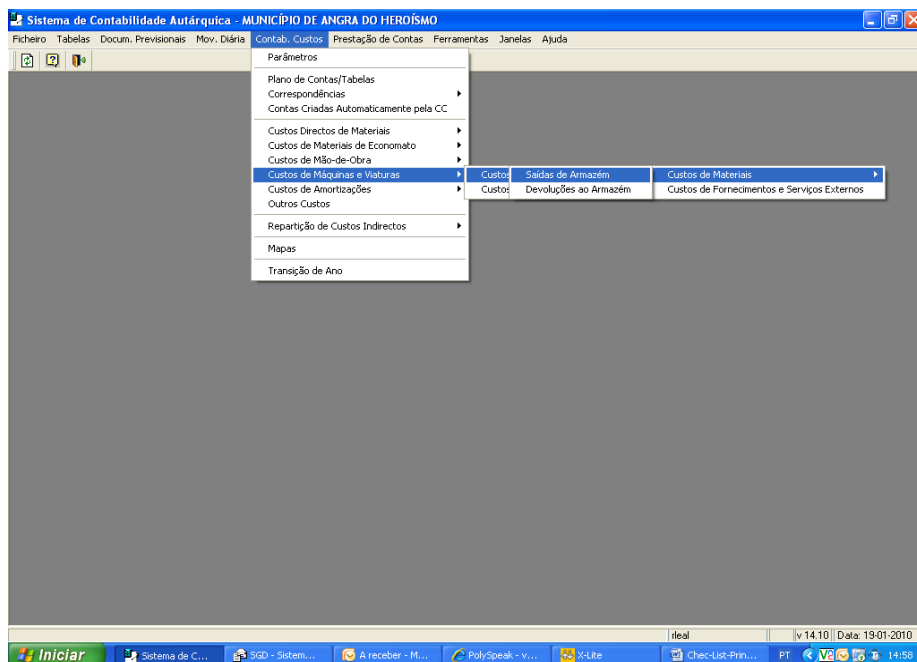
- Contab. Custos→Custos de Mão-de-Obra→Custos Previsionais (Ficha de Obra)



O Processamento dos Vencimentos é feito pela Dr. Sandra; os Custos Previsionais (Ficha de obra) são lançados semanalmente pela D. Teresa. Estes custos são calculados através do custo de hora real, com o custo de obra padrão de cada funcionário.

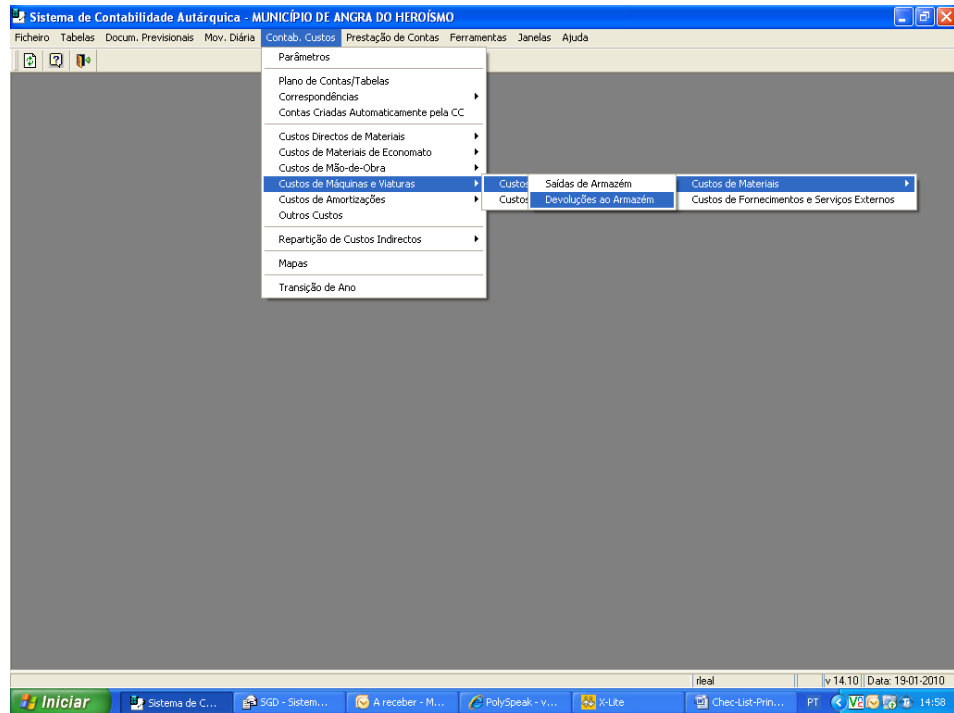
Custos de Máquinas e Viaturas:

- Contab. Custos→Custos de Máquinas e Viaturas→Custos Reais→Custos de Materiais→Saídas de Armazém

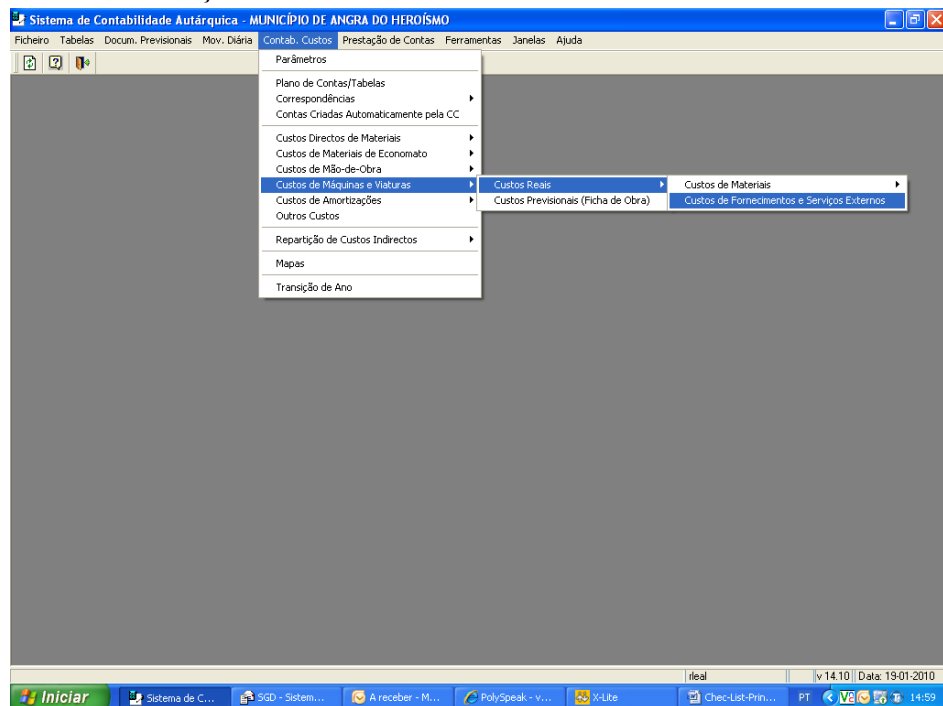




- Contab. Custos→Custos de Máquinas e Viaturas→Custos Reais→Custos de Materiais→Devoluções ao Armazém³



