

Ana Patrícia da Silva Valente

# Divulgação de informação da Contabilidade de Custos nos municípios: o caso da Câmara Municipal de Ovar

Relatório de estágio apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre

janeiro/2016





**FEUC** FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Ana Patrícia da Silva Valente

## **DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS: O CASO DA CÂMARA MUNICIPAL DE OVAR**

Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, apresentado à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Orientadora académica: Professora Doutora Susana Jorge  
Supervisor Profissional: Dra. Zulmira Rodrigues

Coimbra, janeiro de 2016

## Índice

Resumo .....	v
Abstract.....	vi
Índice de figuras .....	vii
Índice de tabelas .....	viii
Glossário de siglas .....	ix
1. Introdução .....	1
2. O Estágio .....	3
2.1. Apresentação da entidade.....	3
2.1.1. Município de Ovar .....	3
2.1.2. Câmara Municipal de Ovar .....	7
2.1.2.1. Estrutura organizacional .....	8
2.1.2.2. Análise da situação orçamental, financeira, económica e patrimonial ....	11
2.2. Objetivos e plano de estágio .....	20
2.3. Principais tarefas desempenhadas .....	21
2.4. Análise crítica .....	28
3. Divulgação de informação da Contabilidade de Custos no contexto municipal .....	31
3.1. Breve enquadramento da reforma da Contabilidade Pública em Portugal.....	31
3.2. Conceitos gerais de Contabilidade de Custos.....	33
3.3. Obrigatoriedade legal da Contabilidade de Custos: POCAL <i>versus</i> SNC-AP.....	35
3.4. Importância da divulgação de informação da Contabilidade de Custos na prestação de contas.....	39
4. O caso da Câmara Municipal de Ovar .....	43
4.1. Organização e funcionamento da Contabilidade de Custos .....	43

4.2. Divulgação de informação da Contabilidade de Custos na prestação de contas: estudo empírico.....	45
4.2.1. Objetivo e metodologia.....	45
4.2.2. Resultados .....	46
5. Discussão e conclusão .....	50
6. Referência Bibliográficas .....	52
7. Legislação.....	54
ANEXO I – Organigrama.....	56
ANEXO II – Cronograma de tarefas desenvolvidas .....	57
ANEXO III – Contabilidade de Custos no Relatório de Gestão e Contas da CMO.....	58
ANEXO IV – Guião para entrevista .....	61

## Resumo

Hoje em dia os cidadãos são cada vez mais exigentes no que diz respeito ao acesso a informação proveniente da gestão de dinheiros públicos, sentindo ainda mais essa necessidade no contexto dos municípios, devido à sua proximidade a estes. Para além disso, atualmente tal exigência é incrementada pelo facto das pessoas possuírem habilitações literárias de nível mais elevado e, conseqüentemente, mais informadas, estão mais despertas para a vida política e para a gestão dos organismos públicos em geral. Cumulativamente a tudo isto, os casos de má gestão de recursos públicos e a mediatização desses assuntos levam a que as pessoas tenham mais informação.

Neste contexto, o presente trabalho pretendeu identificar a predisposição e em que condições os organismos públicos, nomeadamente os municípios, devem prestar mais informações aos seus cidadãos. Tratando-se de um relatório resultado de um estágio curricular realizado na Câmara Municipal de Ovar, analisou-se a predisposição de os atuais decisores políticos desta organização para disponibilizar, em particular, informação proveniente do subsistema da Contabilidade de Custos. A importância da divulgação deste tipo de informação é tanto maior, porquanto os cidadãos necessitam de saber o real custo dos serviços públicos locais, apreciando deste modo a eficiência da gestão municipal. Tal importância foi reconhecida pelos dirigentes da Câmara Municipal de Ovar, que admitiram a necessidade de incluir este tipo de informação na prestação de contas anual como crucial para incrementar a transparência.

Palavras-chave: Municípios, Contabilidade de Custos, prestação de contas, transparência.

## **Abstract**

Nowadays, citizens are increasingly demanding with regard accessing information from the public money management, even more feeling this need in the context of municipalities, because of their proximity to these. Furthermore, currently such a requirement is increased by the fact that people possess academic qualifications of higher level and hence more informed, they are more awakened to political life and to the management of public bodies in general. Cumulatively to all this, the mismanagement of public resources and media coverage of these issues lead people have more information.

In this setting, this study aimed to identify the predisposition and the conditions under which public bodies, including municipalities, should provide more information to its citizens. In the case of a report resulting of a traineeship held in the Municipality of Ovar, it analysed the willingness of the current policy makers of this organisation to disclose, in particular, information from the subsystem of Cost Accounting. The importance of disclosure of such information is all the greater, because citizens need to know the actual cost of local public services, this way realising the efficiency of municipal management. Such importance was recognised by the leaders of the Municipality of Ovar, who admitted the need to include this information in the annual statements of accounts as crucial to increase transparency.

**Keywords:** Municipalities, Cost Accounting, accountability, transparency.

## Índice de figuras

Figura 1: Região geográfica do Concelho de Ovar .....	4
Figura 2: Evolução do n.º de desempregados em Ovar inscritos no Centro de Emprego ....	5
Figura 3: Evolução da taxa de desemprego em Ovar inscritos no Centro de Emprego .....	6
Figura 4: Estrutura orgânica da CMO .....	9
Figura 5: Evolução das receitas cobradas por exercício no município de Ovar de 2007 a 2013 .....	12
Figura 6: Estrutura da receita do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	14
Figura 7: Estrutura da despesa do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	15
Figura 8: Evolução do valor das componentes do ativo do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	16
Figura 9: Evolução do valor das componentes do passivo do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	17
Figura 10: Evolução do valor das componentes dos fundos próprios do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	18
Figura 11: Estrutura de custos e perdas do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	19
Figura 12: Estrutura de proveitos e ganhos do município de Ovar de 2007 a 2013 .....	20
Figura 13: Ciclo da despesa .....	25
Figura 14: Principal objetivo da informação financeira .....	40

## **Índice de tabelas**

Tabela 1: Grau de execução da receita cobrada.....	12
Tabela 2: Volume de receita cobrada.....	13



## **Glossário de siglas**

CC – Contabilidade de Custos

CMO – Câmara Municipal de Ovar

DGAL – Direção-Geral das Autarquias Locais

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

NCP – Norma de Contabilidade Pública

SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica

SCC – Sistema de Contabilidade de Custos

SGT – Sistema de Gestão de Tesouraria

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações

Públicas

## **1. Introdução**

O presente relatório é resultado do estágio curricular realizado na Câmara Municipal de Ovar, que decorreu de 7 de abril a 26 de agosto de 2015, com a finalidade de concluir o Mestrado de Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Este estágio revelou-se de grande importância na medida que constituiu o primeiro contacto com o mercado de trabalho e, por isso, pertinente para consolidar conhecimentos adquiridos ao longo de todo o percurso académico na Faculdade. Também permitiu adquirir hábitos de trabalho, nomeadamente relativamente a cumprimento de horários, assunção de responsabilidades e partilha de espaços e tarefas com outros colegas.

A escolha do tema recaiu sobre a contabilidade de gestão, tendo sido devida à natureza da organização onde foi realizado o estágio, às tarefas desenvolvidas e à pouca exploração de temas nesta área, nomeadamente sobre a divulgação da informação extraída da Contabilidade de Custos. Na verdade já existem vários trabalhos que estudam a importância do uso interno (para apoio à gestão) da informação extraída deste subsistema, mas são raros os respeitantes à utilidade dessa mesma informação para usos externos à organização, pelo que o tema pareceu oportuno.

O presente relatório inicia-se com a descrição do estágio, começando por caracterizar o município de Ovar; depois far-se-á uma apresentação da Câmara Municipal de Ovar, sendo de seguida apresentados os objetivos e plano do estágio, assim como uma breve descrição das principais tarefas desenvolvidas; por fim será feita uma análise crítica. Na segunda parte será feita uma breve revisão da literatura sobre a divulgação de informação da Contabilidade de Custos no contexto municipal; para além de se fazer um breve enquadramento da reforma da Contabilidade Pública em Portugal, serão apresentados alguns conceitos da Contabilidade de Custos, bem como alguns sistemas de custeio, sendo ainda referida a obrigatoriedade legal do uso da Contabilidade de Custos no contexto do governo local, e a importância da divulgação da sua informação na prestação de contas. Na terceira parte será apresentado o caso da Câmara Municipal de Ovar, onde será feita uma exposição da organização e funcionamento da sua Contabilidade de Custos e da importância da divulgação da informação dela extraída na

prestação de contas anual. Este último ponto resultou de um pequeno estudo empírico baseado em entrevistas aos decisores políticos e dirigentes técnicos da Câmara Municipal de Ovar no que diz respeito à área da gestão financeira do município. Para finalizar o presente relatório, proceder-se-á à discussão e conclusão sobre a temática em estudo.

## **2. O Estágio**

Neste capítulo far-se-á uma descrição da entidade onde se realizou o estágio curricular e os objetivos e plano do mesmo, procedendo-se também a uma breve descrição das principais tarefas desenvolvidas durante o período de estágio. Por fim, será feita uma análise crítica onde se fará uma reflexão sobre esta experiência profissional.

### **2.1. Apresentação da entidade**

Nesta secção será feita uma apresentação da entidade, começando por uma descrição macro, ou seja, primeiramente descrever-se o município de Ovar, fazendo uma caracterização geográfica, demográfica, económica e cultural. Posteriormente, far-se-á a apresentação da Câmara Municipal de Ovar, nomeadamente a sua estrutura organizacional e uma breve análise da situação orçamental, financeira, económica e patrimonial dos últimos anos.

#### **2.1.1. Município de Ovar**

- **Caracterização geográfica e demográfica do Concelho de Ovar**

O concelho de Ovar localiza-se no distrito de Aveiro, estando situado a 35Km de Aveiro e a 35km do Porto. É limitado a norte pelo concelho de Espinho, a nordeste por Santa Maria da Feira, a leste por Oliveira de Azeméis, a sul por Estarreja e Murtoza e a oeste pelo Oceano Atlântico, que banha perto de 15 km da sua costa<sup>1</sup>. Tem uma área de 147,70Km<sup>2</sup>, sendo composto por 5 freguesias, nomeadamente, a União de Freguesias de Ovar, S. João, São Vicente de Pereira e Arada, Esmoriz, Cortegaça, Maceda e Válega e tem aproximadamente 55 mil habitantes<sup>2</sup>. Na Figura 1 podemos ver as freguesias que compõem o município e os municípios que limitam o concelho de Ovar.

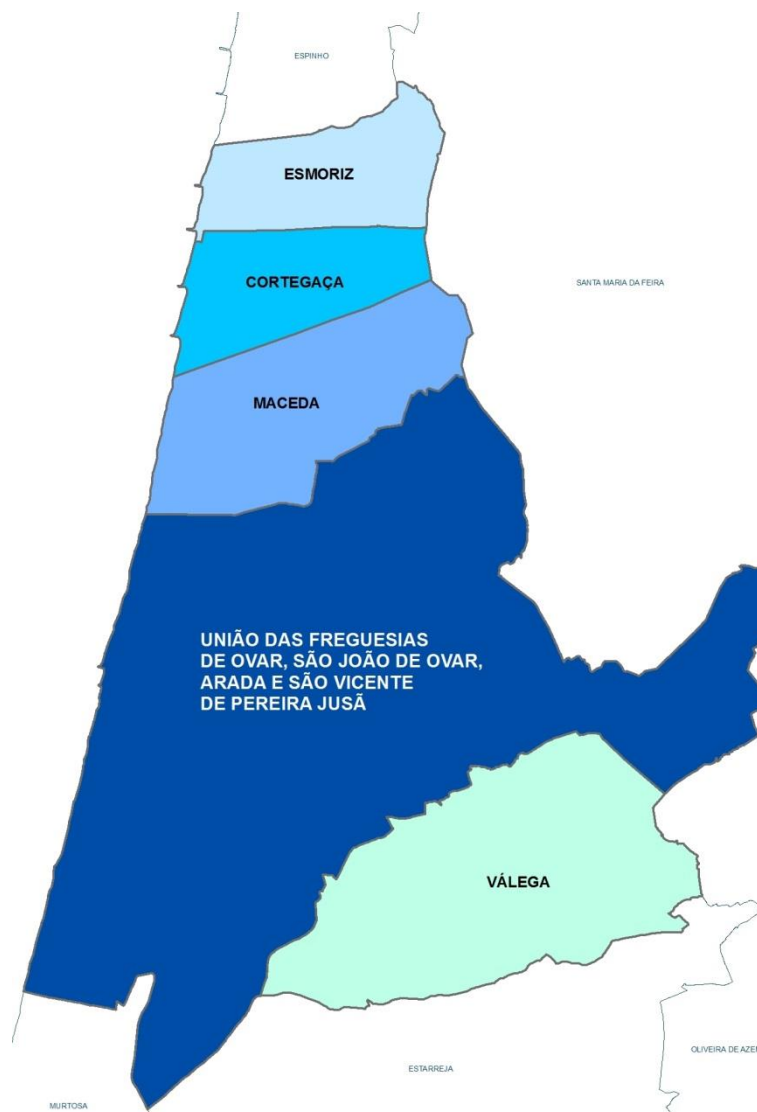
---

<sup>1</sup> Fonte: [http://www.portalautarquico.pt/pt-PT/entidades\\_locais/concelhos/ovar/](http://www.portalautarquico.pt/pt-PT/entidades_locais/concelhos/ovar/)

<sup>2</sup> Fonte:

<http://www.pordata.pt/Municipios/Popula%C3%A7%C3%A3o+residente+total+e+por+grandes+grupos+et%C3%A1rios-390>

**Figura 1: Região geográfica do Concelho de Ovar**



Fonte: <https://www.facebook.com/ovartv/photos/pb.144787512242565.-2207520000.1443961220./421314557923191/?type=3&theater>

- **Desemprego**

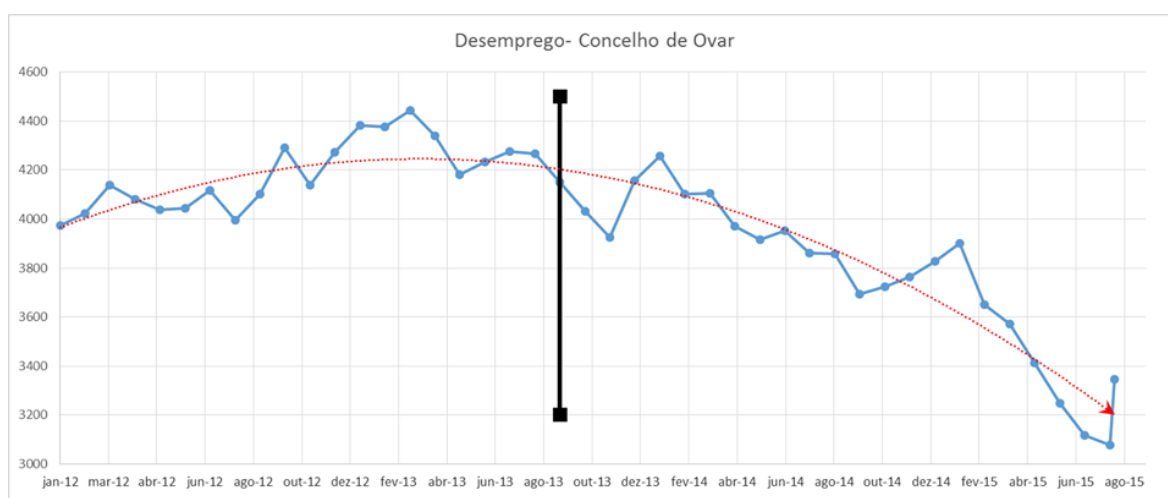
Em 2011, havia 4.132 desempregados no concelho de Ovar, dos quais 1.895 eram do sexo masculino e 2.237 eram do sexo feminino<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Fonte: Pordata, <http://www.pordata.pt/Municipios/Popula%C3%A7%C3%A3o+desempregada+segundo+os+Censos+total+e+por+sexo-162>

Segundo o Instituto do Emprego e Formação Profissional<sup>4</sup>, em agosto de 2015 existiam 3.346 pessoas inscritas no centro de emprego, das quais 1.383 eram do sexo masculino e 1.963 do sexo feminino. O número de desempregados inscritos tem seguido, nos últimos anos, uma tendência decrescente, como podemos ver nas Figuras 2 e 3.

