



CONTABILIDADE ANALÍTICA NA CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO

por

Dionísia Domingas Pereira Mendes

Relatório de Estágio de Mestrado em Economia e Gestão das Cidades

Orientada por:

Manuel Castelo Branco

Maria Fernanda Miranda Ferreira – Chefe de Divisão Municipal de Contabilidade e Controlo Orçamental, do Departamento Municipal de Finanças, Direcção Municipal de Finanças e Património da Câmara Municipal do Porto

2012

Agradecimentos

Ao meu Marido, Filho! Muito Obrigada pelo amor e atenção sem reservas, e aos restantes familiares, em especial ao meu irmão Cristiano pelo apoio financeiro. À minha mamã! Como eu gostaria que pudesse estar fisicamente presente para partilhar comigo esta aventura e fonte de encorajamento.

Aos meus amigos, especialmente Inês Plácido Santos! Obrigada pela energia positiva transmitida e incentivo continuados e Diogo Carrasqueira pelas oportunas manifestações de companheirismo e amizade.

Quero agradecer a todos aqueles que de várias formas contribuíram para que este relatório de estágio se tornasse realidade, em especial ao Excelentíssimo Professor Doutor José Costa. Quero expressar o meu agradecimento ao Professor Doutor Manuel Castelo Branco, pela orientação e conhecimento transmitido mas, principalmente pelo seu estímulo para mais este desafio.

À Câmara Municipal do Porto, ao Dr. Pedro Santos, Diretor Municipal de Finanças e Património e seus colaboradores, com quem convivi, especialmente à Dra. Maria Fernanda Miranda Ferreira e à Dra. Paula Pereira, pela amabilidade, acolhimento e disponibilidade, à responsável da seção de contabilidade, Dra. Maria José Saraiva, com um abraço muito particular, da mesma forma não posso deixar de sublinhar e agradecer a todos os colaboradores da seção de contabilidade pela manifestações de companheirismo e amizade, estiveram sempre presentes com os seus avisados conselhos e disponibilidade.

Por último, dedico inteiramente esta tese ao meu Marido que embarcou comigo nesta aventura desde o primeiro momento, e ao meu Filho Daniel, pelo o tempo que lhe tirei, por isso foi possível chegar aqui, espero saber retribuir todo este amor e carinho e compensar todo o tempo que não pude estar com o meu Menino.

A todos o meu profundo agradecimento.

Abstract

In 1999, the Portuguese accounting legal framework establishes that using Analytical Accounting is mandatory to define the pricing of goods and services by local administrations, as well as defined several characteristics and rules to be followed when dealing with costs in analytical accounting.

The purpose of this report is to understand the context in which analytical accounting works in Portugal, namely its most fundamental legal framework and its implementation in local administrations. The report illustrates the research on the theoretical and legal background, and on previous empirical studies, by presenting the case of the Porto's City Hall. In order to produce this report, developed in the scope of the Mestrado em Economia e Gestão das Cidades da Faculdade de Economia do Porto, the way how Porto's City Hall follows the legal framework on Analytical Accounting.

Key words: Analytical Accounting, Public Accounting, Portuguese legal accounting framework, local administration.

Resumo

Em 1999, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), veio estabelecer a obrigatoriedade de implementar a Contabilidade Analítica ou de Custos no apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços, assim como definiu uma série de características e regras que têm de ser adotadas no apuramento de custos relativamente à implementação da contabilidade analítica.

O objetivo deste relatório é aprofundar o conhecimento sobre a contabilidade analítica, nomeadamente sobre o seu contexto legal e a sua implementação a nível das autarquias locais. O relatório ilustra as pesquisas de enquadramento teórico e legal, e de estudos empíricos passados, com recurso ao caso da Câmara Municipal do Porto. Para o desenvolvimento do relatório de estágio do Mestrado de Economia e Gestão das Cidades da Faculdade de Economia do Porto, procurou-se explorar como a Câmara Municipal do Porto segue estas características e regras definidas pelo POCAL e entre outros diplomas que sustentam as reformas atuais na aplicação de Contabilidade Analítica.

Palavras-Chave: Contabilidade Analítica, ou contabilidade de custos e gestão, contabilidade pública, POCAL, autarquia local.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. ADMINISTRAÇÃO LOCAL	2
3. CONTABILIDADE PÚBLICA E CONTABILIDADE ANALÍTICA	4
3.1. O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA (POCP)	4
3.2. O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS (POCAL) ...	5
3.3. O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC).....	6
3.4. O SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA	7
4. A CONTABILIDADE ANALÍTICA NA CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO (CMP)	15
4.1. INTRODUÇÃO	15
4.2. O SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA.....	16
4.3. INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	21
4.4. OBSERVAÇÕES FINAIS	25
5. CONCLUSÃO.....	27
6. REFERÊNCIAS.....	28
APÊNDICE 1 – NOTAS SOBRE A REALIZAÇÃO DO ESTÁGIO	31

1. Introdução

O presente trabalho foi realizado como relatório de estágio na Câmara Municipal do Porto, no âmbito do Mestrado de Economia e Gestão das Cidades da Faculdade de Economia do Porto. Aborda a temática da implementação da Contabilidade Analítica ou de Custos a nível das autarquias portuguesas, em particular na Câmara Municipal do Porto, descrevendo o processo de integração da contabilidade patrimonial com a contabilidade analítica e a contabilidade orçamental, tal como exige o POCAL.