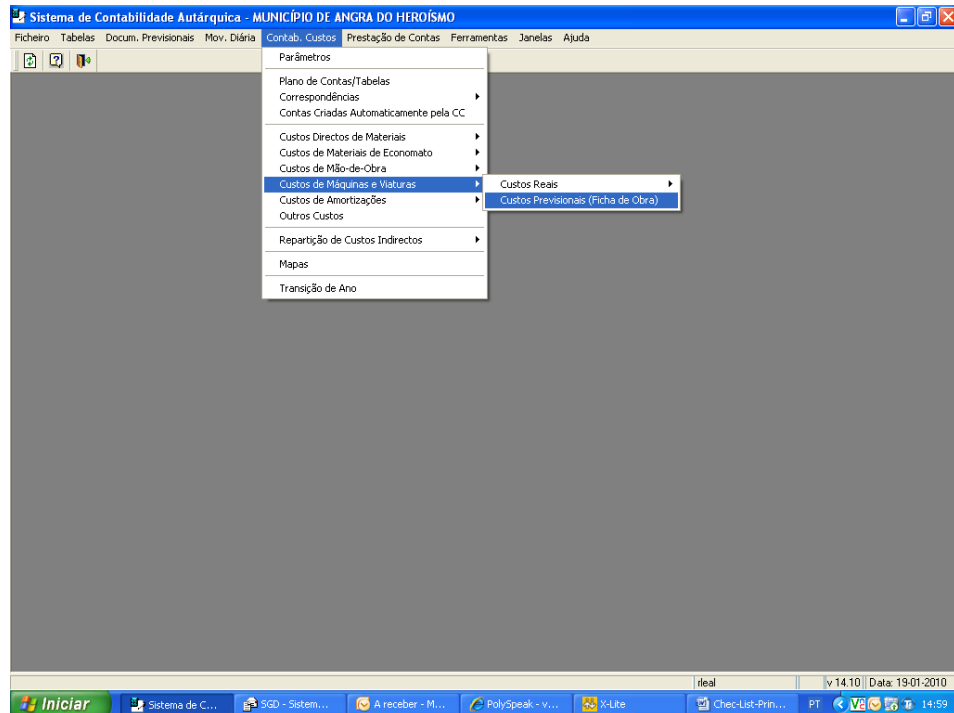
- Contab. Custos→Custos de Máquinas e Viaturas→Custos Reais→Custos de Fornecimentos e Serviços Externos



³ Este menu só é percorrido para se confirmar que está tudo reconciliado, isto é, que não existem operações em aberto.



- Contab. Custos→Custos de Máquinas e Viaturas→Custos Previsionais (Ficha de Obra)⁴

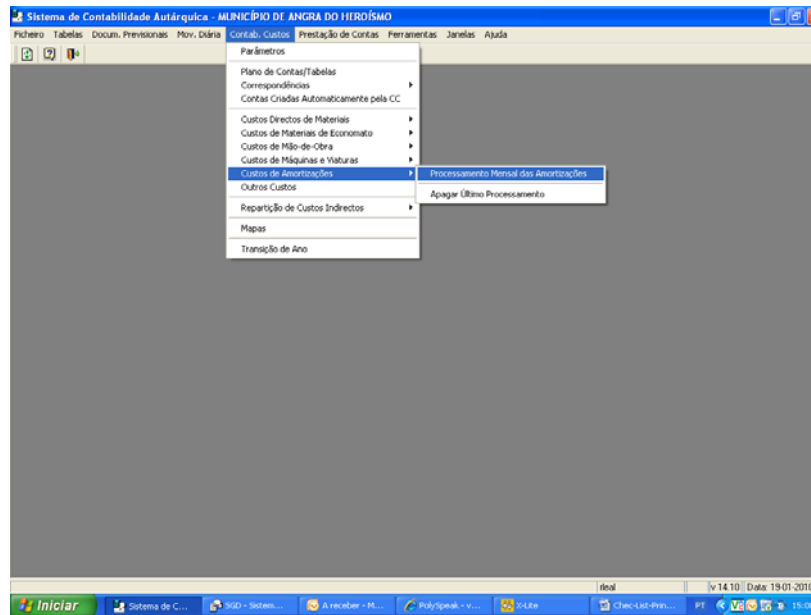


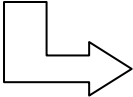
↳ Em todos os menus dos custos de máquinas e viaturas, selecciona-se os movimentos efectuados e clica-se Reconciliar/Detalhes.

Custos de Amortizações:

- Contab. Custos→Custos de Amortizações→Processamento Mensal das Amortizações

⁴ Este menu só é percorrido para se confirmar que está tudo reconciliado, que não existem operações em aberto.




 A Secção do Património é responsável pelas amortizações, ficando também a seu cargo a respectiva reconciliação.


Quando aparecer um movimento com uma legenda “Bem do Património incorrectamente Classificado”, faz-se

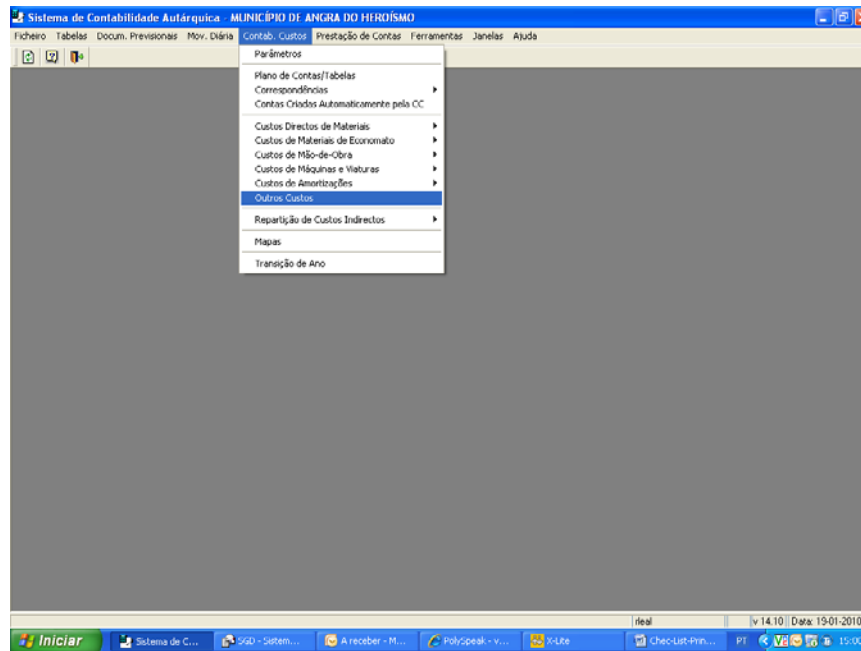
- Contab. Custos→Correspondências→Bens do Património=> Tipo de Custo

Ver bens→Por Corresponder, e imputa-se o respectivo Centro de Custo ao Bem

Outros Custos:

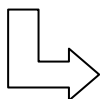
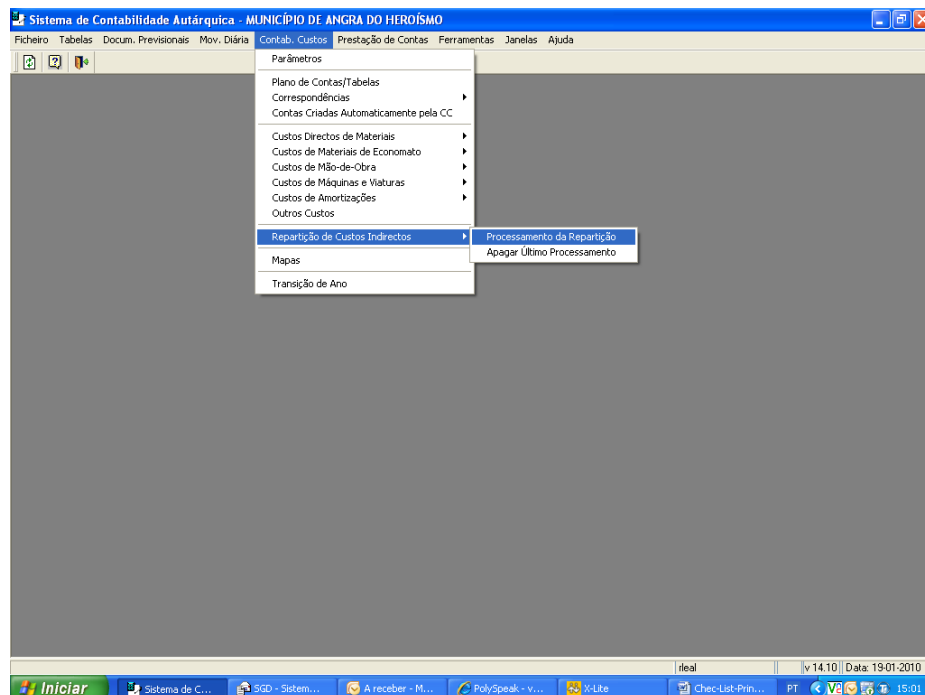
- Contab. Custos→Outros Custos


 Para reconciliar os movimentos, procurar a factura para ver a requisição e imputar Ao respectivo Centro de Custos.



Repartição Centro de Custos:

- Contab. Custos → Repartição de Custos Indirectos → Processamento da Repartição



Inserir-se o ano e o mês a fechar.



No decorrer do fecho do mês o Duarte fica responsável por imprimir as CCs (Fichas de Custo) 2,3,4 e 5 e a Secção de Contabilidade as CCs 6,7,8 e 9.

Sumariando, o fecho mensal da contabilidade de custos é efectuado de forma a regularizar e a imputar os custos nos respectivos centros de custo. Para tal, é necessário percorrer todos os passos anteriores de forma a verificar se não existem movimentos por reconciliar e conferir esses movimentos com o respectivo documento, por exemplo facturas, de maneira a verificar que os centros de custo imputados são os correctos.

Posto isto, é feita uma repartição dos custos, introduzindo o respectivo ano e mês a fechar.



3.5 – A Prestação de Contas

3.5.1 – Generalidades

Como foi referido, o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, aprovou o POCAL, obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas, consubstanciando assim a reforma da administração financeira e das contas públicas no sector da administração autárquica.

Pelo POCAL o sistema de contabilidade autárquico compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos.

Neste âmbito, a Contabilidade de Custos constitui um importante instrumento de gestão económica e financeira, pelo que se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para o apuramento de custos por funções (já referidos no Capítulo 2) e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços.

Como documentos de prestação de contas das autarquias locais que remetem as contas ao Tribunal de Contas⁵ consideram-se:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados;
- Mapas de execução orçamental;
- Anexos às demonstrações financeiras;
- Relatório de Gestão.
- Mapa de Execução Orçamental da Despesa
- Mapa de Execução Orçamental da Receita
- Demonstração dos Fluxos de Caixa

Os documentos de prestação de contas são enviados ao Tribunal de Contas dentro do prazo legalmente fixado para o efeito, após a respectiva aprovação pelo órgão

⁵ Todos os municípios enviam os documentos de prestação de contas. Apenas as entidades de regime simplificado é que ficam excluídas desse envio, como é exemplo as Juntas de Freguesia.



executivo (Câmara), independentemente da sua apreciação pelo órgão deliberativo (Assembleia).

A informação relativa à contabilidade de custos não faz, obrigatoriamente, parte dos documentos de prestação de contas. É o município, por iniciativa própria, que entende divulgar essa informação.

3.5.2 – A Contabilidade de Custos na Prestação de Contas

Este ponto está em conformidade com o que, da Contabilidade de Custos, será incluído no Relatório de Prestação de Contas de 2009 da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo.

Todos os dados relativos à Contabilidade de Custos são obtidos automaticamente a partir da Contabilidade Financeiro-Patrimonial, directamente ou por integração automática dos módulos de Facturação, Gestão de Compras, Gestão de Pessoal e Imobilizado.

Ocupando-se da determinação dos custos dos produtos ou serviços, de forma a permitir a sua avaliação no final dos períodos contabilísticos, a Contabilidade de Gestão é vista na CMAH como um instrumento de grande importância na tomada de decisões e no controlo da gestão. Contudo, **não é possível fazer Análise aos Desvios, pois aquando da abertura dos Centros de Custos não foi feito o respectivo orçamento; assim sendo esta análise ainda não está instituída.** Uma vez que os custos são imputados com base em valores pré-determinados.

A tabela dos códigos de Centros de Custos (que no GES/OAD se designa por Bens ou Serviços) encontra-se construída com as seguintes categorias já referidas, mas que agora se passam finalmente a explicar.

1 – Centros de Custos – Desagregação dos centros de custos do Município de Angra do Heroísmo de acordo com a seguinte estrutura:

- **11 – Bens e serviços prestados** – Para imputação de todos os custos suportados com a venda de bens e a prestação de serviços dos quais o Município receba compensação monetária (por exemplo, todos os custos relacionados com o transporte inter-parques);
- **12 – Obras de grande reparação** – Para imputação de todos os custos de grandes reparações do património municipal efectuadas por administração directa, tendo de ser desagregado obra a obra para, no final do ano, se apurar o



valor a ser adicionado ao Património do Município. Como grandes reparações ou beneficiações entende-se as que aumentem o valor ou a duração provável da utilização da máquina ou viatura ou do edifício. Em caso de dúvida, consideram-se grandes reparações ou beneficiações sempre que o respectivo custo exceda 30% do valor patrimonial líquido de viatura (Art.º 13.º do CIBE – Portaria 671/2000, de 17 de Abril);