**Figura 2: Evolução do n.º de desempregados em Ovar inscritos no Centro de Emprego**

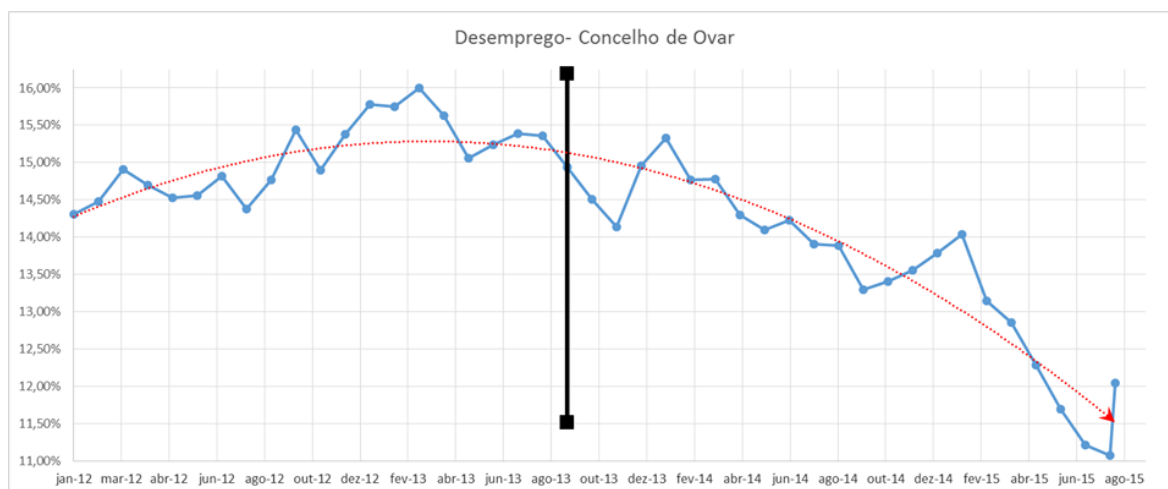


Fonte:

<https://www.facebook.com/salvador.malheiro/photos/pcb.435474159996082/435473686662796/?type=3&theater>

<sup>4</sup> Fonte: IEF, <https://www.iefp.pt/documents/10181/3950794/SIE+-+Desemprego+registado+por+concelhos+agosto+2015.pdf/6f61e8da-29bc-4a97-b094-38edc87ef811>

**Figura 3: Evolução da taxa de desemprego em Ovar inscritos no Centro de Emprego**



Fonte:

<https://www.facebook.com/salvador.malheiro/photos/pcb.435474159996082/435473683329463/?type=3&theater>

- **Atividades culturais e desportivas**

Tem havido um grande esforço por parte do atual Executivo para melhorar e aumentar a oferta cultural no concelho; também se tem tentado fazer com que a cultura esteja acessível a todos, visto que grande parte da agenda cultural do município é de entrada gratuita. As atividades culturais mais marcantes no concelho de Ovar são o Carnaval, as Festas Quaresmais, o FIMO (Festival Internacional de Marionetas de Ovar), as Festas do Mar que acontecem em várias praias do concelho, entre muitas outras comemorações que decorrem todos os anos no concelho.

Quanto ao desporto, pratica-se em Ovar uma grande diversidade de modalidades desportivas, nomeadamente, basquetebol, futebol, ciclismo, voleibol, atletismo, canoagem, vela, *surf*, entre outras. Devido à grande linha de costa que limita o concelho de Ovar, é possível praticar uma grande variedade de desporto náutico. O facto de uma parte da Ria de Aveiro passar por Ovar, possibilita que seja possível a prática de canoagem, vela e *stand up paddle*.

- **Atividades económicas**<sup>5</sup>

O secular quadro rural e piscatório do concelho de Ovar foi profundamente subvertido, no século XX, com a industrialização que, acelerara sobretudo a partir das décadas de 50 e 60, transformando Ovar num concelho totalmente diferente, onde mais de metade da população ativa se emprega no sector secundário.

Atualmente, Ovar é um concelho industrial com um leque muito variado de atividades que vão de têxtil e vestuário à metalúrgica e produtos metálicos, da produção de rações à cordoaria, do material elétrico à montagem de automóveis ou ao fabrico de componentes. O setor industrial emprega uma parte significativa da população ativa, mais de 60%.<sup>6</sup>

### **2.1.2. Câmara Municipal de Ovar**

A missão da Câmara Municipal de Ovar vem expressa no artigo 1º do Despacho n.º 95/2013, onde pode ler-se o seguinte: “Os Serviços do Município de Ovar têm como missão o exercício das atribuições e competências que lhe são cometidas, nos termos da lei e dos regulamentos, no respeito por critérios de eficiência, eficácia, qualidade, transparência e rigor, de forma a garantir qualidade de vida aos munícipes do Concelho de Ovar e a todos os utilizadores dos serviços municipais”.

Na concretização desta missão, os Serviços encontram-se organizados conforme o descrito na secção seguinte.

---

<sup>5</sup> Fonte: [https://www.cm-ovar.pt/www//Templates/GenericDetails.aspx?id\\_object=2542&divName=627s1897s639&id\\_class=639](https://www.cm-ovar.pt/www//Templates/GenericDetails.aspx?id_object=2542&divName=627s1897s639&id_class=639)

<sup>6</sup> Fonte: [https://www.cm-ovar.pt/www//Templates/GenericDetails.aspx?id\\_object=2691&divName=627s1897s642&id\\_class=642](https://www.cm-ovar.pt/www//Templates/GenericDetails.aspx?id_object=2691&divName=627s1897s642&id_class=642)



### **2.1.2.1. Estrutura organizacional**

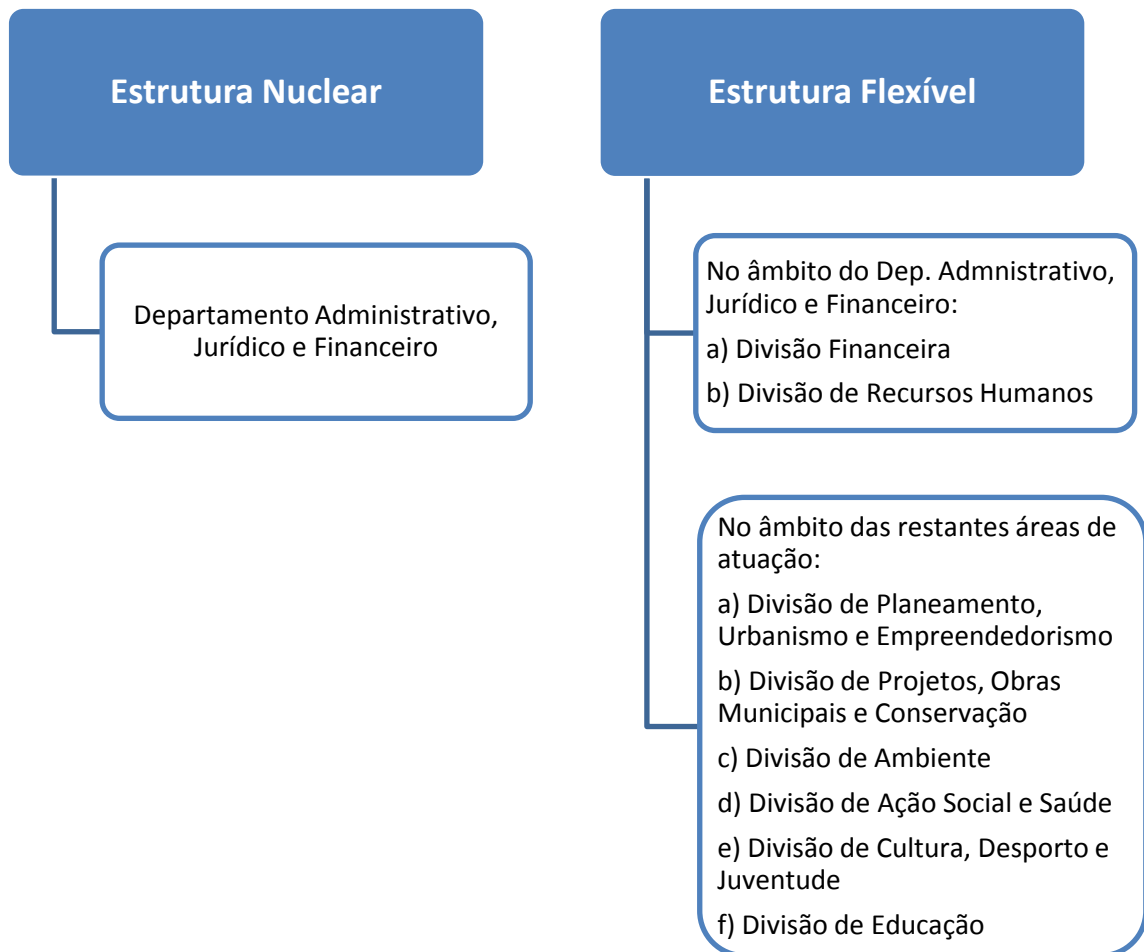
De acordo com o Mapa de Pessoal da Câmara Municipal de Ovar para 2015, a 31 de dezembro de 2014 existiam 333 postos de trabalho, estando 15 funcionários em regime de cedência de interesse público<sup>7</sup>.

A estrutura orgânica da CMO vem expressa no Despacho n.º 95/2013 publicado em Diário da República, 2ª Série, n.º 2, de 3 de janeiro de 2013. A organização dos serviços municipais segue um modelo de estrutura hierarquizada, composta por duas estruturas, uma nuclear e outra flexível. “A estrutura nuclear do serviço é composta por direções ou por departamentos municipais, mas correspondendo sempre a uma departamentalização fixa” art.º 10º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de outubro. “A estrutura flexível é composta por unidades orgânicas flexíveis, dirigidas por um chefe de divisão municipal, as quais são criadas, alteradas e extintas por deliberação da câmara municipal, que define as respetivas competências, cabendo ao presidente da câmara municipal a afetação ou reafetação do pessoal do respetivo mapa, de acordo com o limite previamente fixado.”. Art.º 10º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de outubro. Na Figura 4 podemos ver como são formadas essas duas estruturas na CMO. O organograma da CMO é apresentado no ANEXO I.

---

<sup>7</sup> A cedência de interesse público “corresponde à ocupação de um posto de trabalho através da colocação de um trabalhador na mesma situação funcional em diferente órgão ou serviço ou em diferente situação funcional no mesmo ou em diferente órgão ou serviço. Este processo implica, em regra, um acordo tripartido entre o trabalhador e os órgãos ou serviços de origem e destino”. (fonte: <https://www.ina.pt/index.php/mobilidade/2012-11-30-11-56-06/o-que-e-a-mobilidade-geral>).

**Figura 4: Estrutura orgânica da CMO**



Fonte: Elaboração própria.

O presente estágio foi realizado na Divisão Financeira, mais concretamente, no Serviço de Contabilidade. Para além do Serviço de Contabilidade, fazem também parte da Divisão Financeira o Serviço de Compras e Aprovisionamento, o Serviço de Tesouraria e o Serviço de Armazém Municipal.

No art.º 27º do Despacho n.º 95/2013, de 3 de janeiro, pode ler-se que “ao serviço de Contabilidade compete, designadamente, executar todas as tarefas na área da Contabilidade, no âmbito da Divisão Financeira”. Tais tarefas vêm descritas no art.º 10º desse mesmo despacho, como por exemplo “executar, nos termos legais, a contabilidade orçamental, através da conferência dos documentos e da classificação e escrituração das receitas e das despesas, arquivando os necessários comprovativos” (alínea o)), “manter

organizada e atualizada a contabilidade municipal, bem como zelar pela escrituração de todos os registos contabilísticos” (alínea p)), “assegurar, organizar e manter atualizado 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 patrimonial e de custos” (alínea gg)), “proceder à conferência dos bens recebidos e a sua conformação com as faturas, verificando, designadamente, a sua conformidade com a guia de remessa e as respetivas condições propostas pelos fornecedores no processo de consulta ou concurso, remetendo -as, em seguida, para a contabilidade orçamental” (alínea eee)) e “manter devidamente escriturados todos os livros e impressos obrigatórios de controlo e gestão financeiros da Tesouraria e cumprir as disposições legais e regulamentares sobre contabilidade municipal” (alínea ttt)).

Em relação ao Serviço de Compras e Aprovisionamento, compete a este serviço “executar todas as tarefas e procedimentos pré-contratuais, no âmbito da atividade inerente às compras, ao aprovisionamento e aos mercados públicos” (art.º 28º do Despacho n.º 95/2013, de 3 de janeiro).

Quanto ao Serviço de Tesouraria, compete (art.º 29º do Despacho n.º 95/2013, de 3 de janeiro): “a) Arrecadar receitas eventuais e virtuais, incluindo a liquidação de juros de mora e outras taxas suplementares; b) Promover a guarda de todos os valores e documentos que lhe forem entregues; c) Efetuar o pagamento de todas as despesas, depois de autorizadas; d) Transferir para a Tesouraria da Fazenda Pública ou outras entidades as importâncias devidas, uma vez recebida a ordem de pagamento; e) Efetuar o levantamento de transferências correntes e de capital a favor do Município; f) Efetuar os depósitos e levantamentos em instituições de crédito; g) Entregar no Serviço de Contabilidade os documentos que lhe incumbem, nos termos da legislação aplicável; h) Controlar as contas -correntes com instituições de crédito, cuja conciliação é da sua inteira responsabilidade; i) Remeter aos empreiteiros, fornecedores ou outras entidades os cheques relativos a pagamentos efetuados, exigindo e controlando a remessa dos respetivos recibos; j) Efetuar pagamentos aos empreiteiros, fornecedores ou outras entidades por transferência bancária, exigindo e controlando a remessa dos respetivos recibos; k) Manter devidamente escriturados todos os livros e impressos obrigatórios de

controlo e gestão financeiros da Tesouraria e cumprir as disposições legais e regulamentares sobre contabilidade municipal; l) Colaborar, nos termos da lei, na elaboração dos balanços”.

No art.º 30º do referido Despacho n.º 95/2013, de 3 de janeiro, pode ler-se ainda que “ao Serviço de Armazém, compete, designadamente, executar todas as tarefas que, no âmbito da Divisão Financeira, permitam uma gestão integrada e eficaz do economato e dos armazéns municipais”.