Ao longo deste ano de estágio na Câmara Municipal do Porto, foram desenvolvidas várias atividades que me permitiram adquirir competências e desenvolver capacidades na área de contabilidade pública, em particular na área da contabilidade analítica nas autarquias locais. Especificamente, tomei contato com as tarefas de lançamento e de verificação das despesas no Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA), foi-me apresentado todo o sistema de contabilidade analítica, incorporando a verificação de transferência de todos gastos e despesas da autarquia (nomeadamente por via da Plataforma de Compras Electrónicas), contabilizados como custos do exercício no sistema de contabilidade analítica. Assim, o estágio permitiu obter conhecimentos e experiência, em contexto real, sobre a temática principal deste trabalho.

O trabalho está estruturado em três partes: na primeira parte efetuamos um breve enquadramento das autarquias locais na estrutura da Administração Pública, na segunda parte abordaremos a contabilidade pública e a contabilidade analítica. Finalmente na terceira parte deste trabalho, exploraremos as noções anteriormente apresentadas e concentrar-nos-emos no caso da Câmara Municipal do Porto, o objeto do estudo. Iremos apresentar brevemente a Câmara Municipal do Porto, bem como a sua racionalidade de controlar gastos e rendimentos, obter a informação no seu interior, dentro dos vários sistemas de contabilidade ou seja, utilizando a contabilidade patrimonial, orçamental e analítica.

2. Administração Local

No âmbito da administração local, há dois princípios fundamentais para contextualizar a contabilidade analítica nas autarquias locais.

Consubstanciando o princípio da descentralização administrativa, o primeiro desses princípios, o setor local integra os órgãos dos municípios e as freguesias. Este princípio, inscrito na Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu art.º 267º, refere que “a Administração Pública deve ser estruturada de modo a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, bem como estabelecer formas adequadas de descentralização administrativa.” Mais, refere ainda o artigo 237º da CRP, “as atribuições das autarquias locais e as competências dos seus órgãos serão reguladas de harmonia com o princípio da descentralização administrativa.” Isto significa que, para além de as atividades típicas dos serviços públicos e agentes administrativos deverem sempre ser desenvolvidas no interesse geral da coletividade com vista à satisfação regular e contínua das suas necessidades de segurança, cultura e bem-estar, a sua gestão deve estar o mais próxima possível dos seus beneficiários, influenciando a forma como atuam as autarquias locais no âmbito das suas atribuições e competências dos seus órgãos.

Para Freitas do Amaral (2006), “a Administração Local autárquica, em sentido subjetivo ou orgânico, é o conjunto das autarquias locais, em sentido objetivo ou material, é a atividade administrativa desenvolvida pelas autarquias locais”. Estas são “pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em certas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns (...), mediante órgão próprios, representativos dos respetivos habitantes”, tal como é descrito no n.º 2 do art.º 235.º da CRP.

Relativamente à autonomia financeira dos municípios, pode dizer-se que se traduz na existência de património e receitas próprias (art. 238.º CRP face ao art. 3.º LFL), para a prossecução da sua atividade. Assim, de entre as receitas próprias dos municípios, destaca-se neste contexto o caso das taxas municipais, descritas nos artigos 15.º e 16.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, Lei das Finanças Locais (LFL). Dado a sua importância, segundo o novo Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais aprovado

pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, estas requerem uma justificação económico-financeira, para que seja possível associar custos às taxas ou preços cobrados aos cidadãos, para que estes tenham validade legal e para apoio a uma gestão de recursos, tarefas para as quais é necessária a implementação da contabilidade analítica. Isto mostra como a contabilidade analítica pode ser útil e determinante para a gestão pública autárquica e para a prestação de um bom serviço público. Apesar de ser uma matéria sensível ainda é o único subsistema com a ferramenta adequada para responder a estas questões complexas.

A Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, que estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais, bem como o quadro de delimitação da intervenção da administração central e da administração local, assim como a Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, estabelece o quadro de competências, o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias, estes diplomas vieram dar um importante reforço ao poder local, concretizando os princípios que mencionámos acima, da descentralização administrativa e da autonomia financeira do poder local.

3. Contabilidade Pública e Contabilidade Analítica

3.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

No Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), bem como no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), mencionado de seguida, a implementação de sistema de contabilidade analítica nas autarquias locais tem assumido particular importância na medida em que contribui para a obtenção de informação e controlo dos custos e proveitos dos serviços públicos locais, facultando aos gestores responsáveis informação fiável e imediata para uma eficaz e eficiente tomada de decisão para a resolução dos problemas da população (Silva e Costa, 2008). A sua aplicação é obrigatória para todos os organismos da Administração Central, Regional e Local que não tenha natureza, forma e designação de empresas públicas, bem como à segurança social conforme exige o n.º 1 do art.º 2.º deste diploma.