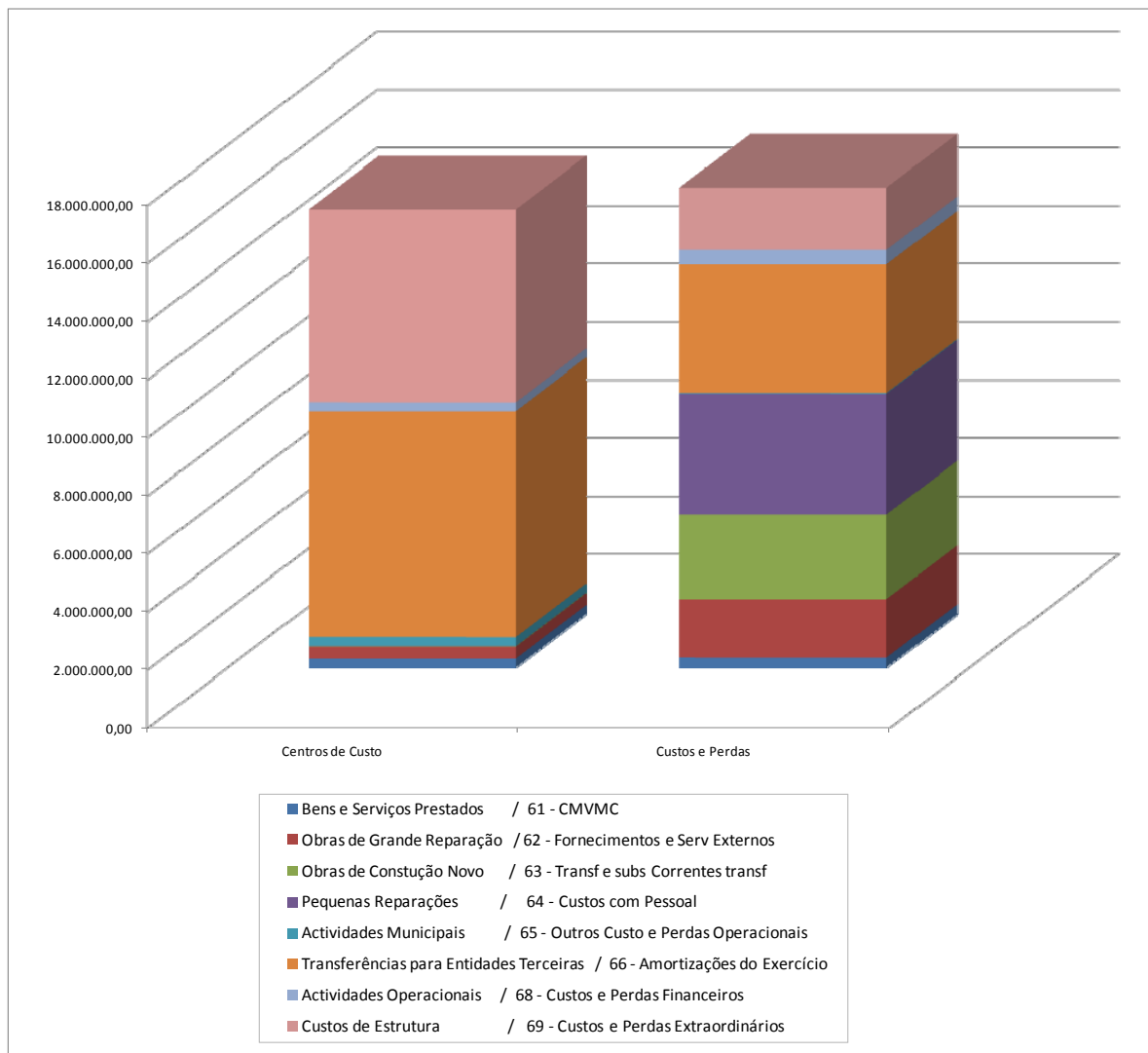
- **13 – Obras de construção (novo)** – Para se imputar todos os custos de construções novas que sejam efectuadas por administração directa, tendo de ser desagregado obra a obra para, no final do ano, se apurar o valor a ser adicionado ao Património do Município (Bens do Domínio Público ou Imobilizações em Curso);
- **14 – Pequenas reparações** – Para imputação de todos os custos de pequenas reparações e conservações do património municipal;
- **15 – Actividades municipais** – Para imputação dos custos das actividades culturais, desportivas, recreativas e de lazer e outras actividades que o Município promova no âmbito das suas atribuições;
- **16 – Transferências para entidades terceiras** – Para imputação dos custos com as transferências efectuadas pelo Município para entidades terceiras (e.g. freguesias) no âmbito das suas atribuições;
- **17 – Actividades Operacionais** – Para imputação de custos de actividades de suporte às atribuições principais do Município (como por exemplo, limpeza urbana, jardinagem, transporte de pessoal, limpeza de espaços públicos, iluminação pública), apenas nos casos em que não exista um equipamento específico no código 182 – Equipamentos Municipais, como por exemplo, as zonas balneares ou os jardins públicos, sendo que, a existir, o custo deverá ser imputado ao equipamento;
- **18 – Custos de estrutura** – Desagregado em duas grandezas:
 - **Por Serviços** – em função da estrutura orgânica do Município, para imputação por serviço dos custos que não poderão ser imputados directamente aos códigos acima (por exemplo, todos os custos administrativos como o serviço de contabilidade, aprovisionamento, recursos humanos, etc.);



- **Por Equipamentos Municipais** – em função dos vários equipamentos municipais (escolas, espaços públicos, zonas de lazer, etc.) para imputação de todos os custos correntes do funcionamento desses equipamentos.

O Gráfico 7 mostra que o total dos custos verificados na classe 6 é muito semelhante ao verificado nos centros de custo. A pequena diferença de valores entre custos e perdas e os valores imputados aos centros de custo resulta do facto de a contabilidade de custos ser ainda recente no município, revelando uma falta de experiência que leva a uma possível errada imputação dos custos.