#### **2.1.2.2. Análise da situação orçamental, financeira, económica e patrimonial**

Nesta secção apresentam-se alguns indicadores em forma de tabelas e gráficos, como objetivo de fazer algumas análises orçamentais, financeiras, económicas e patrimoniais, nomeadamente considerando a evolução da condição da CMO nos últimos anos.

Como podemos ver na Tabela 1, o grau de execução da receita cobrada tem vindo a aumentar desde 2007, tendo-se verificado uma diminuição apenas em 2009, o que denota maior rigor no cálculo das estimativas das receitas a obter pelo município. Esta evolução francamente positiva deve-se essencialmente ao aumento do rigor no cálculo das estimativas das receitas a obter pelo município, ou seja, deve-se mais à diminuição dos montantes previsionais do que efetivamente ao volume de receitas cobradas pelo município que, como podemos ver na Figura 5, seguem uma tendência contrária. De 2010 a 2013 o grau de execução da receita cobrada registou uma tendência positiva, ao contrário do que aconteceu com o volume de receitas cobrada que tem vindo a diminuir, o que mostra que a melhoria do grau de execução da receita cobrada se deve ao maior rigor no cálculo destas previsões.

**Tabela 1: Grau de execução da receita cobrada**

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
64,3%	64,3%	61,1%	67%	73,9%	80,6%	90,2%

Fonte: Carvalho *et al.* (2014, p. 55)

**Figura 5: Evolução das receitas cobradas por exercício no município de Ovar de 2007 a 2013**



Fonte: Elaboração própria.

A análise ao peso da receita proveniente de impostos e taxas em relação à receita total permite perceber se o município tem ou não independência financeira em relação às transferências obtidas. Na Tabela 2 é possível verificar que, no município de Ovar, o peso da receita proveniente de impostos e taxas tem vindo a aumentar desde 2010, depois de um período de quebra entre 2007 e 2009, mas ainda assim, não atinge os 50% das receitas totais. Assim sendo, demonstra uma certa dependência das transferências do Orçamento de Estado.

Os municípios que apresentam uma receita fiscal que não atinge os 50% das receitas totais revelam uma certa dependência de receitas provenientes de transferências

do Orçamento de Estado e, no ano em apreço, de meios de financiamento bancário (Carvalho *et al.*, 2014).

**Tabela 2: Peso da receita proveniente de impostos e taxas em relação à receita total**

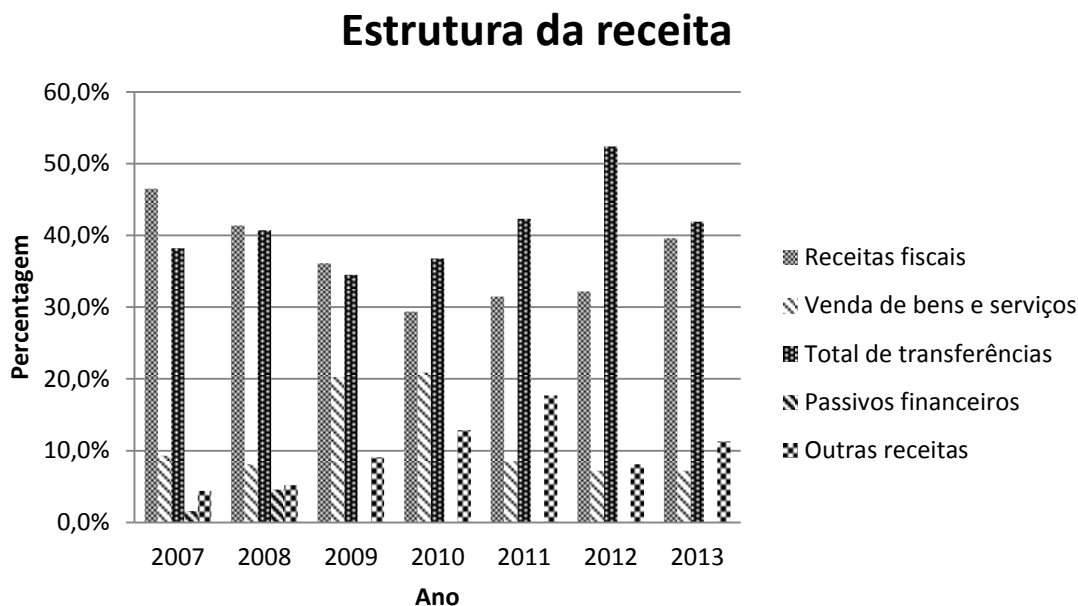
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
46,7%	41,6%	36,4%	30,7%	31,6%	32,3%	39,8%

Fonte: Carvalho *et al.* (2014, p. 79)

Para complementar esta análise, julga-se ser útil analisar a estrutura da receita que para além das receitas fiscais, é também proveniente de venda de bens e serviços, transferências, passivos financeiros e outras receitas.

A Figura 6 mostra que, desde 2010, o total de transferências tem sido a componente com maior peso na estrutura da receita do município de Ovar, tendo ultrapassado os 50% em 2012. Quanto às receitas fiscais, como já vimos anteriormente, têm vindo a aumentar desde 2010, invertendo a tendência decrescente que se verificava desde 2007. Em relação às receitas de venda de bens e serviços, em 2013 registaram o peso mais baixo, desde 2007, na estrutura da receita do município. Os passivos financeiros são os que têm menor expressão na estrutura da receita, sendo que, desde 2009, são muito próximos de 0%, significando que, desde então, não há contração de novos empréstimos.

Figura 6: Estrutura da receita do município de Ovar de 2007 a 2013

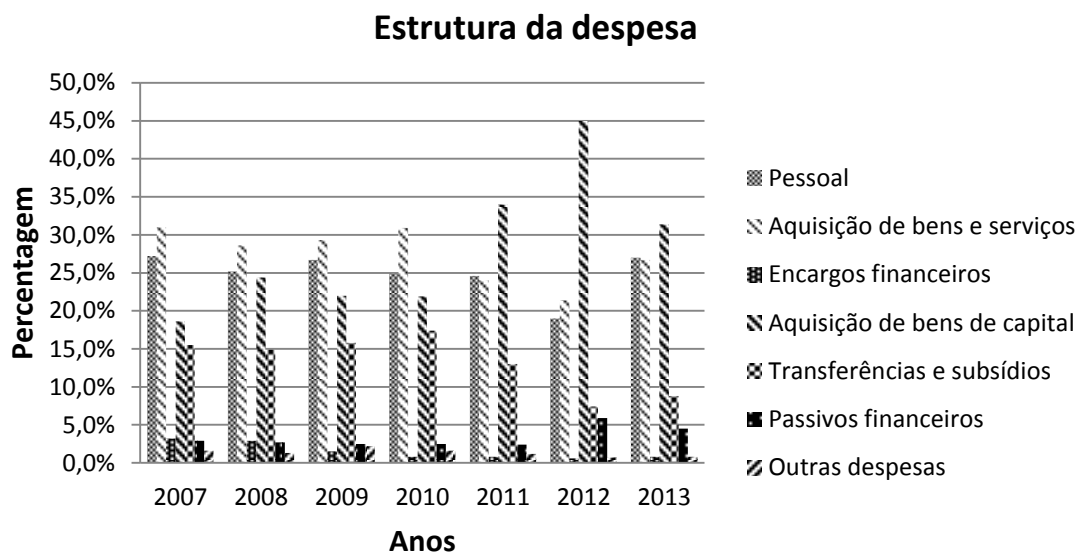


Fonte: Elaboração própria.

Para esta análise será também útil analisar a estrutura da despesa, para perceber de que forma são aplicadas as receitas da CMO.

Como podemos ver na Figura 7, as despesas com a aquisição de bens de capital são a componente que mais pesa na estrutura da despesa desde de 2011. Até então, as despesas com aquisição de bens e serviços correntes eram os que mais pesavam na estrutura da despesa do município. Quanto às despesas com o pessoal, o seu peso no total das despesas tem-se mantido constante ao longo deste período. O peso dos encargos financeiros tem vindo a diminuir, resultado do esforço que tem sido feito para amortizar os passivos financeiros do município, passivos esses que, conseqüentemente, têm aumentado o seu peso na estrutura da despesa.

**Figura 7: Estrutura da despesa do município de Ovar de 2007 a 2013**



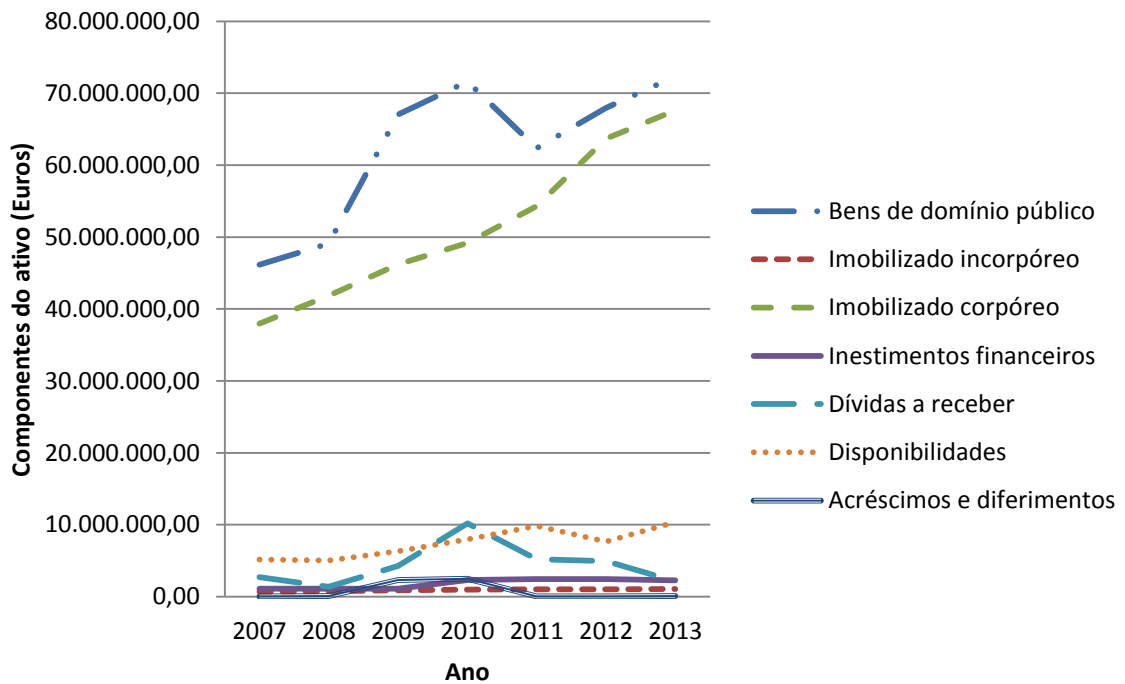
Fonte: Elaboração própria.

De seguida será feita uma breve análise patrimonial, através da evolução das componentes do Ativo e Passivo.

Na Figura 8 é possível ver que os bens do domínio público e o imobilizado corpóreo são as componentes do ativo que mais peso têm na globalidade do ativo. Ambas registam uma variação positiva em 2013 comparando com 2007. O valor das disponibilidades também têm vindo a aumentar desde 2007. Quanto às dívidas a receber, têm vindo a diminuir desde 2010 o que pode demonstrar uma melhor gestão nas cobranças.



**Figura 8: Evolução do valor das componentes do ativo do município de Ovar de 2007 a 2013**



Fonte: Elaboração própria.

No que diz respeito ao Passivo, como se pode ver na Figura 9, a componente acréscimos e diferimentos é a que mais peso tem na estrutura de passivos do município de Ovar e, para além disso, foi a única componente que verifica uma tendência de acentuado crescimento no período em análise, registando uma taxa de crescimento de 2,4% de 2007 para 2013. Tal situação não representa aumento de dívidas a pagar, mas deve-se essencialmente a um aumento de proveitos diferidos onde se incluem nomeadamente as transferências e subsídios de capital obtidos, que não constituem passivo exigível.

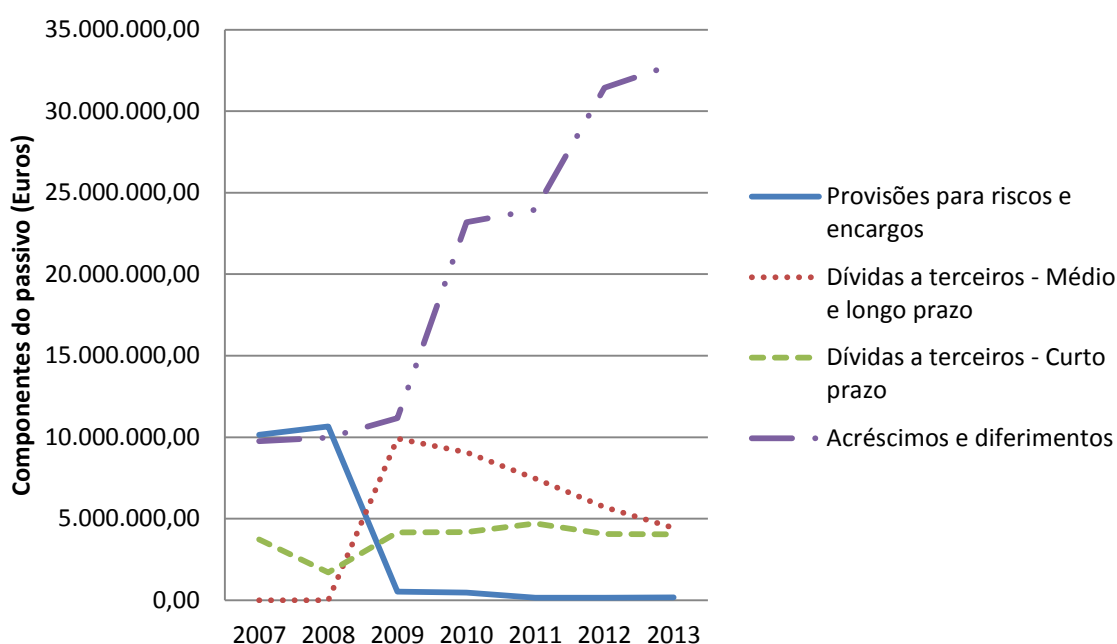
As dívidas a terceiros de médio e longo prazo eram inexistentes em 2007 e 2008; em 2009 esta componente registou um valor de 9.907.510€, valor esse que foi sendo amortizado nos anos seguintes, chegando em 2013 a menos de metade (4.439.556€).

Já no que diz respeito às dívidas a terceiros de curto prazo, verificam-se poucas variações de 2007 a 2013, apresentando uma média de aproximadamente 4.000.000€.

salientando apenas o ano de 2008, que sofreu uma quebra maior atingindo aproximadamente 1.700.000€.

A componente provisões para riscos e encargos registou uma grande quebra em 2009, passando de aproximadamente 10.700.000€ em 2008 para cerca de 511.000€ em 2009. Nos anos seguintes continuou a tendência decrescente atingindo 180.000€ em 2013.