O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, aprova o primeiro POCP. Este constituiu um instrumento de reforma da administração financeira e das contas públicas indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna e eficiente. O seu objetivo é integrar a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores e permita o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas, disponibilizando informação credível e atempada num espaço de tempo razoável, tendo em conta as especificidades do balanço e da demonstração de resultados. Mais, este diploma contribuiu para a normalização da informação contabilística de forma a poder alcançar o Balanço do Estado num setor vasto e complexo e com inúmeras especificidades.

A aprovação do POCP representou um quadro de referência na reforma da contabilidade pública com vista a uma harmonização da contabilidade pública em Portugal. Este diploma foi considerado “um fator crítico de sucesso”, pois permitiu uma maior transparência na gestão dos dinheiros públicos e nas relações financeiras do Estado, bem como possibilitou, e possibilita, ao Governo português o reporte de informação credível e atempada à União Europeia no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC), nomeadamente numa análise das receitas e despesas públicas segundo critérios

de legalidade, economia, eficiência e eficácia, efetuando o acompanhamento da execução orçamental usando simultaneamente as duas óticas, de caixa e de acréscimo, com efeitos em anos subsequentes na elaboração de contas públicas idênticas às das empresas privadas.

3.2. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

Surgiram depois planos de contabilidade para alguns setores da Administração Pública, ou seja, a criação de planos setoriais que são, em relação ao POCP, ajustados às especificidades de cada setor, uma vez que o POC empresarial, a legislação complementar e as diretrizes contabilísticas emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) não se adaptam aos serviços da Administração Pública.

Para além das autarquias locais, também a educação, a saúde e das instituições da solidariedade social viram a adoção de um Plano Oficial de Contabilidade específico, setorial; no caso das autarquias locais, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, ou o POCAL. No fundo, este diploma, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, veio exigir a aproximação das autarquias locais ao modelo privado e empresarial, isto é, aproximou o POC à realidade pública das autarquias locais. Como é referido no n.º 2 do art.º 6.º da Lei 42/98, de 6 de agosto, “a contabilidade das autarquias locais baseia-se no POCP, com as necessárias adaptações”.

O POCAL, apesar de ser uma adaptação do POCP à Administração Local, apresenta alguns aspectos inovadores em matéria de contabilidade pública e estabeleceu uma regulamentação nova de aplicação obrigatória a todas as autarquias locais (Câmaras Municipais, Serviços Municipais e Juntas de Freguesia) e, também, a entidades equiparadas tais como: Áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito públicos e outras entidades que por lei estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.

Não obstante, o POCAL tratar-se de uma adaptação do POCP, apresenta os mesmos princípios contabilísticos. No entanto, o POCAL acrescenta os que devem ser seguidos na elaboração das contas das autarquias designadamente, o princípio do equilíbrio orçamental, consagrado no ponto 3.1.1 al. e), do POCAL, que estabelece que o

orçamento deve prever os recursos necessários para cobrir todas as despesas e ainda que as receitas correntes devam ser pelo menos iguais às despesas correntes.

Tal como a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, a Lei de Enquadramento Orçamental, que definiu no n.º 6.º al. c) do art.º 39.º os princípios a respeitar para que a despesas possa ser autorizada ou paga com vista a satisfazer o princípio da economia, eficiência e da eficácia.

Assim, tal como pretende o POCP, o principal objetivo do POCAL é a integração consistente de três sistemas de contabilidade numa contabilidade pública moderna: a contabilidade orçamental, porque é único sistema obrigatório com a publicação do POCAL, regista as despesas e receitas e os pagamentos e recebimentos (base de caixa); a contabilidade patrimonial, que regista as fases da despesa e receita que impliquem alterações patrimoniais (qualitativa ou quantitativa) ou relação com o exterior (obrigações e seus pagamentos, direitos e correspondentes recebimentos; e a contabilidade analítica, que permite o apuramento de custos por funções e a determinação de custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços de bens e serviços.

Da contabilidade analítica, dada a elevada importância atribuída à informação produzida para a melhoria do processo de decisão, espera-se uma evolução bastante positiva na implementação deste sistema nos 308 municípios existente em Portugal a curto prazo, com vista a possibilitar todos os municípios Portugueses elaborarem a informação variada de acordo com os fins específicos e pretendidos pelos utilizadores, que precisam de cada vez mais e melhor informação.

3.3. O Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

O Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), um instrumento constituído por um conjunto de normas coerentes com as International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) e com as atuais versões da quarta e sétima diretivas comunitárias, representou um passo em frente no processo de harmonização contabilística nacional e internacional.