Gráfico 7 – Custos e Perdas por Centros de Custos

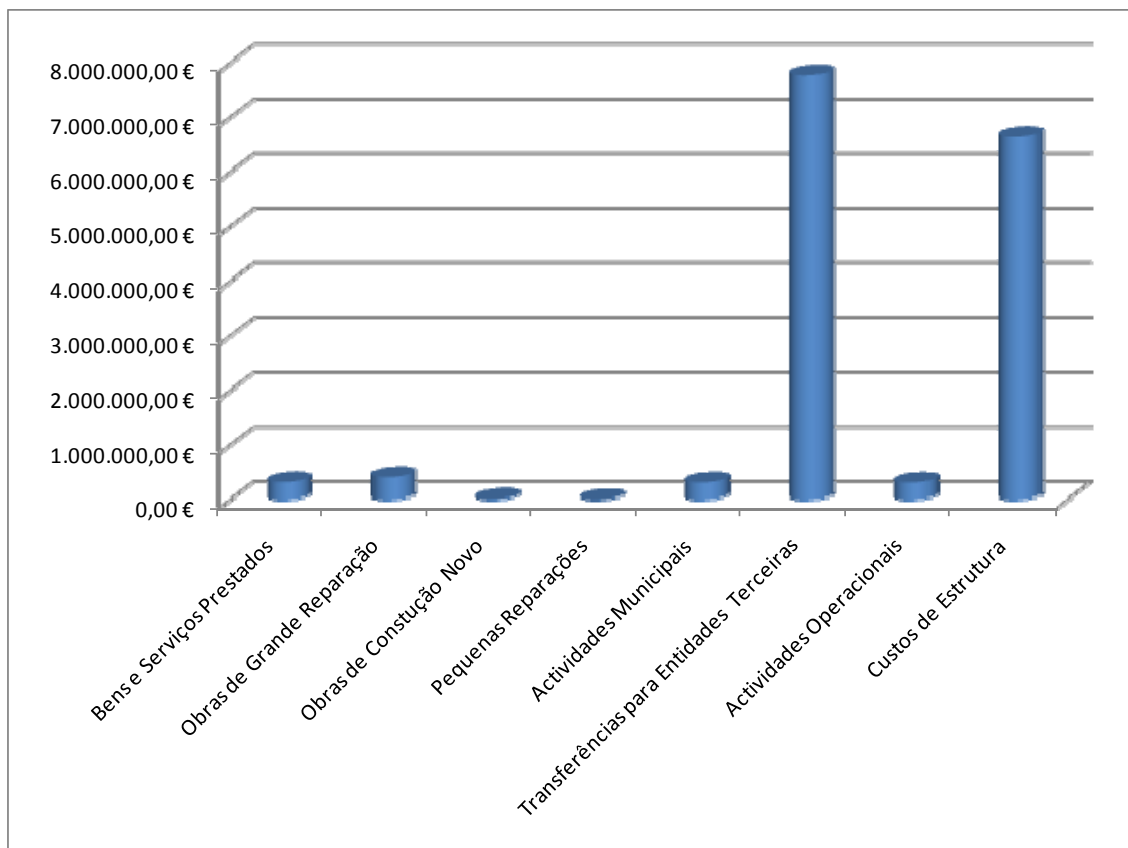




A totalidade dos custos gerais imputados aos centros de custo totaliza, em 2009, €15.785.046,40 de um total de € 16.539.047,56. Assim o total de custos não incorporados totaliza € 754.001,16 representando 4,56% da totalidade dos custos.

No Gráfico 8 são apresentados os Centros de Custos desagregados e os respectivos valores imputados. Em claro destaque, estão em primeiro lugar, as Transferências para Entidades Terceiras, com um valor absoluto de €7.783.613,49, seguido dos Custos de Estrutura, com €6.639.055,23.

Gráfico 8 – Centros de Custo desagregados

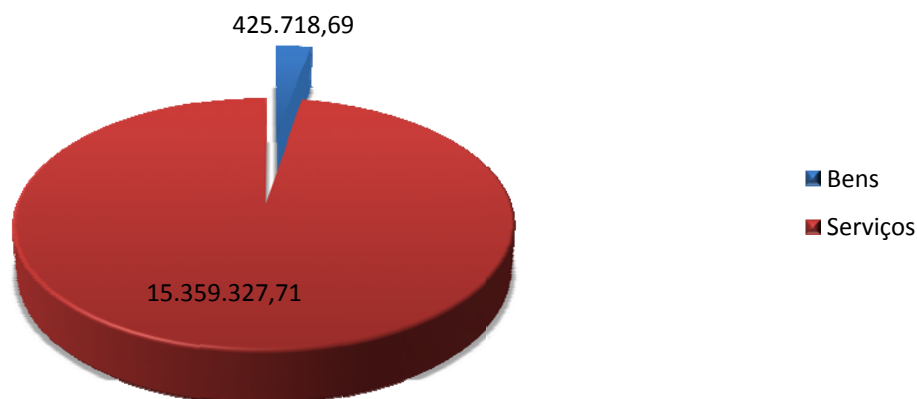


Como referido, os Centros de Custo podem ser de Bens ou Serviços. Imputam-se nos Centros de Custo dos Bens (Códigos 12 e 13) só as construções novas e as grandes reparações do património municipal efectuadas por administração directa; o restante montante de custos imputáveis é imputado nos Centros de Custos dos Serviços



(Códigos 11, 14, 15, 16, 17 e 18), razão pela qual o valor dos custos imputados ser muito superior nos Serviços, como se pode verificar pelo Gráfico 9.

Gráfico 9 – Centros de Custo de Bens e Serviços



Assim os Serviços absorvem 97% dos custos imputados, com valor absoluto de €15.359.327,71.

No Gráfico 10 observa-se que os custos imputados nos centros de custo dos serviços são muito superiores aos custos imputados aos bens. No gráfico estão representadas as categorias referêntes aos centros de custo dos serviços.

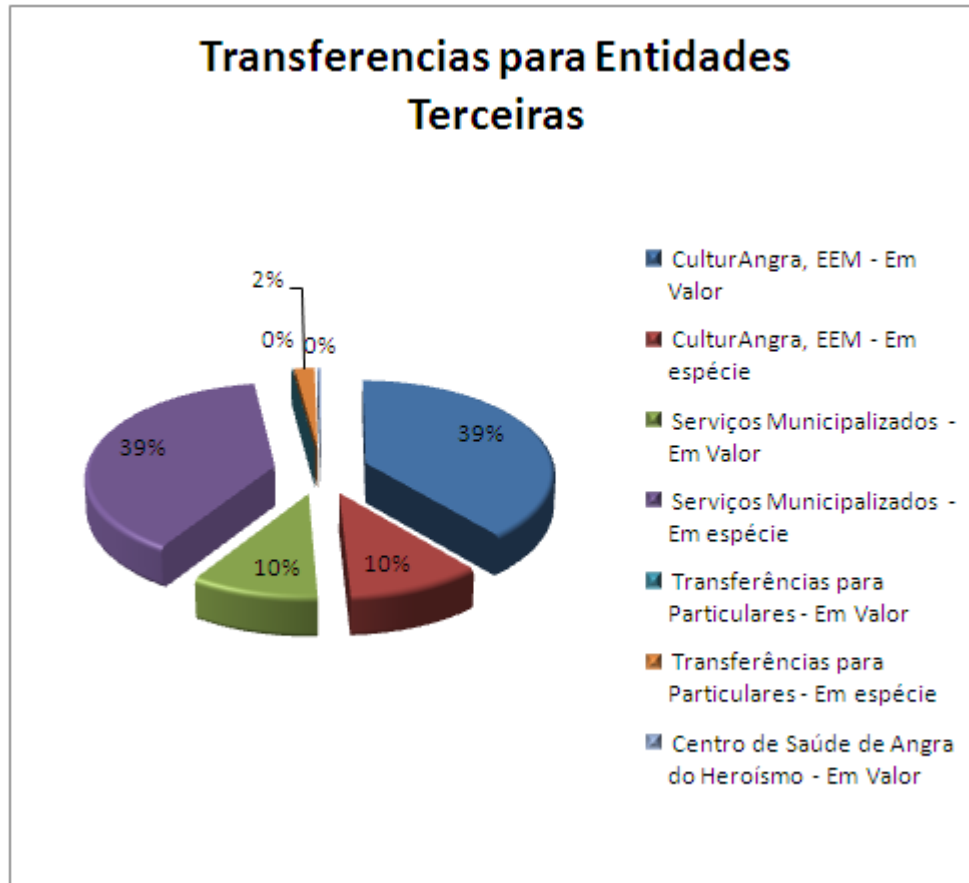
Gráfico 10 – Centros de Custo Serviços





Nos Serviços é de realçar as Transferências para Entidades Terceiras com cerca de 50% da totalidade dos custos.