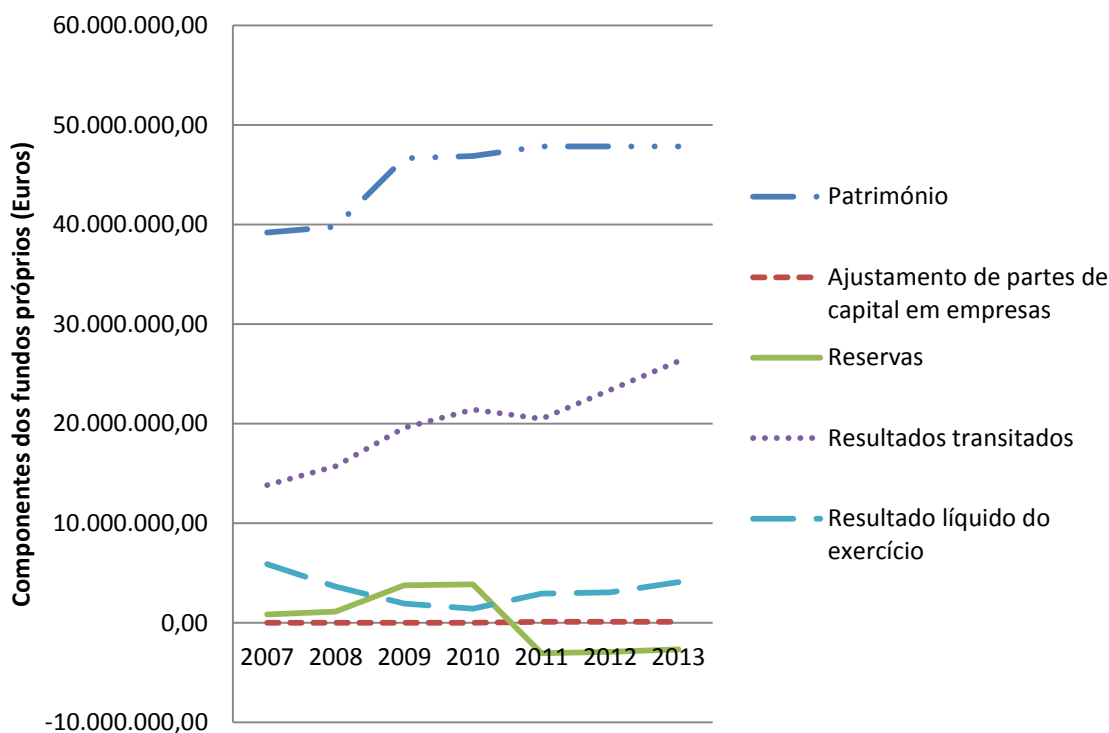
**Figura 9: Evolução do valor das componentes do passivo do município de Ovar de 2007 a 2013**



Fonte: Elaboração própria.

Relativamente às componentes que constituem os Fundos Próprios, no geral não se verificam grandes oscilações de 2007 a 2013, ressaltando apenas a componente reservas, que a partir de 2011 passou a registar valores negativos: em 2010 o valor desta componente era de aproximadamente 3.800.000€ e em 2011 foi de -3.000.000€, o que significa que houve um decréscimo de cerca de 1,8%. Esta variação negativa deve-se ao valor negativo, a partir de 2011, na rubrica «reservas decorrentes de transferências de ativos», que significa que o município terá transferido, a título definitivo e sem contrapartida, imobilizado para a Águas da Região de Aveiro (ADRA, SA).

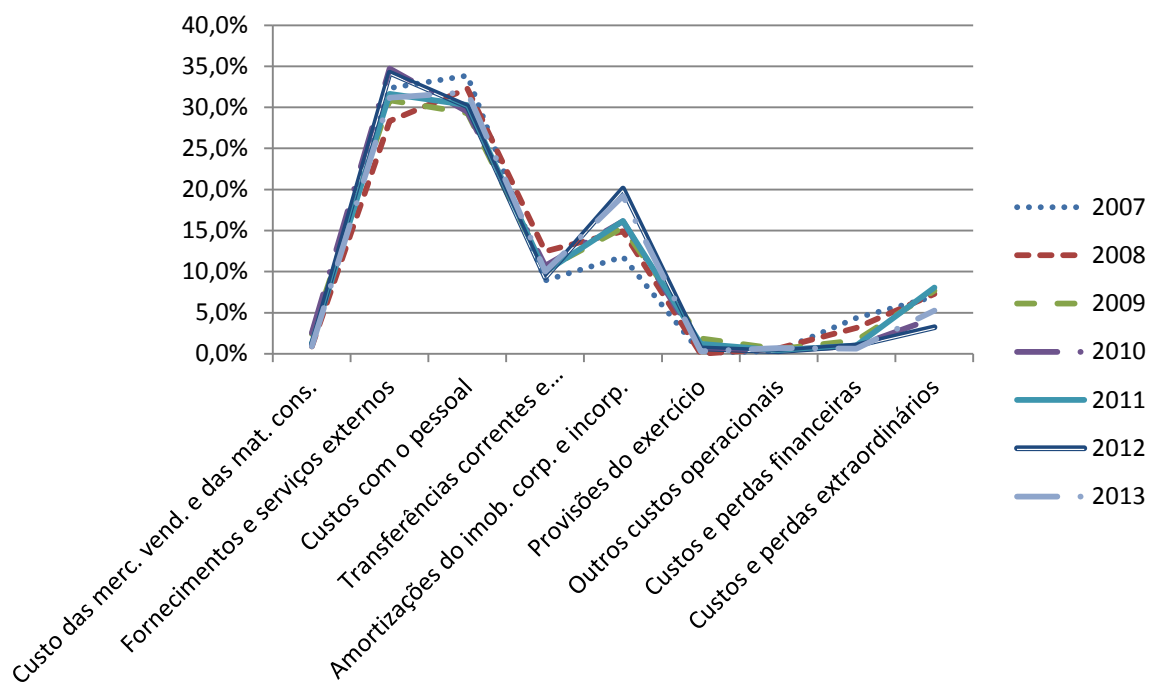
**Figura 10: Evolução do valor das componentes dos fundos próprios do município de Ovar de 2007 a 2013**



Fonte: Elaboração própria.

Relativamente à estrutura de custos e perdas do município de Ovar, como é possível verificar na Figura 11, essa mesma estrutura tem-se mantido semelhante durante os sete anos em análise. A rubrica que registou maior variação foi as amortizações do exercício que, em 2007 tinham um peso de 11,8% e em 2013 representavam 19,2% do total de custos e perdas do município. As rubricas que maior peso têm na estrutura de custos e perdas são os fornecimentos e serviços externos e os custos com pessoal que, em média, representam cerca de 60% dos custos totais do município.

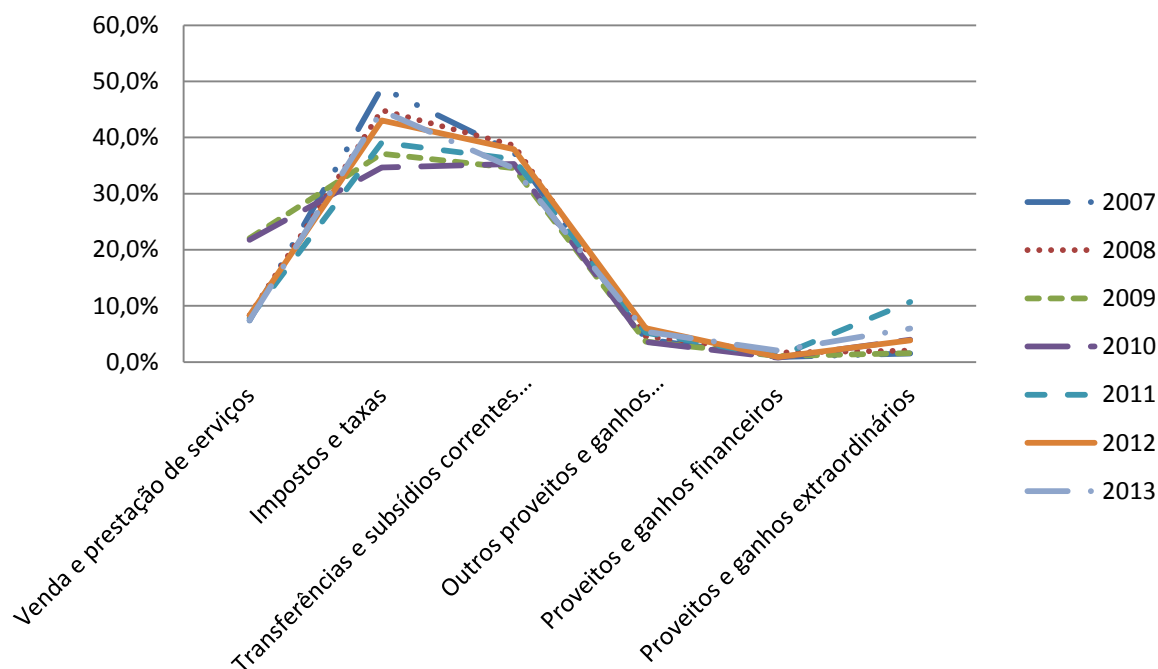
**Figura 11: Estrutura de custos e perdas do município de Ovar de 2007 a 2013**



Fonte: Elaboração própria.

Quanto à estrutura de proveitos e ganhos, como é possível observar na Figura 12, mantém-se muito idêntica ao longo do período em análise, à exceção dos proveitos provenientes da venda e prestação de serviços que têm registado grandes oscilações: em 2009 e 2010 representavam cerca de 22% do total de proveitos e ganhos do município, o que não acontece nos restantes anos em que esse peso se situa, em média, nos 8%. Outras das rubricas que também não têm mantido um peso muito idêntico no decorrer dos anos em análise é a parte respeitante aos proveitos e ganhos extraordinários. Esta rubrica em 2011 representou 10,7% dos proveitos e ganhos totais do município, enquanto nos restantes anos, em média, só tinha um peso de cerca de 3%. Este aumento em 2011 deveu-se a um montante que foi arrecadado em virtude do acionamento de uma garantia bancária de uma obra, situação essa que só se verificou nesse ano.

**Figura 12: Estrutura de proveitos e ganhos do município de Ovar de 2007 a 2013**



Fonte: Elaboração própria.

## 2.2. Objetivos e plano de estágio

O estágio curricular do Mestrado em Gestão decorreu na Câmara Municipal de Ovar e teve uma duração de 5 meses, entre 7 de abril e 26 de agosto de 2015.

Os objetivos gerais inicialmente estabelecidos para o estágio foram os seguintes:

1. Adquirir conhecimentos numa ótica de Contabilidade Orçamental e Patrimonial;
2. Adquirir conhecimentos numa ótica de Contabilidade Custos/Analítica;
3. Desenvolver práticas de controlo interno;
4. Compreender o processo de encerramento de contas semestral.

Para concretizar os objetivos definidos, foram previstas as seguintes tarefas:

1. Elaborar processos de despesa, desde a requisição interna até à emissão de ordem de pagamento;

2. Elaboração de mapas comparativos no âmbito da Contabilidade Orçamental;
3. Elaboração de mapas comparativos no âmbito da Contabilidade Patrimonial;
4. Preenchimento de dados relativos às disposições legais subjacentes à atribuição de apoios municipais;
5. Adquirir conhecimentos numa ótica de Contabilidade Custos/Analítica:
  - Imputação de proveitos numa ótica de Contabilidade Analítica;
  - Imputação de custos numa ótica de Contabilidade Analítica;
  - Tratamento de dados extraídos da Contabilidade Analítica.
6. Desenvolver práticas de Controlo Interno:
  - Reconciliações Bancárias;
  - Processamento e entrega dos descontos efetuados aos funcionários.
7. Compreender o processo de encerramento de contas semestral:
  - Conferência Geral das Contas (circularização): Caixa, Depósitos Bancários, Clientes, Fornecedores, Outros devedores e credores, entre outras.
8. Acréscimos e Diferimentos: Seguros, Rendas, Remunerações a Liquidar, Juros, entre outras.

### **2.3. Principais tarefas desempenhadas**

Nesta secção far-se-á uma breve descrição das principais tarefas desenvolvidas durante o estágio. No ANEXO II apresenta-se o cronograma das tarefas que foram efetivamente desenvolvidas e que, por conveniência da organização, não foram exatamente coincidentes com as previstas.

Os primeiros dias de estágio foram ocupados com a leitura de legislação aplicada às Autarquias Locais e que seria necessária para as tarefas que se viriam a desenvolver na organização. Apesar de grande parte desta legislação ter sido estudada nos primeiros dias, ao longo do estágio foi necessário estudar nova legislação que se foi revelando

também útil e necessária para o correto desenvolvimento das tarefas que me eram propostas.

Nos primeiros dias de estágio também foi analisado o Relatório de Gestão e Contas de 2014 da CMO, cuja leitura foi extremamente importante não só para saber como é feita a prestação de contas nesta organização, como também para conhecer a sua situação financeira, económica, patrimonial e orçamental.

Ao longo do estágio, conforme apresentado no cronograma, foram desenvolvidas várias tarefas, que se passam a descrever brevemente.

- **Contabilidade de Custos**

Grande parte do período do estágio foi ocupado com tarefas relacionadas com a Contabilidade de Custos. Um dos principais objetivos traçados no estágio, foi a imputação de custos e proveitos aos respetivos serviços/bens e centros de responsabilidade, pelo que, mais de 50% da carga horária imputada ao estágio, foi ocupada com o desenvolvimento destas tarefas.

Antes de iniciar esta tarefa procedeu-se à leitura do “Manual de Utilização do Sistema de Contabilidade Autárquico – Contabilidade de Custos”, de forma a perceber o funcionamento do sistema informático que se viria a usar para desempenhar esta tarefa.

Existem vários tipos de custos que devem ser reclassificados, nomeadamente, amortizações, máquinas e viaturas, mão-de-obra e outros custos. Há custos que são reclassificados mensalmente (amortizações e mão-de-obra) e há custos que são reclassificados diariamente ou, pelo menos, semanalmente (máquinas e viaturas e outros custos).

Na Contabilidade Patrimonial os custos são contabilizados em contas da classe 6, a Contabilidade de Custos serve para reclassificar esses custos de forma a poder apurar os custos da entidade por funções, bens ou serviços e centros de custos.

- **Garantias e cauções**

Aquando da celebração de um contrato entre a CMO e uma entidade adjudicatária, ao abrigo do Código dos Contratos Públicos (Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2

de outubro), quer este seja de aquisição de bens e serviços, quer seja uma empreitada de obras públicas, pode haver lugar à necessidade de prestação de caução inicial, caso o valor da adjudicação seja superior a 200.000 € (n.º 2, art.º 88º do Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de outubro). Nestes termos, é necessário realizar uma ajustada gestão das cauções prestadas, uma vez que estas detêm registo contabilístico nas denominadas “contas de ordem”<sup>8</sup>.

A tarefa desempenhada consistiu em preencher mapas de controlo das garantias e cauções; este mapa tem como finalidade facilitar o processo de análise que é feito aquando de uma liberação, ou seja, aquando de uma devolução da caução. Estes mapas contemplam os movimentos contabilísticos que são feitos no SCA, assim como toda a informação sobre o contrato (n.º de processo, percentagem caucionada, situação – se está em execução ou se já terminou o contrato, nome, data e valor do contrato). Para elaborar tal mapa havia que aceder ao SCA onde se tinha acesso a toda a informação que era necessária para o preenchimento destes mapas. Juntamente aos mapas de controlo, são arquivados os contratos, as garantias prestadas (por ex., guia de depósito, garantia bancária ou seguro caução, são algumas das formas de prestar uma caução), assim como toda a documentação relativa ao contrato (por ex., Ordens de pagamento de cauções liberadas). Para além do arquivo digital existe também um arquivo físico.