Esta mudança do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o SNC, em vigor desde 1 de janeiro de 2010, era necessária embora tenha provocado impactos significativos, quer a nível contabilístico quer ao nível do planeamento organizacional nos sistemas de informação e respetivas operações, com a exceção das empresas cotadas que já aplicavam as ditas IAS/IFRS desde janeiro de 2005.

No setor público, a harmonização contabilística iniciou-se na década de 90 (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro) com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE).

A questão que ainda permanece em aberto é a aplicação do SNC nas autarquias locais, que se pensa ser importante e enriquecedora pois este novo referencial contabilístico dependerá sempre da opção pelo justo valor (como aconteceu nas empresas privadas), uma vez que o SNC se baseia nas linhas mestras usadas pelas IAS/IFRS e dado ser um modelo que se pretende em sintonia com as normas emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adotadas pela União Europeia.

Com a entrada em vigor do SNC, o referencial contabilístico do setor público baseado no POCP ficou desajustado da realidade contabilística do setor privado empresarial.

3.4. O sistema de Contabilidade Analítica

Desde há muito tempo, mais propriamente nos anos 40, a contabilidade analítica era considerada uma contabilidade facultativa, dando-se mais importância à contabilidade patrimonial, que respeita às relações com terceiros, ao controlo das contas do património e ao apuramento de resultados.

A aceleração de mudanças no contexto organizacional registada apartir das últimas décadas do século XX teve importantes repercussões nos sistemas de informação contabilística. É importante referir que a competitividade, as TIC (tecnologias de informações e Comunicações) e a globalização, estes constituíram as mudanças importantes no sistema de informação contabilística, que cada vez mais há necessidade de obter mais e melhor informação, e em tempo real.

Deste processo surgiu a necessidade de controlar a gestão dos investimentos e o objetivo associado à contabilidade leva ao aperfeiçoamento dos sistemas de informação contabilística, particularmente da contabilidade financeira. Progessivamente, com a variedade de fatores externos à organização nomeadamente, a crescente agressividade concorrencial, a globalização, internacionalização das economias no desenvolvimento dos mercados de capitais etc, surge a necessidade de criar um modelo de informação que impõe novos desenvolvimento na informação de todos utilizadores internos.

Neste contexto, o apuramento dos produtos, particularmente para efeitos de valorização dos stocks torna-se um imperativo. Assim, a contabilidade analítica deverá permitir obter o custo destes serviços para que se possa comparar com os respetivos proveitos e analisar a cobertura de custos. Permite-se deste modo a tomada de medidas corretivas proporcionando aos administradores públicos as informações necessárias para a elaboração de indicadores que devem ser incluídos no relatório de gestão, indicadores de eficiência, eficácia e economia. (Silva e Silva, 2005)

Segundo Caiado e Pinto (2001), o primeiro modelo de contabilidade analítica baseava-se na repartição dos custos indiretos pelos custos da mão-de-obra, vindo mais tarde a dar origem ao sistema de custeio *activity-based costing* (ABC). De acordo com Silva e Silva (2005), entre os objetivos que a contabilidade analítica visa satisfazer, destaca-se a obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e das atividades finais. A estes objetivos está implícita no plano a necessidade de utilizar a filosofia patente no método ABC, na medida em que refere a necessidade de apurar os custos das várias atividades existentes nas instituições.

Em Portugal (como em muitos países), a necessidade de implementar um sistema de contabilidade analítica nas entidades públicas começou na década de 1990 no âmbito da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). Através da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), aprovaram-se os princípios orientadores da reforma da Administração Pública, uniformizando os sistemas contabilísticos dos serviços e organismos da administração central nomeadamente no domínio da contabilidade de caixa e da contabilidade de compromissos.

Com o surgimento do paradigma da *New Public Management* (NPM), o setor público tem sofrido pressões no sentido de reduzir os custos e simultaneamente aumentar a qualidade dos recursos e serviços prestados à população. Com a preocupação da *performance measurement*, a introdução de controlo e da contabilidade de gestão com o *Balanced Scorecard*, o ABC, o TQM, o *benchmarking*, têm desempenhado um papel crucial no processo de tomada de decisão de qualquer organização seja pública ou privada, e estas ferramentas constituíram importantes instrumentos de gestão estratégica para ambientes cada vez mais competitivos e incertos.

Para Johnson e Kaplan (1987), a insuficiência do modelo contabilístico tradicional leva ao surgimento da contabilidade analítica e, neste âmbito, a informação contabilística e os seus desenvolvimentos, após a NPM, surgiram em prol de uma maior visibilidade da *accountability* e de uma maior clareza e transparência das contas públicas (Guthrie et al., 1999), cujo principal objetivo é fornecer informação útil e adequada à tomada de decisão.