Gráfico 11



Dentro das Transferências para Entidades Terceiras, o Gráfico 11 evidencia a CulturAngra e os Serviços Municipalizados com maiores custos. Os custos da “CulturAngra e os Serviços Municipalizados – Em Espécie” são, na sua maioria, amortizações de bens da CMAH, ao serviço destes, que são considerados como um apoio em espécie. A verba inerente à “CulturAngra⁶ – Em Valor” contém o apoio concedido pela CMAH para as Sanjoaninas⁷.

As Transferências para Particulares são apoios concedidos a estratos sociais desfavorecidos. Nas “Transferências para Particulares – Em Espécie” são Materiais

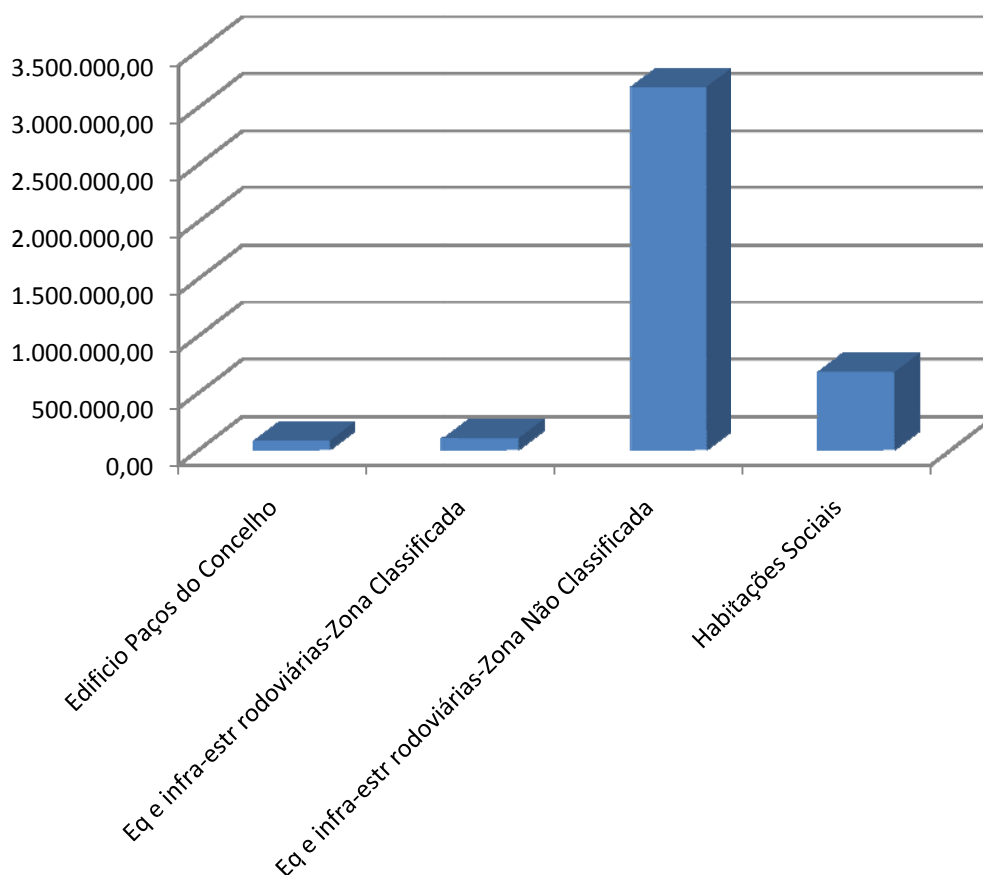
⁶ É um instituto público que é responsável pelas actividades culturais do município.

⁷ São as maiores festas profanas dos Açores, e realizam-se na cidade de Angra do Heroísmo.



adquiridos e Mão-de-Obra da CMAH atribuídos aos desfavorecidos. O Custo referente ao “Centro de Saúde de Angra do Heroísmo – Em Valor” diz respeito à Vacina contra a meningite assegurada pela CMAH por esta não integrar qualquer plano de vacinação, quer nacional quer regional.

Gráfico 12 - Custos de Estrutura



Como o Gráfico 12 mostra que, nos Custos de Estrutura, o “Eq. e Infra-estruturas Rodoviárias – Zona Não Classificada” é o Centro de Custo (CC) com maior valor de custos imputados nesta categoria, totalizando € 3.178.230,61. Estes custos referem-se quase na sua totalidade a amortizações das estradas do concelho e a manutenção das mesmas. No CC “Eq. e Infra-estrutura Rodoviária – Zona Classificada” incluem-se apenas as estradas referentes a zona classificada como Património Mundial da Humanidade. Estes custos são também essencialmente da amortização das

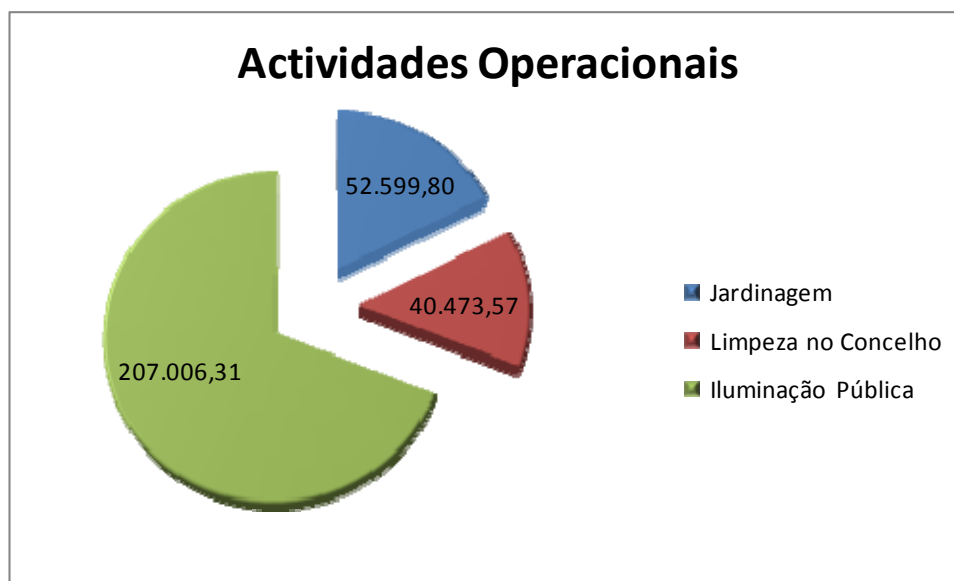


respectivas estradas e da sua manutenção, incluindo nestes últimos o aluguer de máquinas.

No que respeita aos custos das “Habitações Sociais”, são em grande parte o valor das respectivas amortizações, da sua conservação e reparação (incluindo MOD) e do pagamento do consumo de electricidade.