No art.º 27º do Edital n.º 176/2012 que aprova a Norma de Controlo Interno da Câmara Municipal de Ovar, pode ler-se que os procedimentos tomados na CMO no que diz respeito à receção, guarda e liberação de cauções são os seguintes:

1. As importâncias a depositar no cofre municipal, a título de caução ou garantia de qualquer responsabilidade ou obrigações, darão entrada, diariamente, no Serviço de Tesouraria, até à hora e pela forma estabelecida para as receitas do Município.
2. Os serviços por onde correr qualquer expediente que exija a apresentação de caução sob qualquer forma, nomeadamente, relativa a garantia de obras ou

---

<sup>8</sup> “As designadas ‘contas de ordem’ têm por finalidade contabilizar factos ou circunstâncias que não produzem alterações no património da autarquia mas representam possibilidades de futuras alterações do mesmo” (Carvalho *et al.*, 2006, p.343).



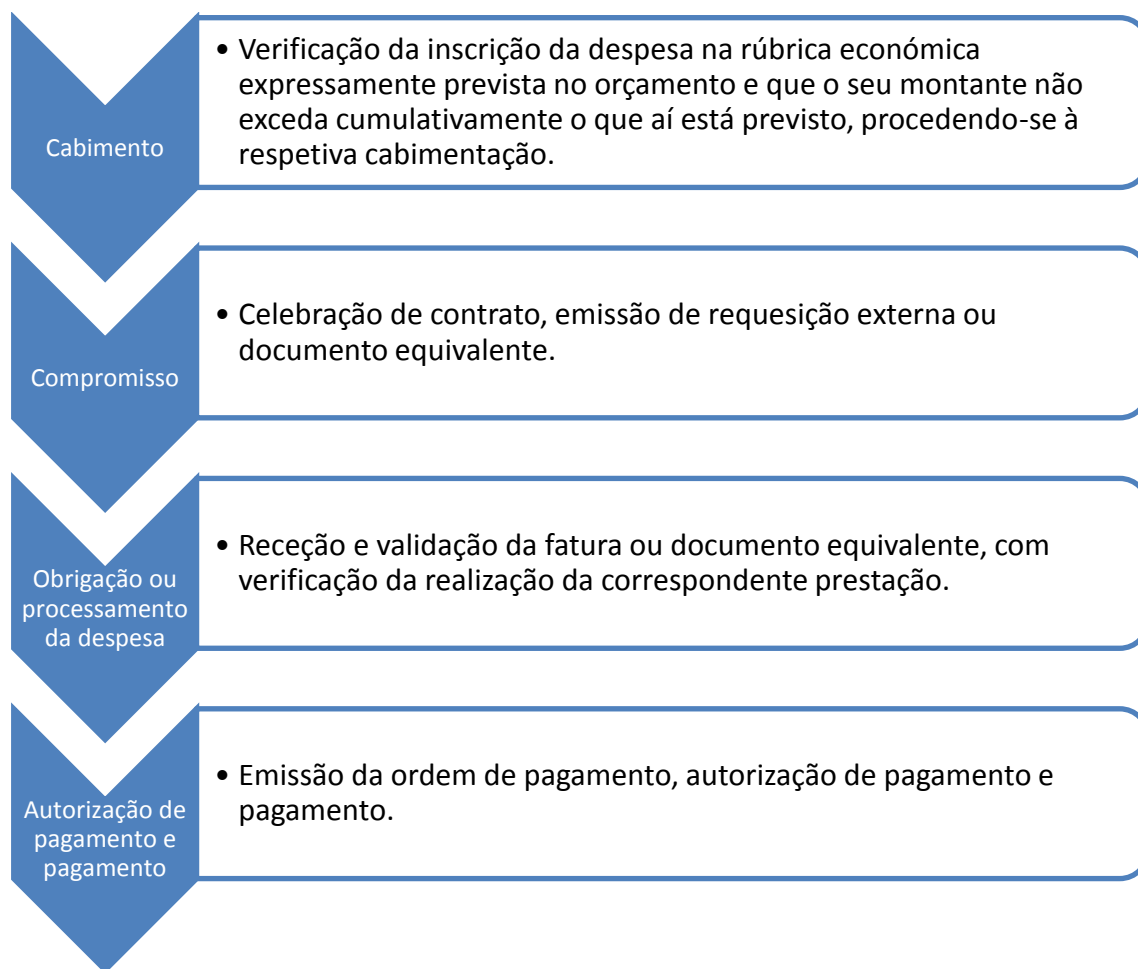
processo de licenciamento, deverão remeter o original de imediato à Divisão Financeira que procederá ao seu registo.

3. Cabe aos Serviços de Contabilidade e Tesouraria registar, contabilisticamente, a receção ou devolução das cauções.
4. As garantias referidas no número 2 ficarão à guarda do Serviço de Contabilidade.
5. Para efeitos de liberação de caução, os serviços responsáveis devem enviar ao Serviço de Contabilidade informação, nos termos do contrato e da legislação em vigor, de onde constem as condições para liberar as cauções existentes com a identificação da referência de cada uma e dos processos que as originaram.

- **Cabimento e compromisso de despesas**

Outro dos trabalhos desenvolvidos ao longo do estágio foi cabimentar e comprometer despesas. De notar que previamente ao registo do cabimento havia que verificar se havia verba através do mapa “Posição do orçamento da despesa” extraído do SCA. Estas tarefas fazem parte do ciclo da despesa que é composto pelas seguintes fases apresentadas na Figura 13.

**Figura 13: Ciclo da despesa**



Fonte: Carvalho *et al.* (2006, p.103-104)

Para além de fazer a cabimentação e compromisso de despesas, também se procedeu ao lançamento de faturas e a emissão das respetivas Ordens de Pagamento, desta forma percorrendo todas as fases da realização da despesa.

- **Preenchimento de informações para prestar à Autoridade Tributária (IES)**

As autarquias locais têm deveres de prestação de determinadas informações a várias entidades competentes, como por exemplo à Autoridade Tributária, ao Tribunal de Contas, à Direção Geral das Autarquias Locais e à Inspeção Geral de Finanças.

Durante o estágio colaborou-se no preenchimento de algumas das informações que têm de ser prestadas a estas instituições.

O preenchimento da Informação Empresarial Simplificada (IES) foi uma dessas tarefas desempenhadas. A IES foi criada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, alterado pelo Decreto-lei n.º 10/2015, de 16 de janeiro. Como se pode ler no n.º 2 do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 8/2007, “A IES consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística”. Antes da criação da IES, as empresas estavam obrigadas a prestar a mesma informação sobre as suas contas anuais a diversas entidades públicas, através de meios diferentes. O cumprimento de cada uma destas obrigações implicava, para as empresas, a necessidade de transmitir informação substancialmente idêntica sobre as suas contas anuais a quatro entidades diferentes (Conservatórias do registo comercial, Administração Fiscal, INE e Banco de Portugal) e através de quatro meios diferentes. Com a criação da IES, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais passa a ser transmitida num único momento e perante uma única entidade<sup>9</sup>.

Para preencher os formulários sobre os fornecedores e clientes, é necessário fazer um trabalho prévio que consiste na extração de mapas recapitulativos do SCA e na circularização de saldos com os clientes e fornecedores; esta última tarefa consiste em confirmar os saldos das contas com os respetivos clientes e fornecedores, enviando, através de carta ou *e-mail*, o pedido de confirmação do saldo que consta nas contas da CMO. No caso do formulário sobre o IVA, é necessário verificar todas as declarações do IVA do ano anterior e incorporá-las na IES.

- **Reconciliações bancárias**

A reconciliação bancária é uma medida de controlo interno que deve ser feita pelo menos uma vez por mês por um funcionário que não pertença ao Serviço de Tesouraria, ou que no serviço de Contabilidade não tenha acesso às contas correntes (Costa, 2014) . No caso da CMO, o Serviço de Contabilidade, mensalmente, e através de trabalhadores que não tenham acesso às contas correntes de depósitos bancários, deverão proceder à elaboração das reconciliações de todas as contas de depósitos à ordem existentes na Autarquia. Deve ser deixada sempre evidência de quem elaborou as reconciliações bancárias e as mesmas devem estar arquivadas no Serviço de Contabilidade.

---

<sup>9</sup> Fonte: <http://www.ies.gov.pt/site/IES/site/ies.htm>

Para realizar esta tarefa havia que de aceder ao SCA a fim de tirar o extrato da conta de depósito a analisar para que pudesse ser confrontado com o respetivo extrato bancário. A reconciliação bancária é feita num ficheiro Excel construído para o efeito, a fim de que sejam feitas de uma forma padronizada. Os itens de reconciliação que apareçam dois meses consecutivos na reconciliação bancária deverão ser adequadamente investigados. Após a reconciliação bancária, o Serviço de Contabilidade deverá elaborar uma listagem dos cheques em trânsito, que entregará ao Serviço de Tesouraria para análise e eventual cancelamento junto da instituição bancária. Estando o cheque em trânsito há mais de seis meses, sem devida justificação, deverá ser efetuado imediatamente o seu cancelamento. No caso de anulação, o Serviço de Tesouraria e o Serviço de Contabilidade devem efetuar, de imediato, os necessários registos contabilísticos de regularização. Se, mais tarde, o beneficiário vier a reclamar, emitir-se-á um novo cheque. Caso se trate de débitos e/ou créditos do Banco que não tenham sido contabilizados na CMO, deverá detetar-se a razão do sucedido.

Os extratos do banco têm que ser numerados para que quando se fizer a reconciliação no Sistema de Gestão de Tesouraria (SGT) do movimento da contabilidade correspondente, se poder identificar o extrato do banco referente a esse mesmo movimento. Depois de preencher o ficheiro Excel, imprime-se e arquiva-se, juntamente com os extratos do banco e da contabilidade, para que posteriormente seja conferido e assinado.

- **Subvenções públicas concedidas**

De acordo com a Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto, é obrigatório publicitar os benefícios concedidos pela Administração Pública a particulares. As subvenções concedidas pela CMO devem de ser comunicadas à Inspeção Geral de Finanças (IGF), até ao final do mês de janeiro do ano seguinte a que respeitam as subvenções e benefícios públicos concedidos, em formulário próprio *online*.

O meu trabalho nesta área consistiu em preparar as informações que serão prestadas em janeiro de 2016 que, neste caso, dizem respeito às subvenções de 2015. Esta tarefa consistiu em consultar os protocolos e contratos que a CMO tinha, até ao

momento, assinado com diversas entidades, aceder ao SCA para consultar os pagamentos que já tinham sido feitos até ao momento e posteriormente consultar as Ordens de Pagamento respetivas. De seguida as informações sobre estas subvenções foram inseridas num ficheiro Excel.

Para além de preencher o formulário, é também necessário anexar alguns documentos referentes às subvenções, como se pode ler no *site* da Inspeção-Geral das Finanças (<http://www.igf.min-financas.pt/deveres-de-comunicacao/subvencoes-publicas7.aspx>):

“A documentação de suporte em formato digital a apresentar em simultâneo com o preenchimento do formulário eletrónico, aprovada por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, é a seguinte:

- Deliberação do órgão ou decisão da entidade que atribui a subvenção ou benefício;
- Conta corrente de terceiro, lista de ordens de pagamento ou documento equivalente que demonstre as transferências efetuadas no ano a favor do beneficiário da subvenção ou do benefício públicos”.

Neste sentido, além de preencher o ficheiro Excel, também se procedeu à agregação dos documentos que são necessários enviar para a IGF.

#### **2.4. Análise crítica**

O estágio curricular que realizei na Câmara Municipal de Ovar possibilitou-me ter um primeiro contacto com o mundo do trabalho e assim perceber os desafios inerentes a esta nova fase da minha vida profissional. Esta experiência permitiu-me fomentar algumas características que fazem parte de um percurso profissional de sucesso, como sejam a responsabilidade, pontualidade, compromisso para com a organização e os seus *stakeholders*, organização, gestão de tempo, capacidade de comunicação, entre outras.

Julgo que teria sido benéfico para a minha prestação neste estágio ter frequentado na FEUC as disciplinas de Contabilidade Pública e de Contabilidade de Gestão. Ainda assim, tentei colmatar esta falta com auto-aprendizagem, lendo livros e estudando apontamentos sobre estas matérias.

Houve disciplinas que frequentei ao longo do meu percurso académico que foram cruciais para que compreendesse e desenvolvesse as tarefas que me foram propostas durante o estágio da melhor forma. São exemplo disso, a Contabilidade Financeira, Economia Pública e Auditoria, havendo ainda muitas outras disciplinas que contribuíram de uma forma mais indireta.

Algumas tarefas que estavam contempladas no Plano de Estágio não foram executadas, nomeadamente, o processamento e entrega dos descontos (consignação) e os acréscimos e diferimentos, mas em contrapartida foram desenvolvidas outras tarefas que não faziam parte do Plano, como é o caso do preenchimento da IES/DA, lançamento de faturas, preenchimento do mapa de subvenções, entre outras, isto porque, ao longo do estágio, foi surgindo a necessidade que participasse em algumas atividades que foram consideradas mais úteis para a minha experiência profissional e que poderiam ser mais vantajosas para o meu futuro profissional e, por isso, foi-se adaptando o Plano de Estágio também de acordo com as necessidades da organização.

Julgo que dei um contributo interessante para a Câmara Municipal de Ovar, na medida que me mostrei sempre disponível para desempenhar qualquer tarefa, mesmo que não fizesse parte do meu plano de trabalho, quer fosse porque seria mais útil para o meu desenvolvimento profissional, quer também se fosse necessário colaborar no reforço de tarefas que seriam do interesse da organização.

O meu maior contributo para o município de Ovar julgo ter sido particularmente relevante na Contabilidade de Custos, porque, para além de passar grande parte do tempo do estágio a trabalhar nesta área e, assim, a fazer movimentações diariamente neste subsistema de contabilidade, o que permitia ter poucos movimentos pendentes de reconciliação, contribuí também para que fosse feita uma imputação de custos mais correta e, bem assim, o mais correto apuramento dos custos dos bens e serviços.

A falta de recursos humanos por vezes não permite que seja feito um correto tratamento da informação extraída da Contabilidade de Custos, mas, antes disso, também não permite que haja uma correta reconciliação de custos; o caso da Câmara Municipal de Ovar não é exceção. Penso que o meu trabalho lá desenvolvido contribuiu um pouco para o melhoramento da imputação de custos e proveitos na Contabilidade de

Custos. Porém, para obter benefícios deste subsistema seria necessário haver um trabalho contínuo, prosseguindo o que foi iniciado comigo e chegando à imputação dos custos às obras, bens e serviços municipais.

### **3. Divulgação de informação da Contabilidade de Custos no contexto municipal**

No presente capítulo, começa-se por apresentar as reformas que foram acontecendo na Contabilidade Pública em Portugal, serão apresentados alguns conceitos relacionados com a contabilidade de custos, farei uma breve exposição sobre o sistema ABC, será feita uma referência à imposição legal e também será discutido por que razão é importante divulgar informação proveniente da contabilidade de custos.

#### **3.1. Breve enquadramento da reforma da Contabilidade Pública em Portugal**

A Contabilidade Pública em Portugal tem vindo a sofrer várias reformas, reformas essas necessárias para o desenvolvimento e inovação dos sistemas contabilísticos das entidades públicas neste país.

Até 1974 a Contabilidade Pública em Portugal caracterizava-se essencialmente por uma contabilidade orçamental. O seu objetivo principal era servir o governo no que respeita ao controlo orçamental, tendo como aspetos centrais demonstrar a execução do orçamento e cumprimento da lei. O método de registo utilizado era o unigráfico e as obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários (base de caixa).