Neste âmbito das iniciativas da NPM, o sistema existente em Portugal no setor público já não respondia às novas exigências ocorridas nas organizações modernas, tendo sido criada na década de 90 a Lei de Base n.º 8/90 (RAFE), respondendo à necessidade de uma melhor gestão e transparência das contas públicas e à tentativa da implementação de uma contabilidade nacional harmonizada, seguindo os princípios de economia, eficiência e eficácia, na racionalização dos recursos, para alcançar os objetivos pretendidos sobre o custo final de produção de bens e serviços para o apoio à gestão e ao processo de tomada decisão interna nos vários serviços existentes.

A reforma do sistema contabilístico na Administração Local tem como marco principal a aprovação do POCAL (publicado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro), que veio responder as mudanças ocorridas nos últimos anos nas organizações, ao estabelecer a obrigatoriedade da contabilidade analítica no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços dos bens e serviços. Como este subsistema não define uma estrutura uniforme para o seu desenvolvimento, as autarquias locais e entidades equiparadas adaptaram-se ao uso de mapas de custos, de um classificador funcional e de critérios de repartição dos custos indiretos que lhes são impostos por força da lei.

Por isso os municípios estão obrigados a implementar um modelo de contabilidade com as novas funções que permitam desenvolver informação de apoio à gestão interna e à tomada de decisões, de modo a definir os objetivos pretendidos com o sistema, os indicadores de gestão a utilizar, as fontes de dados a recolher, o envolvimento político, articular outras atividades que possam surgir, e os *outputs* obtidos, com os centros de custos criados (Gomes *et al.*, 2009).

Apesar de a maioria dos municípios portugueses já terem implementado a contabilidade analítica (segundo informação publicado num estudo empírico sobre a adoção da contabilidade analítica em municípios portugueses) continuam a dar informação de índole orçamental e patrimonial, tal como indicado no relatório de contas como esperado. A contabilidade analítica, apesar de ser uma ferramenta importante para os municípios poderem desenvolver informação de apoio à gestão interna e à tomada de decisões, não tem qualquer obrigação a prestação de contas. Embora produza informação de apoio à gestão, não integra conjunto de documentos com vista à prestação de contas ao Tribunal de Contas, sendo essencialmente uma utilidade interna porque não existe nenhum mecanismo de fiscalização ou sanção associada ao seu incumprimento relativo à sua execução, o que leva a uma menor preocupação dos municípios com este subsistema contabilístico. Segundo Carvalho *et al.* (2009), a inclusão de indicadores de gestão e de informação de custos por *outputs* e de custos de eficácia no relatório financeiro tem sido uma prática fortemente encorajada, apesar de ser ainda muito incipiente nos municípios portugueses.

A Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (LFL), veio reforçar o processo de mudanças no sistema contabilístico dos municípios portugueses, tanto quanto a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que estabelece o Regime Geral das Taxas das autarquias Locais (RGTAL). Estes diplomas visam introduzir uma maior transparência na atividade do poder local do ponto de vista económico-financeiro, com vista a promover o *value for money*, a obrigatoriedade de praticar as taxas pelos bens e serviços prestados, nos termos do art. 8.º n.º 2, da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro.

Ainda no contexto da reforma da Administração Pública, foram adotados outros diplomas, nomeadamente a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTA), com vista à fundamentação económico-financeira do valor das taxas a praticar pelos municípios.

Para além disso, a Lei 2/2007, de 15 de janeiro, a Nova Lei das Finanças Locais (NLFL), veio reforçar a importância de se determinar o custo da atividade local e respeitar os princípios da equivalência jurídica, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade no estabelecimento das taxas e preços praticadas pelos municípios.

Especificamente em Portugal, o surgimento do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) em 1999 veio permitir a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Os planos setoriais, vieram portanto tornar a contabilidade analítica obrigatória para todas as entidades sujeitas às suas regras (Silva e Costa, 2008). Como referem Caiado e Pinto (2001), a aplicação da contabilidade analítica é uma das mais sensíveis matérias dos planos de contas. O sub-sistema de contabilidade analítica no sistema de contabilidade pública corresponde ao objetivo mínimo de que a administração justifique com base nos custos as tarifas ou os preços que pratica em relação a determinado serviço ou bem (Bernardes, 2001). Este sistema é indispensável para efetuar a avaliação dos resultados de gestão, possibilitando o desenho de políticas produtivas e financeiras que permitam garantir a idoneidade económica e social na gestão do gasto público.

No entanto, o POCAL, apesar de ditar uma série de mecanismos conducentes ao efetivo apuramento de custos, não definiu um modelo para implementar o sistema da contabilidade analítica. Como define no seu ponto 2.8.3.1, a Contabilidade Analítica é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviço e à contabilização funcional (uso de mapas). Nos pontos 10.1 e 11.1 o POCAL prevê o classificador funcional, que está na base do apuramento dos custos por funções (Gomes *et al.*, 2009).

Ainda, por se tratar de informação de apoio à gestão, cabe a cada autarquia local ou entidade equiparada desenvolver o modelo que melhor se adapta à sua realidade (Gomes *et al.*, 2009). Isso significa que cada entidade deve ajustar-se às funções que possam

deixar de ser necessárias e extintas e a outras funções novas que têm que estar contempladas neste sistema de contabilidade (Faria, 2010).