Os custos imputados ao CC “Edifício Paços do Concelho” respeitam às amortizações dos Bens existentes, ao pagamento de produtos de limpeza e higiene e a consumos, como o da água e da electricidade.

Gráfico 13



No que concerne à análise dos custos por Actividades Operacionais (Categoria 17), o Gráfico 13 mostra que a Iluminação Pública é a que absorve mais custos, com aproximadamente 60% dos custos totais imputados a esta categoria.

A CMAH atribui a verba e delega as competências às Juntas de Freguesia no que respeita à limpeza do Concelho, pelo que esta actividade é a que absorve menores custos no município. Já os custos inerentes à Jardinagem são referentes a MOD prestada pelos jardineiros e alguns materiais adquiridos para manutenção e embelezamento das zonas verdes do Concelho.

As Sanjoaninas são, sem dúvida, a actividade municipal (Categoria 15) mais relevante, representando 22% dos custos das actividades municipais, com um valor absoluto em 2009 de € 74.939,35. Este custo pode dizer-se que assume a forma de apoios em espécie, pois abarca amortizações de bens da CMAH utilizados nas

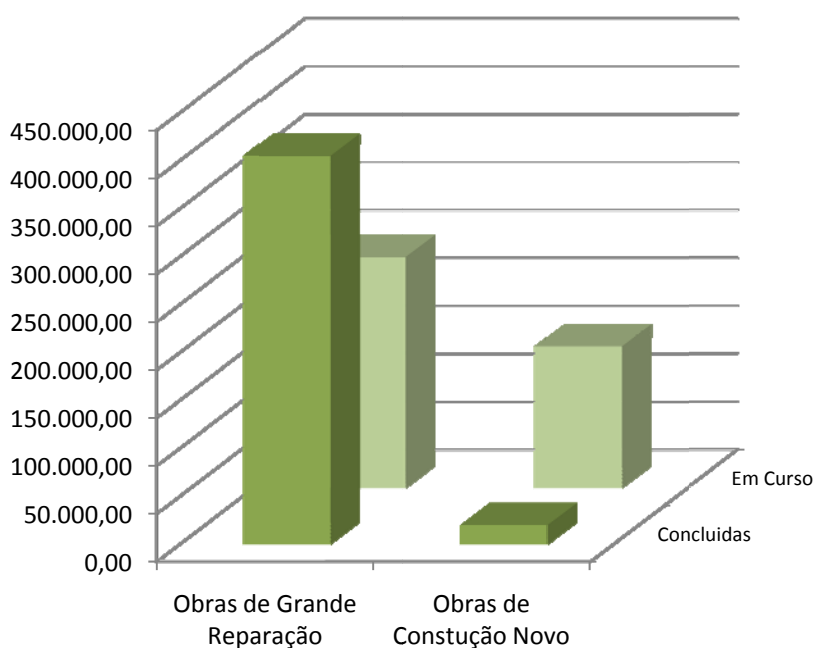


Sanjoaninas, a MOD cedida e o pagamento de alguns consumos, como o da electricidade e a água.

Nos Bens e Serviços prestados (Categoria 11) destaca-se o contrato referente aos mini bus que totaliza um custo de € 339.338,85.

Os Bens têm um peso relativo face à totalidade dos custos imputados de 3% que equivale a €425.718,69 em obras (grande reparação e novas) concluídas em 2009, conforme ilustrado no Gráfico 14. No entanto existem aqui Centros de Custo plurianuais (obras em curso, reparações e novas) que transitam para 2010, nos quais foram imputados do ano corrente €389.650,86.

Gráfico 14 – Centros de Custo Bens



De forma a evidenciar a utilidade da contabilidade de custos para o município foi elaborado o seguinte exemplo.

O Quadro 2 apresenta o Custo Médio (CM) por Aluno de cada Escola Básica ou Pré-Escolar do Concelho (Categoria 18). Este custo é obtido deduzindo o valor das amortizações dos centros de custo de cada escola, de forma a ficarem só os custos relativos a obras, consumos, etc. O remanescente é dividido pelo número de alunos de cada escola. A Pré-Escolar de São Mateus, com € 15,94 por aluno, é a escola que possui um CM/Aluno mais baixo, seguindo-se a Escola Básica da Carreirinha e da Ribeira



Seca, com um CM/Aluno de € 20,07e € 20,08 respectivamente. Em contrapartida a Escola Básica do Farroco tem o maior CM com € 167,87 por Aluno, sucedendo-se a Escola Básica da Ladeira Grande e Pico da Urze com um CM/Aluno de € 111,06 e € 108,48 respectivamente.

Este quadro mostra-nos a utilidade da Contabilidade de Custos de forma a evidenciar quais as escolas que consomem mais, e assim fazer uma melhor utilização dos recursos disponíveis.

De salvaguardar uma possível má utilização dos CC, pois se é feita uma grande reparação numa escola e para tal não é aberto um Centro de Custo na categoria 12, e estes custos são imputados nos CC desta escola só que na Categoria 18, isto interfere no custo médio por aluno tornando-o mais elevado.

Quadro 2 – Custo Médio por Aluno

	Custo Total Imputado	Nº de alunos	Custo Médio/Aluno
Pré-escolar são mateus NI - 335	525,99 €	33	15,94 €
Escola Básica carreirinha NI - 123	3.672,85 €	183	20,07 €
Escola Básica da Ribeira seca de baixo NI - 14	502,12 €	25	20,08 €
Escola Básica caminho da esperança NI - 20	3.938,47 €	168	23,44 €
Escola Básica canada nova NI - 87	4.137,85 €	162	25,54 €
Escola Básica caminho da Igreja NI - 89	4.477,90 €	123	36,41 €
Escola Básica altares NI - 111	2.385,54 €	63	37,87 €
Escola Básica cantinho NI - 91	1.802,83 €	47	38,36 €
Pré-escolar alto das covas NI - 125	1.217,07 €	30	40,57 €
Escola Básica santo amaro NI - 86	2.411,68 €	54	44,66 €
Escola Básica infante dom henrique NI - 119	14.704,12 €	319	46,09 €
Escola Básica + pré escola São Sebastião NI - 113	5.600,36 €	119	47,06 €
Escola Básica Terreiro (Posto Santo) NI - 38	3.052,84 €	64	47,70 €
Escola Básica da Ribeira das oito NI - 103	2.930,67 €	59	49,67 €
Escola Básica ás doze NI - 105	2.043,60 €	41	49,84 €
Escola Básica vale de linhares NI - 30	2.299,42 €	46	49,99 €
Escola Básica canada da Igreja NI - 95	4.406,52 €	84	52,46 €
Escola Básica marco velho NI - 22	1.766,22 €	33	53,52 €
Escola Básica Terreiro NI - 109	2.132,59 €	39	54,68 €
Escola Básica 5 Ribeiras NI - 99	1.929,81 €	35	55,14 €
Escola Básica Rua Nova - Conceição NI - 34	6.227,10 €	103	60,46 €
Escola Básica canada da Igreja NI - 115	8.081,62 €	95	85,07 €
Escola Básica caminho novo NI - 28	5.510,94 €	55	100,20 €
Escola Básica pico da urze NI - 121	5.424,11 €	50	108,48 €
Escola Básica ladeira grande NI - 84	3.109,72 €	28	111,06 €
Escola Básica farroco NI - 42	15.108,43 €	90	167,87 €
Escola Básica bicas NI - 44	2.268,08 €	0	---
Escola Básica caminho da cidade NI - 18	2.106,97 €	0	---
Escola Básica caminho fundo ou central NI - 40	1.332,48 €	0	---
Escola Básica da grota do pico NI - 107	1.271,03 €	0	---
Escola Básica do pescueiro NI - 93	1.017,06 €	0	---
Escola Básica miradouro NI - 101	1.009,24 €	0	---
Escola Básica regatos NI - 97	1.025,96 €	0	---
Escola Básica Ribeira seca cima NI - 16	2.292,41 €	0	---
Escola Básica rua ciprião figueiredo NI - 32	487,50 €	0	---
Escola Básica vinha brava NI - 36	362,38 €	0	---