Após 1974, apesar das grandes mudanças no setor público, não houve grandes alterações na Contabilidade Pública pois, apesar de o grau de exigência no que respeita à divulgação de informação apresentada nas demonstrações financeiras, a contabilidade pública manteve o mesmo objetivo (Bernardes, 2003).

Ao longo de todos estes anos, até 1990, o desenvolvimento da contabilidade pública, não trouxe profundas modificações, transformando-se num processo muito moroso. Vela Bagues (1992 *apud* Nogueira, 2005) aponta quatro razões para este processo lento:



- A configuração tradicional da contabilidade pública estava orientada para a prestação de contas fundamentada no controlo da legalidade, sendo a sua base principal a informação relativa ao orçamento;
- Os conflitos entre os princípios contabilísticos e a legalidade financeira, sendo que normalmente prevalecem os aspetos legais;
- A dimensão política que adquire a normalização contabilística no âmbito do Setor Público Administrativo, levou ao aparecimento de conflitos de interesses entre as pessoas que preparam as demonstrações financeiras e os utilizadores a que estas se destinam;
- O reduzido interesse que os temas relacionados com a contabilidade pública vinham despertando, quer nos utilizadores, quer na profissão contabilística.

A RAFE (Reforma Administrativa e Financeira do Estado) que esteve em vigor desde 1990 até à aprovação do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) que aconteceu em 1997, tinha como principal propósito alterar o sistema de Contabilidade Pública, com o intuito de aproximação ao sistema de contabilidade usado pelas empresas privadas. Existiram algumas etapas que marcaram esta fase, nomeadamente:

- 1990 – Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro - Lei de bases de contabilidade pública;
- 1991 – Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro – Lei de Enquadramento Orçamental (princípios e regras para a preparação, alteração e execução do orçamento, regras para a responsabilidade e controlo orçamentais);
- 1992 – Decreto-Lei n.º 155/92 de 28/07 - Reforma do sistema da contabilidade pública.

Após 1997 assiste-se a uma grande inovação na harmonização da Contabilidade Pública com a aprovação do POCP através do Decreto-Lei n.º 232/97. Este plano foi inspirado no Plano Oficial de Contabilidade (POC) com a finalidade de aproximar o sistema de Contabilidade Pública ao sistema de contabilidade das empresas privadas, iniciando-se assim o processo de normalização contabilística da Contabilidade Pública em Portugal.

Após o POCP foram publicados quatro planos sectoriais públicos, o POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais), o POC Educação, o POCMS (Plano Oficial

de Contabilidade do Ministério da Saúde e o POCISSSS (Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social).

A mais recente reforma da Contabilidade Pública foi a publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) que entrará em vigor em 2017, sendo que em 2016 será aplicado em algumas entidades públicas piloto.

### **3.2. Conceitos gerais de Contabilidade de Custos**

Para uma melhor compreensão do presente trabalho, torna-se oportuno definir alguns conceitos gerais associados à Contabilidade de Custos. Com base no SNC-AP (em particular na NCP 27 – Contabilidade de Gestão, publicada pelo Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro) e no trabalho de Caiado (2012) apresentam-se os seguintes conceitos:

- Custo – representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade;
- Gastos variáveis e gastos fixos – os gastos variáveis são aqueles que se relacionam com o nível de produção, ou seja, variam de acordo com o volume de produção e, por isso, só existem se houver produção; por outro lado, os gastos fixos são aqueles que não variam de acordo com o nível de produção (dentro de uma certa capacidade produtiva instalada), ou seja, mesmo que não houvesse produção estes gastos iriam incorrer-se;
- Gastos diretos e gastos indiretos – os gastos diretos são os que estão especificamente associados a um único produto, serviço ou atividade, como por exemplo os gastos com matérias-primas que são usadas para a produção de um único bem/serviço; já os gastos indiretos ou comuns são os que não podem ser identificados especificamente com um produto, serviço ou atividade, sendo necessário reparti-los por diversas atividades,

funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados – por exemplo, os gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, depreciações, amortizações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, custos administrativos ou de gestão;

- Gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis – os incorporáveis são os que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços; por outro lado, os não incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do período (como por exemplo, os gastos não recorrentes)<sup>10</sup>;
- Custos totais – correspondem à soma de todos os gastos necessários para cada produto, serviço ou atividade, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades; os custos totais correspondem ao somatório dos gastos diretos e indiretos incorporáveis.

Quanto aos sistemas de custeio, existem o custeio total, variável, direto e racional, a saber:

- Sistema de custeio total – imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes (não incorporáveis);
- Sistema de custeio variável – imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes;
- Sistema de custeio direto – imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja, não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos;

---

<sup>10</sup> De acordo com a NCP 27 (capítulo 3.1), “com exceção dos gastos ou perdas não recorrentes, a generalidade dos gastos é imputada, na medida em que decorrem de um objeto de custo desenvolvido pela entidade. No caso de o órgão de gestão decidir não imputar algum gasto, deve incluir nas divulgações e fundamentar a razão da sua não imputação”.

- Sistema de custeio racional – imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade.

Para além dos conceitos expostos, julga-se pertinente apresentar outras definições que são utilizadas ao longo deste trabalho, definições essas que constam no Carvalho *et al.* (2006), nomeadamente:

- Eficiência – relação entre as saídas (*output*) de um serviço ou atividade e o volume ou valor dos *inputs* consumidos para a produção desses *outputs*; os indicadores de eficiência demonstram se é adequada a relação entre os serviços prestados e os recursos utilizados;
- Eficácia – relação entre os *outputs* e os objetivos da organização; os indicadores de eficácia medem o grau com que foram alcançados os objetivos previstos;
- Economia – refere-se unicamente aos *inputs* e põe em relevo se foram minimizados os custos dos *inputs* no desenvolvimento de uma atividade.

### **3.3. Obrigatoriedade legal da Contabilidade de Custos: POCAL versus SNC-AP**

O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o qual consubstanciou uma reforma considerável da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica.

O POCAL estabelece que “A contabilidade de custos constitui também um importante instrumento de gestão financeira, pelo que se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços.” (Introdução, n.º 5).

No ponto 2.8.2.1. também é referida a obrigatoriedade de usar a contabilidade de custos (CC) no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.

A obrigatoriedade de implementar um Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) foi reforçada com o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais - RGTAL (Lei n.º 53-E/2009, de 29 de dezembro) e com a anterior Lei das Finanças Locais – LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro).

Mais recentemente, o n.º 1 do art.º 21º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais - RFALEI (Lei n.º 73/3013 de 3 de setembro) estabelece que “os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais, não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens”, o que subentende o uso da Contabilidade de Custos para que se possa apurar os custos dos bens e serviços prestados pelas autarquias, de forma a poder estabelecer um preço que seja superior a esse mesmo custo.

Segundo o estudo realizado por Pedrosa (2013), “a maioria dos municípios da Região Centro já adotou o SCC, tendo sido essencialmente após a aprovação do RGTAL e da LFL que se observou um grau de adoção mais elevado”, o que denota a importância que esta legislação teve na implementação do SCC, visto que o POCAL, por si só, não foi suficiente para a implementação deste sistema contabilístico na generalidade das autarquias locais.

Recentemente foi publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que aprovou o SNC-AP, também aplicável às autarquias, e que irá, a partir de 2017, substituir o POCAL. No que respeita à CC, o SNC-AP contempla uma norma dedicada a esta temática, a NCP 27 – Contabilidade de Gestão.

Existem várias inovações no SNC-AP no que respeita a este tema, a começar pela sua designação: enquanto o POCAL referia-se a este sistema como “contabilidade de custos”, agora passa a ser designado como “contabilidade de gestão”. Mas as inovações não ficam por aqui, visto que no POCAL havia muitas limitações no que diz respeito à CC. No SNC-AP há uma descrição mais pormenorizada quanto ao que é pretendido com a Contabilidade de Gestão, visto que a NCP 27 pretende “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas,

definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.”

Pode-se também já realçar que passa a haver a preocupação de divulgar a informação proveniente da Contabilidade de Gestão como forma de responsabilização da prestação de contas. Essa preocupação em satisfazer as necessidades dos utilizadores externos vem mais uma vez espelhada no parágrafo 5 da NCP 27, onde pode ler-se que “A informação produzida sobre os custos, economia, eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas, bem como sobre a quantia e os recursos necessários para suportar atividades futuras, vem satisfazer também as necessidades dos utilizadores externos promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas e os propósitos do relato orçamental, financeiro e de gestão de finalidade geral”.

No parágrafo 34 do SNC-AP são referidas as informações de cada bem, serviço ou atividade que devem ser divulgadas no Relatório de Gestão, nomeadamente:

- “(a) Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- (b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- (c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- (d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”.

Como se observa, na alínea b) está subentendido que também se deve fazer uma imputação dos rendimentos/proveitos, quando aplicável, e esta é mais uma inovação na nova reforma da contabilidade pública em Portugal, visto que até agora só era obrigatório imputar os custos.

Há também desenvolvimentos quanto aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos. No ponto 2.8.3.3 do POCAL pode ler-se que “A imputação dos custos indiretos efetua-se, após o apuramento dos custos diretos por funções através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indiretos corresponde à percentagem

do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram”, ou seja, a repartição dos custos indiretos segue o método da base única, em que todos os custos são repartidos em função de uma única base, neste caso é em função do custos diretos. Por outro lado, na repartição de base múltipla, os custos são repartidos em função de diferentes bases (por exemplo, os custos de energia em função das horas/máquina; os custos de segurança e limpeza em função da área dos edifícios; os custos de mão-de-obra indireta, em função do n.º de trabalhadores; etc.) (Carvalho *et al.*, 2006).

O SNC-AP preconiza uma base múltipla, pois admitem-se várias formas/bases de repartição dos custos indiretos, como por exemplo (NCP 27, parágrafo 18):

“(a) Percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, bem ou serviço no total geral dos gastos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços. Esta base de imputação revela-se adequada nos casos em que o peso dos gastos diretos é significativamente superior aos gastos indiretos, ou seja, em que os gastos diretos correspondem a mais de 2/3 dos custos totais incorporados;

(b) Proporção do número de horas de trabalho, ou do valor dos gastos com pessoal, quando este fator pesar significativamente no valor dos gastos diretos, como é o caso do gasto com o ensino (por curso ou por aluno) e com a investigação no ensino superior (por projeto ou por unidade de I&D) e que correspondem a mais de 2/3 dos gastos totais incorporados;

(c) Proporção da área ocupada pelo serviço, departamento ou unidade, como é o caso da imputação dos gastos com limpeza, aquecimento, comunicação e eletricidade;

(d) Proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço quando existe uma relação direta entre este fator e os gastos diretos; é o caso, por exemplo, do custo por cirurgia, por internamento ou por consulta numa unidade de saúde,

em que o gasto direto aumenta à medida que aumenta também o número de utilizadores do serviço;

(e) Proporção do número de refeições servidas, número de camas ocupadas, número de estudantes transportados, quando estes fatores estão fortemente associados ao gasto direto destas atividades; é o caso, por exemplo, das atividades de apoio aos utentes no setor da educação (custos com alimentação, alojamento e transporte);

(f) Outras bases desde que se verifique uma forte relação com os gastos diretos associados às atividades”.

#### **3.4. Importância da divulgação de informação da Contabilidade de Custos na prestação de contas**

A informação financeira produzida pelas entidades públicas tem como objetivo satisfazer as necessidades dos utilizadores dessas informações, para além das imposições legais de prestação de contas.

Como se pode ler na Estrutura Concetual do SNC-AP (Decreto-Lei n.º 192/2015, Anexo I):

“As entidades públicas obtêm recursos dos contribuintes, doadores, financiadores e outros, para serem aplicados na prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Estas entidades são responsáveis pela gestão e uso que fazem desses recursos, não só em relação àqueles de quem os obtêm, mas também em relação àqueles que usam os recursos para prestar os necessários serviços, uma vez que tanto uns como outros exigem informação para tomarem decisões” – parágrafo 23.

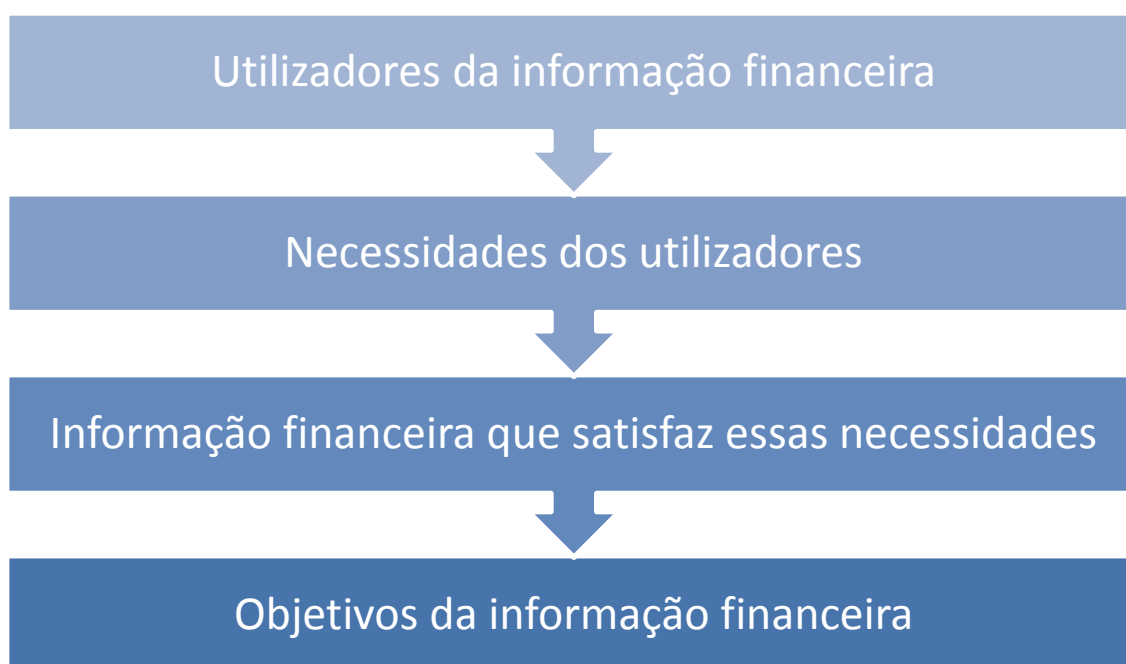
Fazendo uma comparação com o setor privado, no setor público os contribuintes podem ser vistos como acionistas e, como tal, têm o direito de aceder a informações sobre as entidades públicas que lhes permitam saber de que forma são geridos os recursos nestas entidades. Como explica Marques (2002, p. 129), “prestar contas é um dos deveres de todos os gestores de dinheiros, fundos ou outros valores públicos, do início ao termo do exercício das suas funções”.



Segundo Gonçalves e Quinaz (2013, p. 46), “o cumprimento das obrigações de prestação de contas, exige que sejam dadas informações sobre a gestão da entidade, no que respeita aos recursos que lhe foram confiados para a prestação de serviços aos constituintes, bem como a respetiva conformidade com as disposições legais”, ou seja, os responsáveis pelas entidades públicas devem ir além do que lhes é legalmente exigido no que diz respeito à prestação de contas, para que se consiga alcançar a responsabilização e transparência ambicionadas.

Como se pode ver na Figura 14, o principal objetivo da informação financeira é satisfazer as necessidades dos utilizadores dessa informação.

**Figura 14: Principal objetivo da informação financeira**



Fonte: (López, 1995, p. 71)

Gonçalves e Quinaz (2013) reforçam esta ideia dizendo que os objetivos do relato financeiro são determinados em função dos seus utilizadores e das suas necessidades de informação.