Deste modo, podemos dizer que a implementação de sistema de contabilidade analítica nas autarquias locais facilita o conhecimento da realidade económica e técnica de controlo das contas na elaboração e execução das funções de controlo orçamental, nomeadamente através de indicadores da eficácia e da eficiência, para que no final de cada exercício haja o menor défice orçamental possível. Para além disso, este controlo pela contabilidade analítica fornecerá informação útil a todos os órgãos interessados e permite apoiar a gestão interna dos vários serviços públicos, auxiliando a tomada de decisões e respondendo às exigibilidades e anseios da população. Para Jones e Pendlebury (1996), o papel básico da Contabilidade Analítica no setor público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo.

Com a pressão exercida pelos requisitos do POCAL, do RGTAL e da LFL no desenvolvimento da contabilidade analítica, tornou-se possível a sua implementação por alguns municípios Portugueses no ano 2007.

Gomes *et al.* (2009), com base no estudo empírico de Van Helden e Tillema (2005), referem que os municípios com maiores dificuldades financeiras devem estar mais preocupados com a adoção desta novas técnicas de contabilidade de forma a melhorar a capacidade do seu desempenho. Mas, há autores que defendem que a adoção de novas práticas de contabilidade analítica nos municípios com maiores dificuldades financeiras e escassez de recursos, enfrentam mais limitações no contexto institucional devido a terem menor capacidade para suportar a mudança (*ibid.*). Por outro lado, há autores que concluíram que a introdução das práticas de contabilidade analítica influencia o processo de mudança organizacional (*ibid.*). Ao passo que Jackson e Lapsley (2003) referem a utilização das técnicas da contabilidade analítica no setor público, dando importância às técnicas de custos essencialmente utilizado na área de saúde o método ABC (*Activity-Based-Costing*), e concluíram que nos últimos anos tem havido uma grande preocupação com a medida de desempenho e com o desenvolvimento de indicadores de gestão como um importante sistema de apoio de decisão interna dos vários serviços públicos.

Outros estudos empíricos baseiam-se numa perspetiva externa (teorias organizacionais e comportamentais) para explicar a mudança organizacional tendo em conta conjunto de fatores culturais e políticos (tais como a dimensão e a competitividade política), nas escolhas contabilísticas no setor público. Uma das conclusões retiradas neste estudo empírico é a variável dimensão, por ser considerado como fator explicativo das divergências encontradas no grau de desenvolvimento desta prática. Face ao estudo empírico, há autores que defendem que a adoção da contabilidade analítica nos municípios com menor dimensão pode trazer vantagem devido a maior homogeneidade da sua cultura, que facilite a aceitação para a mudança. Por outro lado, há autores que defendem que quanto menor for a dimensão maior é a dificuldade financeira para suportar esta prática o que significa, há inconveniência devido à menor capacidade económica.

Foi realizado um estudo empírico sobre as Determinantes da Adoção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses, aos 308 municípios portugueses em 2008, com vista a recolher a informação sobre as divergências encontradas na adoção ou não adoção deste subsistema de contabilidade e suas determinantes, concluiu-se que 48% dos respondentes dos 60 municípios referiram que as entidades que compõem a amostra adotaram o sistema de contabilidade analítica, embora o seu desenvolvimento se encontre a um nível moderado (Gomes *et al.*, 2009). Mais, encontra-se ainda evidência estatística que a dimensão dos municípios, a independência financeira e o nível de competitividade política mostram uma correlação positiva entre a associação e estatisticamente significativa com a decisão de adoção do sistema de contabilidade analítica.

Ainda segundo o mesmo estudo, verifica-se que o quadro legislativo influenciou muito a decisão de adoção ou não adoção do sistema de contabilidade analítica nos municípios portugueses, uma vez que, nos municípios que adotaram este sistema só ocorreu após a aprovação do Decreto-Lei n.º 54/1999, de 22 de fevereiro, Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) e, por outro lado, nunca antes da aprovação da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL) e da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, Nova Lei das Finanças Locais (NLFL).

No geral, com base neste estudo, espera-se uma evolução positiva no grau de desenvolvimento desta práticas de contabilidade a todos os municípios portugueses e entidades equiparadas dada a sua importância e utilidade (Gomes *et al.*, 2009).

4. A Contabilidade Analítica na Câmara Municipal do Porto (CMP)

4.1. Introdução

A Câmara Municipal do Porto (CMP) é um órgão do Município do Porto e está sujeito à Lei 2/2007, de 15 de janeiro, Lei das Finanças Locais (LFL), e utiliza o POCAL na elaboração das suas contas anuais em paralelo com a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que estabelece o Regime Geral das Taxas das autarquias Locais (RG TAL).

De acordo com informação disponível no Relatório de Gestão da CMP de 2011, o Município do Porto dispunha, no final de 2011, de um número de efetivos de 2 632, o que representa uma diminuição de 93 efetivos relativamente ao ano anterior, no final do qual aquele número era de 2 725.