3.6 – Considerações Finais

Perante a preocupação crescente com a obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos, a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais orçamentais tornou-se escassa.

Neste cenário, a Contabilidade Analítica ou de Custos assume actualmente, nas instituições públicas, um papel preponderante como medida de análise e controlo de custos, auxiliando o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos.

No POCAL constatamos que o Sistema de Custeio Total é considerado o método privilegiado para apuramento de custos.

Resta concluir que os vários planos sectoriais de Contabilidade Pública, ao tornarem a Contabilidade Analítica ou de Custos obrigatória, despoletaram nas empresas de informática a necessidade de parametrizar os *softwares* de modo a incluir este subsistema de contabilidade. Nos municípios, universidades, institutos e escolas do ensino superior, a falta de recursos humanos e a prioridade que foi estabelecida pelas várias entidades, no aperfeiçoamento do sistema de Contabilidade Orçamental e Patrimonial, relevou para segundo plano o desenvolvimento do sistema de Contabilidade Analítica. Contudo, com o desenvolvimento dos *softwares* e as crescentes necessidades de gestão, provavelmente, a médio prazo essas entidades irão aperfeiçoar os sistemas de modo a cumprir com as regras estipuladas obtendo, desta forma, os dados necessários à racional tomada de decisões e à avaliação dos resultados destas instituições.

Pode-se ainda dizer, que a contabilidade de custos é de extrema importância para qualquer município, pois é uma mais-valia para perceber onde estão a ser aplicados os recursos e se estes estão a ser geridos da melhor forma.



ANÁLISE CRÍTICA E CONCLUSÃO

Uma apreciação crítica a todo o Estágio permite dizer que o balanço final foi muito positivo. Existiu um grande desenvolvimento profissional e também pessoal.

É também justo afirmar que a formação acadêmica adquirida permite, a nós alunos, alcançar capacidades importantes para enfrentar a realidade do actual mercado de trabalho.

Durante o Estágio foram bastantes os conhecimentos adquiridos na FEUC que foram utilizados, designadamente de Contabilidade Financeira, Contabilidade Pública, Fiscalidade, Noções Gerais de Direito, Direito das Empresas e dos Contratos, Análise e Gestão Financeira, Estatística, Cálculo Financeiro e ainda matérias adquiridas nas unidades curriculares associadas aos Sistemas de Informação.

De salientar ainda a importância de todas as unidades curriculares relacionadas com Recursos Humanos, pois são um ponto fundamental para se lidar com diferentes tipos de pessoas, numa realidade institucional com os mais variados tipos de personalidades e feitios.

Convém também realçar que foi muito importante ter começado o Estágio na Contabilidade da Câmara, facilitando a percepção de assuntos mais técnicos; este início serviu de base a uma melhor compreensão de todas as tarefas posteriormente desenvolvidas, designadamente na elaboração do orçamento para 2010 e no relatório de prestação de contas para 2009.

Em síntese, apesar de algumas dificuldades sentidas, foram muitos os conhecimentos que foi possível retirar desta primeira experiência profissional, pois a prática é imprescindível para completar o conhecimento obtido pelos livros.

Finalmente, pode-se dizer que com a realização deste estágio, a CMAH conseguiu um maior desenvolvimento da sua Contabilidade de Custos, nomeadamente facilitou o fecho do mês com a elaboração da *check-list*. Outra contribuição importante foi a demonstração, com exemplos práticos, da utilidade da Contabilidade de Custos para a autarquia, implicando uma apresentação em Sessão de Câmara feita pelo estagiário.



BIBLIOGRAFIA

- Caiado, António C. Pires (2003). Contabilidade de Gestão. Lisboa, Áreas Editora.
- Caiado, António C. Pires; Pinto, Ana Calado (2002). Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Lisboa, Áreas Editora.
- Câmara Municipal de Angra do Heroísmo (2008). Relatório de Gestão e Prestação de Contas.
- Câmara Municipal de Angra do Heroísmo (2009a). Grandes Opções do Plano.
- Câmara Municipal de Angra do Heroísmo (2009b). Regulamento de Organização dos Serviços da Câmara.
- Câmara Municipal de Angra do Heroísmo (2010). Grandes Opções do Plano.
- Carvalho, João; Fernandes, Maria José; Camões, Pedro; Jorge, Susana (2007). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses. Edição de Autor. Publicado pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Coelho, Maria Hélia Martins (1997). “O Método de Cálculo de Custos baseado nas actividades”. *Revista de Contabilidade e Comércio* nº 214, pg. 211 – 238.
- Costa, Teresa do Carmo Salgueiro da (2007). “O Sistema da Contabilidade de Custos nas Entidades Locais em Portugal”. Trabalho apresentado na Conferência *Conocimiento, innovación y emprendedores; camino al futuro*. Universidad de Rioja, España.
- Oliveira, Eduardo Kiliam de; Ferreira, Flávio Smania (2007). “O Sistema de Custeio ABC como Ferramenta de Gestão Empresarial”. *Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas*. Ano 2, nº2, Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos (SP), Brasil.
- Rodrigues, Hugo Leandro (2003). “Breve análise sobre o método ABC”. *Sistema de Informação do TOC; CTOC*.
- Sá, Patrícia Moura (2006/2007). Slides das Aulas de Contabilidade de Gestão I e II. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Salvador, Rui (2007). “Contabilidade Analítica na Administração Pública”. TOC nº 83. Fevereiro, pg. 30 – 36.



Legislação:

- Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública
- Decreto-Lei nº 54/99, de 22 de Fevereiro – Aprova o POCAL
- Lei nº 159/99, de 14 de Setembro – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais
- Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental
- Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro – Aprova a (nova) Lei das Finanças Locais
- CIBE – Portaria 671/2000, de 17 de Abril

Referências Electrónicas:

<http://www.acores.com/angradoheroismo/>

<http://www.cm-ah.pt>

http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg4/anais/T7_0032_0254.pdf

<http://portal.airc.pt>

<http://www.proconvergencia.azores.gov.pt>