A informação proveniente da CC pode complementar o relato financeiro que atualmente é preparado pelas autarquias. A divulgação desta informação poderá facilitar a compreensão de outra informação já divulgada e irá possibilitar aumentar a

transparência das contas públicas e a responsabilização dos dirigentes políticos pelos seus atos de gestão.

Para que se faça uma correta divulgação da informação extraída da CC é necessário definir onde deve ser divulgada tal informação, sendo que o importante é que essa informação esteja acessível a toda a população, neste caso, municipal, e por isso, para além de ser importante publicitar essa informação, é importante que seja de fácil compreensão para o público em geral, porque se assim não for, não terá utilidade publicar tais informações.

Segundo Silva (2015), “se as organizações públicas relatarem informação de gestão interna de modo inteligível para os diversos *stakeholders*, [...] haverá certamente uma forte possibilidade de restaurar a confiança do cidadão na administração pública”.

O SNC-AP enumera quais são as informações provenientes da Contabilidade de Gestão que devem de ser divulgadas e onde devem ser divulgadas, como se pode ler na NCP 27 (parágrafo 34):

“O Relatório de Gestão deve divulgar, por cada bem, serviço ou atividade final, a seguinte informação:

- (a) Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- (b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- (c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- (d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”.

São referidos também exemplos para diferentes subsectores, nomeadamente, da educação, da saúde e das autarquias locais. Quanto às autarquias locais (parágrafo 37), devem ser obtidos mapas de informação indicando os custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos associados (se existirem), por cada:

- (a) Bem produzido ou serviço prestado;
- (b) Função, unidade, departamento ou atividade;

(c) Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos.

Para além de satisfazer as necessidades dos utilizadores, a divulgação de informação proveniente da CC também poderá ser usada pelas autarquias locais para fazer *benchmarking*. Os objetivos do *benchmarking* consistem em identificar as entidades que realizam as melhores práticas, aprender como elas levam a cabo as atividades analisadas e empreender ações internas para imitação e inclusão dessas práticas (Martín & López, 2008, pp. 212-215). No caso das autarquias locais, a divulgação de informação da CC poderá permitir comparem custos entre si procurando aproximar-se da autarquia que conseguir prestar um bem ou serviço com qualidade ao menor custo possível. Desta forma, a divulgação de informação da CC poderá contribuir para uma melhor gestão dos recursos disponíveis. Mas para que seja possível fazer comparações entre as diferentes entidades seria necessário haver uma homogeneidade dos relatos das informação extraída da Contabilidade de Custos e, para isso, seria necessário criar normas de relato para este tipo de informação.

## **4. O caso da Câmara Municipal de Ovar**

Tendo o estágio decorrido na Câmara Municipal de Ovar, neste capítulo será feita uma breve exposição sobre a forma como está organizada e como funciona atualmente a contabilidade de custos na Câmara. Além disso, também far-se-á uma análise à informação da contabilidade de custos que atualmente a CMO divulga assim como uma análise à predisposição dos dirigentes desta entidade para vir a divulgar outros dados, mas também de que forma e onde os mesmos seriam divulgados.

### **4.1. Organização e funcionamento da Contabilidade de Custos**

Atualmente, na CMO para além de imputarem os custos, também imputam os proveitos, o que demonstra uma certa inovação nesta área tendo em conta que para o cumprimento das obrigações legais no âmbito do POCAL apenas é exigida a imputação de custos. Tal como observado antes, isto irá mudar com a implementação do SNC-AP, onde também será obrigatório imputar os proveitos (quando estes existam).

Na CMO pretende-se que o Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) permita clarificar a utilização dos recursos públicos numa perspetiva de economia e eficiência; apoiar na fundamentação do valor a fixar para taxas e preços públicos; facilitar a elaboração do orçamento; fundamentar a valorização dos bens produzidos pela atividade autárquica; apoiar a adoção de decisões sobre a produção de bens e/ou a prestação de serviços com o conhecimento aprofundado dos respetivos custos e proveitos; atribuir maior rigor ao nível da informação a fornecer aos órgãos autárquicos; e ainda, permitir comparar o desempenho da organização com outras entidades públicas e privadas que realizem atividades similares (*benchmarking*) (art.º 70º, Edital n.º 176/2012).

Assim, existem vários procedimentos no que respeita ao SCC, nomeadamente, quanto às máquinas e viaturas, ao pessoal, aos materiais e às fichas de serviço.

Relativamente às máquinas e viaturas devem seguir-se os seguintes procedimentos (art.º 72º, Edital n.º 176/2012):

1. Todas as máquinas e viaturas do Município devem estar inseridas na aplicação informática "Sistema de Obras por Administração Directa" (OAD) e na aplicação

informática "Sistema de Inventário e Cadastro" (SIC).

2. O código das máquinas ou viaturas constante na aplicação informática "GES/OAD" deve ser idêntico ao número de ordem na aplicação informática "SIC", para facilitar eventuais conferências.
3. Todas as máquinas e viaturas devem ter um centro de custo na Contabilidade de Custos.
4. A responsabilidade pela inserção das máquinas e viaturas nas aplicações informáticas são do Serviço de Contabilidade.
5. Periodicamente, devem ser efetuadas comparações entre os três sistemas de informação (OAD, SIC e SCC), para verificar a existência de eventuais divergências.
6. As máquinas e viaturas só deverão ser utilizadas depois de inseridas nas aplicações informáticas.
7. Sempre que uma máquina ou viatura está para ser utilizada, deverá ser criada uma "folha de serviço" para controlo das horas despendidas no serviço efetuado. As horas despendidas são, depois, consideradas na Contabilidade de Custos para imputação ao serviço/bem.
8. O Serviço de Contabilidade ou o responsável pela gestão de máquinas e viaturas tem o dever de:
  - a) Determinar, no momento da aquisição, o custo hora estimado das máquinas e viaturas;
  - b) Atualizar, periodicamente, o custo hora das máquinas e viaturas;
  - c) Controlar os gastos com as máquinas e viaturas, nomeadamente os consumos de combustíveis, seguros, pneus e peças;
  - d) Comparar os gastos do ano com o ano anterior da mesma máquina ou viatura;
  - e) Comparar os gastos de uma máquina ou viatura com os gastos tidos com outra máquina e viatura da mesma classe.

No que diz respeito ao pessoal os procedimentos são os seguintes (art.º 73º, Edital n.º 176/2012):

1. Todos os trabalhadores do Município devem estar afetos a centros de custos na Contabilidade de Custos.
2. Sempre que existe a entrada de um novo funcionário, ou seja alterada a sua afetação, deverá a Divisão de Recursos Humanos efetuar a respetiva comunicação à Divisão Financeira - Serviço de Contabilidade, de forma a proceder-se à respetiva atribuição/atualização no centro de custo.
3. Periodicamente, a Divisão Financeira – Serviço de Contabilidade, em coordenação com a Divisão de Recursos Humanos, deve efetuar uma análise ao cadastro do trabalhador<sup>11</sup> para verificar se o seu centro de custo está correto.

Quanto aos materiais são tomados os seguintes procedimentos (art.º 74º, Edital n.º 176/2012):

1. Todas as saídas de materiais no momento do seu consumo devem ser registadas no sistema informático, procedendo-se à respetiva imputação do bem/serviço a que respeita.
2. O sistema informático não deve permitir o consumo de material sem que o campo respeitante à imputação do bem/serviço esteja preenchido, de forma a garantir que todos os consumos foram imputados.

O atual executivo da CMO tem demonstrado alguma preocupação com as questões de transparência, mostrando estarem dispostos a futuramente divulgarem mais informações da Contabilidade de Custos. A informação da contabilidade de custos que atualmente é divulgada pela CMO pode ser consultada no ANEXO III.

## **4.2. Divulgação de informação da Contabilidade de Custos na prestação de contas: estudo empírico**

### **4.2.1. Objetivo e metodologia**

---

<sup>11</sup> O cadastro do trabalhador consiste numa ficha individual que regista os seus dados individuais; esta ficha deve estar sempre atualizada.

A fim de analisar a predisposição dos decisores políticos da CMO de divulgar informações extraídas da CC, foram realizadas entrevistas ao Vereador e Vice-Presidente Dr. Domingos Silva, à Dra. Susana Pinto (responsável pelo Departamento Administrativo, Jurídico e Financeiro) e à Dra. Zulmira Rodrigues (Chefe da Divisão Financeira).

De acordo com a teoria organizacional, uma mudança específica e a inovação dentro de uma organização, principalmente as práticas de Contabilidade de Gestão, são determinadas pelas perceções, vontades, crenças e comportamentos dos gestores (Anderson e Young, 1999 *apud* Carvalho *et al.*, 2012), razão pela qual a entrevista foi realizada aos decisores na área financeira.

As entrevistas foram realizadas durante as duas últimas semanas do estágio, tendo decorrido no gabinete de cada um dos entrevistados, e durado aproximadamente 15 minutos cada entrevista.

Para a realização destas entrevistas foi construído um guião (ANEXO IV) destinado a auxiliar a sua orientação e para que fossem abordados todos os temas pretendidos para a realização deste estudo. Estas entrevistas tiveram como principal objetivo perceber qual a predisposição dos dirigentes políticos do município de Ovar para divulgar informação proveniente da Contabilidade de Custos. Também se pretendeu saber que informação em particular achariam que deveria ser divulgada, de que forma, e onde seria apresentada.

O tratamento dos resultados das entrevistas foi feito através de uma análise manual de conteúdo, partindo da transcrição para papel das respostas dadas (gravadas) por cada um dos entrevistados. Foi efetuada uma análise manual, visto que se tratavam de poucas entrevistas.

#### **4.2.2. Resultados**

Nesta secção será apresentado o resultado das entrevistas realizadas aos responsáveis pela área financeira da Câmara Municipal de Ovar. Ir-se-á começar por apresentar os resultados da entrevista feita ao Dr. Domingos Silva (vice-presidente e vereador da área financeira), se seguida à Dra. Susana Pinto (chefe do departamento financeiro) e por fim à Dra. Zulmira Rodrigues (chefe da divisão financeira). Depois da

apresentação dos resultados de cada entrevista, será feita uma análise comparativa dos resultados obtidos.

O Dr. Domingos Silva refere que atualmente a “Contabilidade de Custos é utilizada mais no apoio à gestão, pese embora, entendamos que deve ser incluída no relatório de contas”. No entanto também diz que “Ovar não tem muito desenvolvida a Contabilidade de Custos como um verdadeiro instrumento de gestão”. No seu entender, para que se possa divulgar informação da Contabilidade de Custos é necessário que haja um sistema de contabilidade de custos robusto, porque incorre-se no risco de divulgar informação distorcida. É então necessário, numa primeira fase, melhorar o Sistema de Contabilidade de Custos a nível interno para que posteriormente se possa divulgar informação extraída desse sistema.

Segundo o Dr. Domingos Silva, é importante divulgar informação extraída da Contabilidade de Custos para que se possa saber a “medida do sacrifício orçamental que todas as pessoas de Ovar fazem, na contribuição dos seus impostos, para suportar os serviços prestados pela câmara”. Neste caso, é importante divulgar essa informação, visto que os contribuintes têm o direito de saber como é feita a gestão das suas contribuições, ou seja, saberem de que forma é efetivamente gasto o dinheiro que é proveniente dos impostos pagos pelos munícipes.

É também referida pelo Sr. Vice-Presidente a necessidade de publicar uma comparação entre os custos dos serviços e os preços e tarifas pagos pelos munícipes, porque as pessoas não têm noção de que, muitas vezes, uma parte dos custos dos serviços prestados pela câmara é suportada pelo orçamento e que, na verdade, os cidadãos quando usam determinado serviço estão a pagar um preço inferior ao custo desse mesmo serviço. Foi dado o exemplo da piscina municipal, esse serviço apresenta um “resultado negativo anual na ordem dos 500.000 euros” e que “normalmente os utilizadores reclamam pelo preço que pagam” sem terem a noção que este serviço gera um resultado negativo e para que a população tenha acesso a este mesmo serviço, “o orçamento municipal suporta anualmente esse valor”, ou seja, na verdade os cidadãos pagam, mas de uma forma indireta, via impostos.



Em relação à forma como essa informação seria divulgada, o Sr. Vice-presidente refere que poderia merecer uma “divulgação autónoma, ainda que incluída na prestação de contas, mas como uma espécie de um outro relatório”, isto porque o Relatório de Gestão e Contas em si já é um documento extenso e como há muita informação sobre a Contabilidade de Custos, poderia ser oportuno fazer uma divulgação à parte.

A Dra. Susana Pinto referiu essencialmente a importância que a informação extraída da Contabilidade de Custos tem como instrumento de apoio à gestão para “otimizar a gestão de recursos, se bem que é um trabalho que ainda está numa fase muito embrionária”. Mais uma vez é referido que ainda há muito a fazer no que diz respeito ao Sistema de Contabilidade de Custos na CMO e que essa evolução é necessária antes que se possa fazer uma divulgação desses dados. Como também referiu a Dra. Susana Pinto, “essa divulgação fará todo sentido, mas de facto é quando conseguirmos olhar para essa informação; nós precisamos de fazer leituras dos dados que recolhemos”. Uma das melhorias que se pode conseguir é “alargar a Contabilidade de Custos a outras áreas; se olharmos para o nosso organograma, há serviços que ainda nem sequer estão cobertos pela Contabilidade de Custos”.

Foi também frisado pela Dra. Susana Pinto que a Contabilidade de Custos pode ser usada como um instrumento de gestão de recursos na medida que pode detetar desperdícios e atividades que não acrescentam valor. Foi dito que “temos algumas experiências que nos demonstram que temos mais do que uma pessoa em diferentes serviços a fazer a mesma coisa; (...) a Contabilidade de Custos é uma forma de tentar otimizar, porque se percebemos que há várias pessoas a fazer o mesmo, isto tem um encargo e não seria necessário que assim fosse”.

A Dra. Zulmira Rodrigues, começou por referir que “em primeiro lugar a Contabilidade de Custos penso que seja importante; é uma ferramenta fundamental em qualquer organização, e é ainda mais importante quando se trata de autarquias, porque nós estamos a gerir os dinheiros públicos”. Aqui, mais uma vez, é referida a importância de prestar informações mais detalhadas aos munícipes. Mas, para além do uso desta informação para divulgação, também foi referida a importância que tem internamente para a gestão; foi dito que “a Contabilidade de Custos no município foi implementada

para ajudar o executivo municipal a ter a percepção dos custos de cada uma das atividades exercidas no município”.

Em relação à informação que atualmente é divulgada no Relatório de Gestão, a Dra. Zulmira considera que “a Contabilidade de Custos e o nosso Relatório não produz tanta informação como seria desejável; acho que nós teríamos condições para produzir mais informações e o Relatório de Gestão deveria aprofundar; até, se calhar, irmos ao detalhe de cada um dos serviços”.

Sobre a forma como essa informação seria apresentada, a Dra. Zulmira considera que poderia ser feita “num documento à parte ou então não ser um capítulo, mas termos uma estrutura diferente do nosso Relatório e sempre que necessário podíamos discriminar; não ser um capítulo isolado, porque se não estaríamos a repetir determinadas informações”.