Ainda de acordo com o Relatório de Gestão relativo a 2011, o total de receitas correntes cobradas, em 2011, foi de 164 020 931 euros, montante que, acrescido do total das receitas de capital (26 200 060 euros), do Saldo da conta de Gerência de 2010 (1 160 304 euros) e das reposições não abatidas nos pagamentos (814 721 euros) representa um total de recursos disponíveis de 192 196 016 euros. Relativamente a esse mesmo ano, 2011, a CMP teve uma despesa total paga de 186 010 713 euros, sendo a despesa corrente de 129 799 591 euros. O total de proveitos e ganhos do exercício de 2011 foi de 178 732 315 euros, destacando-se os Impostos e Taxas, os quais representam 55,8% e apresentam um valor absoluto de 99 710 548 euros. Já o total de custos e perdas do exercício de 2011 foi de 169 315 676 euros. Destacam-se ao nível dos custos destacam-se as contas de FSE (38 355 192; 22,7%) e Pessoal (55 680 249; 32,9%).

Quanto à estrutura organizacional, a CMP dispõe das seguintes direções municipais:

- Direção Municipal da Presidência;
- Direção Municipal de Finanças e Património;
- Direção Municipal de Recursos Humanos;
- Direção Municipal de Urbanismo;
- Direção Municipal de Proteção Civil, Ambiente e Serviços Urbanos;
- Direção Municipal de Cultura;
- Direção Municipal de Sistemas de Informação;

- Direção Municipal de Gestão da Via Pública;
- Polícia Municipal;
- Batalhão de Sapadores Bombeiros;
- Departamento Municipal Jurídico e de Contencioso;
- Departamento Municipal de Fiscalização;
- Departamento Municipal de Educação;
- Departamento Municipal de Turismo.

Quanto à Direção Municipal de Finanças e Património em particular, mais importante no âmbito da realização do estágio que esteve na base deste relatório, este é composto pelas seguintes unidades:

- Departamento Municipal de Finanças;
- Divisão Municipal de Contabilidade e Gestão Orçamental;
- Divisão Municipal de Receita
- Divisão Municipal de Tesouraria
- Gabinete de Projetos Comunitários
- Departamento Municipal de Património e Aprovisionamento
- Divisão Municipal de Gestão do Património
- Divisão Municipal de Compras

A sua missão é garantir o equilíbrio financeiro da autarquia no curto, médio e longo prazo e zelar pela salvaguarda e boa gestão dos seus ativos patrimoniais.

4.2. O sistema de contabilidade analítica

Em 2007, a CMP iniciou um projeto de implementação de um sistema de contabilidade analítica, harmonizando a contabilidade orçamental e patrimonial no âmbito do POCAL e promovendo a sua integração com a contabilidade orçamental. O propósito de tal sistema era o de contribuir para uma gestão racional dos recursos e apoiar tomada de decisão interna para uma boa gestão autárquica. O projeto encontra-se atualmente num grau de desenvolvimento bastante elevado.

O principal parceiro envolvido neste projeto foi a Associação de Informática da Região Centro (AIRC), uma vez o sistema de contabilidade do Município do Porto [o Sistema

de Contabilidade Autárquica (SCA)] e outros aplicativos eram de responsabilidade desta organização. Este programa veio também responder de forma adequada às necessidades de informação para tomada de decisão, ao possibilitar a intergração no seu ambiente de um módulo de Contabilidade de Custos.

O principal propósito do sistema de contabilidade analítica implementado é o de proporcionar informação que possibilite a avaliação do desempenho económico da atividade autárquica. Entre os seus objetivos declarados contam-se os seguintes:

- Assistir na clarificação da utilização dos recursos públicos numa perspectiva de economia e eficiência;
- Possibilitar o apuramento dos custos por funções, bens e serviços;
- Permitir a determinação do valor das tarifas e dos preços dos serviços públicos em conformidade com o Regime geral das taxas das autarquias locais aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro (ao tornar possível a atribuição de custos às taxas ou preços);
- Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos;
- Fundamentar a valorização dos bens produzidos pela atividade autárquica;
- Apoiar a tomada de decisão quanto à produção de bens e/ou a prestação de serviços, através da informação sobre os respetivos custos e proveitos.

Estruturação dos centros de custos

Para implementar a contabilidade analítica na CMP revelou-se indispensável a existência de uma aplicação que permitisse a gestão de stocks de materiais comprados e consumidos pela autarquia (GES). Na altura da implementação do sistema da contabilidade analítica, a CMP possuía 10 armazéns, apresentando todos eles uma eficiente gestão de stocks.

Também indispensável revelou ser o controlo de obras por administração direta através da aplicação OAD (Obras por Administração Direta), a qual permitia conhecer a cada momento os materiais aplicados em cada intervenção, a mão de obra direta incorporada e a utilização de máquinas diárias. Esta aplicação é principalmente utilizada pelas unidades orgânicas que utilizam unicamente o método direto de apuramento dos custos.