Em resumo, é consensual que a informação proveniente da Contabilidade de Custos deve ser divulgada, mas também há a consciência de que é necessário realizar um trabalho prévio, nomeadamente na melhoria do subsistema da Contabilidade de Custos, para que possa permitir uma correta divulgação desses dados. Para além disso, também foi referido várias vezes que é importante que os munícipes tenham acesso a esse tipo de informação, porque uma das partes das receitas das autarquias é proveniente das contribuições dos cidadãos e, assim sendo, estes têm o direito de saber como é gerido o seu dinheiro. Outra das conclusões que se pode retirar destas entrevistas é a importância, reconhecida por todos, de se fazer a comparação de preços/tarifas cobrados pelos serviços prestados pelo município, com os custos desses mesmos serviços – é necessário consciencializar os cidadãos dos verdadeiros custos destes serviços, visto que, muitas vezes, não existe a percepção de que o preço pago é significativamente inferior ao custo que é suportado pelo município.

## 5. Discussão e conclusão

Hoje em dia, é essencial haver transparência na gestão de entidades públicas, pelo facto de estas se financiarem maioritariamente através de receitas públicas de impostos. Ora, sendo os impostos pagos pelos cidadãos de forma involuntária torna-se ainda mais importante que haja transparência e que os gestores de entidades públicas se responsabilizem pela prestação de contas. Para além disso, a transparência é também essencial para que se recupere a confiança da população nos seus representantes políticos, confiança essa que tem sido cada vez mais atingida com os casos de má gestão que se têm tornado públicos.

O objetivo deste trabalho foi perceber qual seria a predisposição dos decisores políticos na Câmara Municipal de Ovar para divulgar informação proveniente do sistema de Contabilidade de Custos. O estudo revelou-se pertinente porque atualmente não existem muitos casos de entidades que já o façam e porque esta informação pode ser complementar ao relato financeiro que é preparado pelas entidades públicas, designadamente pelos municípios, na medida que o poderá eventualmente tornar de mais fácil compreensão para a generalidade dos cidadãos.

Do estudo conduzido para este relatório, julga-se que seria útil divulgar comparações de preços/tarifas com os custos dos bens/serviços prestados pelas entidades, nomeadamente pelos municípios, de forma a dar a conhecer às populações qual é a diferença entre o valor que pagam e o custo que esse bem/serviço tem para a entidade. Como foi referido nas entrevistas, por vezes o preço pago pelos cidadãos ainda é inferior ao custo que o Município suporta, sendo necessário sensibilizar as populações para esta situação, dado que nem sempre têm perceção dos custos que são necessários suportar para que tenham ao seu dispor os bens/serviços que utilizam.

A informação dos custos associados à produção de determinados bens/serviços públicos é necessária ser percebida pelas populações também para evitar um consumo exagerado e desperdícios por parte dos cidadãos.

A divulgação de informação proveniente do sistema de Contabilidade de Custos também iria ajudar a perceber de que forma são distribuídos os gastos e os rendimentos

das entidades públicas, ficando assim os cidadãos a saber onde é aplicado o dinheiro dos impostos e tarifas que pagam.

Atualmente a CMO já divulga alguma informação proveniente da Contabilidade de Custos, mas reconhece-se que ainda pode e deve ser feito muito mais. Havendo um forte espírito de transparência do atual Executivo, espera-se que, num futuro próximo, haja desenvolvimentos nesta área.

Como sugestões para estudos futuros, julga-se que seria útil analisar as necessidades dos utilizadores externos da informação extraída da CC, por exemplo, fazendo um questionário aos cidadãos para saber se achariam útil terem acesso a essa informação e quais os dados que julgariam ser mais úteis. Seria também interessante fazer este tipo de estudo em vários municípios para que se percebesse qual é a opinião dos dirigentes de outras autarquias ou até de outras entidades públicas.

## 6. Referência Bibliográficas

- Almeida, J. R. (2005). *Contabilidade de Custos para Autarquias Locais*. Porto: Vida Económica.
- Bernardes, A. F. (2003). *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra: CEFA.
- Caiado, A. C. (2012). *Contabilidade analítica e de gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2006). *POCAL Comentado*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. *Financial Accountability and Management*, 28 (3), pp. 306-334.
- Carvalho, J. B., Martinez, V. P., & Pradas, L. T. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2014). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria financeira - Teoria e prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Gonçalves, A. J., & Quinaz, L. F. (2013). Contabilidade nas entidades do setor público - Transparência, accountability e controlo financeiro. *Revisores e Auditores*, outubro/dezembro, pp. 42-55.
- Governo de Portugal - Ministério das Finanças . (s.d.). *Deveres de comunicação/Subvenções públicas*. Obtido em 22 de setembro de 2015, de Inspeção-Geral de Finanças: <http://www.igf.min-financas.pt/deveres-de-comunicacao/subvencoes-publicas7.aspx>
- López, B. B. (1995). *Manual de Contabilidad Pública*. Madrid: Pirámide.
- Marques, M. d. (2002). *Prestação de contas no Sector Público*. Lisboa: Dislivro.

- Martín, L. Á., & López, J. E. (2008). *La dirección estratégica de la empresa - Teoría y aplicaciones*. Madrid: Thomson Civitas.
- Nogueira, S. P. (2005). *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Universidade do Minho - Escola de Economia e Gestão.
- Ovar, C. M. (s.d.). Manual de Controlo Interno.
- Pedrosa, E. M. (2013). Contabilidade de custos nas autarquias locais da Região Centro de Portugal. *Dissertação de Mestrado em Contabilidade*. ISCTE Business School - Instituto Universitário de Lisboa.
- Silva, A. F. (2015). O TOC e a Contabilidade Analítica na Administração Pública. *Revista TOC n.º 184, julho de 2015*, pp. 40-41.

## **7. Legislação**

Despacho n.º 95/2013 publicado em Diário da República, 2ª Série, n.º 2, de 3 de janeiro de 2013 - Estrutura orgânica da Câmara Municipal de Ovar

Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de outubro – Código dos Contratos Públicos

Edital n.º 176/2012 - Norma de Controlo Interno da Câmara Municipal de Ovar

Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de outubro - enquadramento jurídico da organização dos serviços das autarquias locais

Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro – Informação Empresarial Simplificada

Decreto-lei n.º 10/2015, de 16 de janeiro – Alteração ao Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro

Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto - Regula a obrigatoriedade de publicitação dos benefícios concedidos pela Administração Pública a particulares

Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro - Lei de bases de contabilidade pública;

Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro – Lei de Enquadramento Orçamental (princípios e regras para a preparação, alteração e execução do orçamento, regras para a responsabilidade e controlo orçamentais);

Decreto-Lei n.º 155/92 de 28/07 - Reforma do sistema da contabilidade pública.

Decreto-Lei n.º 232/97 - Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP)

Lei n.º 53-E/2009, de 29 de dezembro - Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais – RGTAL

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro - Lei das Finanças Locais (LFL)

Lei n.º 73/3013 de 3 de setembro - Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI)



## **ANEXO I – Organigrama**

**ANEXO II – Cronograma de tarefas desenvolvidas**

Tarefas/Semanas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
Leitura e análise de legislação	X		X			X																
Contabilidade de custos	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Garantias e cauções			X	X	X	X				X	X	X					X	X	X			
Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual									X	X	X	X	X	X		X						
Horas extraordinárias							X		X	X						X						
Lançamento de faturas															X	X						
Reconciliação Bancária														X	X							
Mapas DGAL, AT e IGF										X				X		X						
Subvenções (IGF)																				X	X	
Entrevistas para o trabalho do relatório																				X	X	

### **ANEXO III – Contabilidade de Custos no Relatório de Gestão e Contas da CMO**

Extrato do Relatório de Gestão e Contas de 2014 da Câmara Municipal de Ovar sobre Contabilidade de Custos (p. 90 – 92)

Afigura-se como uma tendência atual, a necessidade da Contabilidade ser capaz de prestar informações sob diversas formas, respondendo de forma precisa aos fins específicos solicitados pelos distintos utilizadores, internos e externos.

A entrada em vigor do POCAL vem neste sentido, criando condições para a integração consistente da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos, promovendo uma Contabilidade Pública moderna e um instrumento essencial no apoio à gestão das Autarquias Locais.

De salientar que a utilização da Contabilidade de Custos é obrigatória, encontrando fundamento legal no disposto do ponto 2.8.3.1 do POCAL, que determina que “A Contabilidade de Custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”.

A informação que agora se apresenta, foi elaborada numa ótica de complementaridade face à Contabilidade Orçamental, pelo que a sua leitura deve ser interpretada nesta perspetiva e não como confronto/validação de valores.

Uma das diferenças substanciais é o facto da Contabilidade Orçamental ter por base uma ótica de caixa, (recebimentos vs. pagamentos), enquanto a Contabilidade de Custos tem por base Custos e Proveitos do exercício, seguindo o Princípio do Acréscimo.

Outro aspeto a relevar, é a presença de Custos Indiretos na Contabilidade de Custos, que, tendo por base o POCAL, devem de ser efetuados segundo coeficientes de imputação de cada função, bem ou serviço, correspondendo à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços.

Com o propósito de prestar informação agregada numa ótica CBA – Custos Baseado nas Atividades, apresenta-se o quadro seguinte:

**Quadro 1 – Distribuição dos Custos e Proveitos por Atividades no ano 2014**

ATIVIDADES		CUSTOS	PROVEITOS	RESULTADOS
PROTEÇÃO CIVIL	(a)	340.571 €		- 340.571 €
ENSINO NÃO SUPERIOR	(b)	1.078.910 €	304.146 €	- 774.764 €
SERVIÇOS AUXILIARES DE ENSINO	(c)	388.671 €	1.773.921 €	1.385.250 €
SERVIÇOS INDIVIDUAIS DE SAÚDE	(d)	12.500 €	1.800 €	- 10.700 €
AÇÃO SOCIAL	(e)	640.089 €	25.017 €	- 615.072 €
HABITAÇÃO	(f)	373.356 €	10.320.442 €	9.947.086 €
RESÍDUOS SÓLIDOS	(g)	2.096.530 €	1.101.832 €	- 994.698 €
PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE E CONSERVAÇÃO DA NATUREZA	(h)	197.280 €		- 197.280 €
CULTURA	(i)	1.640.316 €	140.403 €	- 1.499.913 €
DESPORTO, RECREIO E LAZER	(j)	2.219.705 €	305.413 €	- 1.914.292 €
OUTRAS ATIVIDADES CÍVICAS E RELIGIOSAS	(k)	56.291 €	3.346 €	- 52.945 €
AGRICULTURA, PECUÁRIA, SILVICULTURA, CAÇA E PESCA	(l)	640 €	470 €	- 170 €
INDÚSTRIA E ENERGIA	(m)	1.284.861 €	2.094.012 €	809.151 €
TRANSPORTES RODOVIÁRIOS	(n)	2.625.226 €	1.326.761 €	- 1.298.465 €
COMÉRCIO E TURISMO	(o)	1.412 €	2.633 €	1.221 €
MERCADOS E FEIRAS	(p)	149.913 €	144.914 €	- 4.999 €
TURISMO	(q)	9.823 €		- 9.823 €
OPERAÇÕES DA DÍVIDA AUTÁRQUICA	(r)	93.025 €		- 93.025 €
TRANSFERÊNCIAS ENTRE ADMINISTRAÇÕES	(s)	960.587 €	29.652 €	- 930.935 €
OUTRAS FUNÇÕES ECONÓMICAS	(t)	9.713.154 €	7.911.463 €	- 1.801.691 €
<b>TOTAL</b>		<b>23.882.860 €</b>	<b>25.486.225 €</b>	<b>1.603.365 €</b>

(a) Custos com Proteção Civil e Bombeiros Voluntários.

(b) Custos com ensino pré-escolar e 1.º ciclo do ensino básico; proveitos com cantinas escolares e prolongamento de horário.

(c) Custos com transportes escolares, associação de pais, agrupamento de escolas; proveitos com Fundo Social Municipal, Direção Regional de Educação do Centro (DREC), transportes escolares.

(d) Custos com higiene, segurança e medicina do trabalho, Unidades de Saúde Familiar; proveitos com canídeos e gatídeos.

(e) Custos com Ação Social relativos a transferências para associações e iniciativas neste âmbito, como por exemplo o Passeio Sénior e o Cartão do Idoso; proveitos com transferências do Instituto de Segurança Social.

- (f) Custos com habitação social e urbanização; proveitos com Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), rendas da habitação social, inspeção de ascensores, loteamentos e obras, plantas topográficas, vistorias a habitações.
- (g) Custos com a recolha de Resíduos Sólidos Urbanos (RSU's), limpeza viária, casas de banho públicas; proveitos com RSU's.
- (h) Custos com jardins municipais, limpeza de praias, horto municipal, rede de águas pluviais, manutenção do Parque Urbano de Ovar e Buçaquinho.
- (i) Custos com Centro de Arte, Biblioteca Municipal e Polos, Museus, Atelier de Conservação e Restauro de Azulejos (ACRA), Carnaval de Ovar, transferências para Associações culturais e iniciativas promotoras de cultura; proveitos com Centro de Arte, Biblioteca Municipal, Museu Júlio Dinis, Carnaval de Ovar e Atelier de Conservação e Restauro de Azulejos.
- (j) Custos com a Piscina Municipal, Gimnodesportivos, Associações desportivas; proveitos com a Piscina Municipal, Parques de Campismo, licenças para espetáculos desportivos e divertimento público.
- (k) Custo com cemitérios, igrejas e capelas; proveitos com o cemitério.
- (l) Custos com o apoio concedido à Associação da Lavoura do Distrito de Aveiro (ALDA); proveitos com licenças de caça e produtos agrícolas.
- (m) Custos com iluminação pública; proveitos com Derrama e Concessões à EDP.
- (n) Custos com a conservação de vias públicas, rotundas, controlo de tráfego, parques de estacionamento; proveitos com Imposto Único de Circulação (IUC), licenças para ocupação da via pública, licença de táxi e parcometros.
- (o) Proveitos com publicidade.
- (p) Custos e proveitos com mercados municipais.
- (q) Custos com Postos de Turismo.
- (r) Custos Financeiros.
- (s) Custos com Juntas de Freguesia e Comunidade Intermunicipal da Região de Aveiro (CIRA); proveitos com transferência proveniente da CIRA.
- (t) Custos e proveitos não imputáveis a uma atividade específica nas alíneas anteriores.

## **ANEXO IV – Guião para entrevista**

“Divulgação de Informação da Contabilidade de Custos nos Municípios:  
o caso da Câmara Municipal de Ovar”

Estudo no âmbito do Relatório de Estágio para obtenção do Grau de Mestre em Gestão  
Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra

### **Guião para Entrevista**

1. Porque se inclui uma secção sobre Contabilidade de Custos no Relatório de Gestão da Câmara Municipal de Ovar?
2. Qual(is) o(s) critério(s) utilizado(s) para seleccionar a informação sobre Contabilidade de Custos a incluir e divulgar no Relatório de Gestão?
3. Acha importante adicionar mais alguma informação?
  - 3.1. Se sim, porquê e qual?
  - 3.2. De que forma seria apresentada essa informação (e.g. gráficos, tabelas, rácios, etc.)?
  - 3.3. Se não, porquê?
4. Que análises da informação da Contabilidade de Custos considera que poderiam ser úteis para se publicar no Relatório de Gestão?
  - 4.1. Evolução ao longo dos últimos anos? (talvez 3 anos)
  - 4.2. Distribuição de custos por funções e serviços?
    - 4.2.1. Evolução desta distribuição?
    - 4.2.2. Comparação dos custos dos serviços com as tarifas e preços?