Esta macro estrutura foi o modelo de partida para a constituição dos centros de responsabilidade, os quais constituem o nível elementar de agregação de custos e coincidem com a Divisão Municipal ou equiparada. Tomou-se também em consideração a necessidade de cada centro de responsabilidade dispor de um chefe ou equiparado, ter objetivos próprios (missão em macroestrutura) e poder decidir sobre os meios de que dispõe.

Posteriormente, para cada centro de responsabilidade foi estabelecido um método de apuramento de custos, o qual corresponde basicamente àquele que foi assumido como mais conveniente para a sua estrutura de atividades por cada uma das unidades orgânicas. Praticamente todas as unidades orgânicas assumiram como método de apuramento dos custos o método indireto, por atividade, em que o apuramento terá por base um período de referência, em regra o exercício económico. Apenas quatro unidades orgânicas preferiram o método de apuramento direto, a saber, a Divisão Municipal de Trânsito, a Divisão Municipal de Obras na Via Pública, a Divisão Municipal de Parques e Jardins e o Gabinete de Estudos e Planeamento. A Figura 2 ilustra parcialmente o que se acabou de referir.

Figura 2: Identificação de centros de responsabilidade e métodos de apuramento à altura de implementação do sistema

Código	Identificação do Centro de Responsabilidade	Método de Apuramento
02	Direção Municipal da Presidência	
0200	Direção Municipal da Presidência	Indirecto
0201	Gabinete do Município	Indirecto
0202	Gabinete de Auditoria Interna	Indirecto
0203	Divisão Municipal de Atendimento	Indirecto
0204	Divisão Municipal Relações Internacionais e de Protocolo	Indirecto
0206	Divisão Municipal de Apoio aos Órgãos Autárquicos	Indirecto
0207	Divisão Municipal de Gestão da Qualidade	Indirecto
03	Gabinete de Estudos e Planeamento	
0300	Gabinete de Estudos e Planeamento	Directo
0301	Departamento Municipal de Estudos	Directo

Fonte: Documento de formação interna da CMP

A cada uma das Direções Municipais ou equiparadas foi solicitado o preenchimento de uma matriz de atividades, com o nível de desagregação das atividades pretendido. A partir da informação assim recolhida, foi possível elaborar a tabela de centros de custo, a qual se encontra construída com as seguintes categorias:

0 – Centros de Custos: Corresponde a desagregação da estrutura orgânica da CMP, contemplando cada unidade orgânica os seus Centros de Custos específicos; é esta categoria que deve conter todas as imputações de custos diretos e indiretos para o apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços dos bens e serviços.

1 – Imobilizado: Esta categoria deverá ser utilizada para as imputações das aquisições de imobilizado efetuadas através do portal das compras eletrónicas.

2 – Máquinas e Viaturas: Esta categoria deve ser utilizada para as imputações de todos os custos associados às máquinas e viaturas da CMP (por exemplo, custos de funcionamento, manutenção e conservação e amortização), com vista ao apuramento no final do ano do custo hora/máquina a ser utilizado no ano seguinte para a imputação aos diversos Centros de Custos das horas de utilização das máquinas e viaturas, assim como ao apuramento os desvios do custo hora/máquina face ao ano anterior).

Para cada unidade orgânica estão previstos três tipos de custos:

- Custos de funcionamento, que inclui todos os custos administrativos e despesas decorrentes do funcionamento normal da unidade orgânica que não sejam de imputar aos outros dois tipos de custo (custos com o pessoal, consumo de economato, a utilização de viaturas, etc.);
- Obras por administração direta, que permite registar os trabalhos para a própria entidade realizados pela unidade orgânica, sob sua administração direta, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam ao seu imobilizado ou que sejam de repartir por vários exercícios (aqueles trabalhos que se destinem a grandes reparações não imputáveis ao imobilizado);
- Serviços específicos, que inclui custos com os diversos serviços específicos prestados pela unidade orgânica, como, por exemplo, pequenas conservações e reparações que não sejam de repartir por vários exercícios económicos.

As Grandes Opções do Plano (GOP) que contenham custos diretos a imputar aos códigos dos Centros de Custos de cada unidade orgânica, deverão ser repartidas em

função da unidade orgânica que as executa, tendo em conta o tipo de custos acima descrito. Exemplo no caso das comunicações que estão sob a responsabilidade da Direção Municipal dos Serviços de informação e os custos com pessoal, cujas GOP's estão sob a responsabilidade da Direção Municipal de Recursos Humanos.

A criação de códigos na categoria 0 – Centros de Custos é de responsabilidade das próprias unidades orgânicas. Podem ser criados códigos elementares (os que não contém mais desagregação) ou compostos (os que se detalham em outros elementares). A criação de códigos elementares implica a associação obrigatória a uma classificação funcional adequada ao custo a executar.

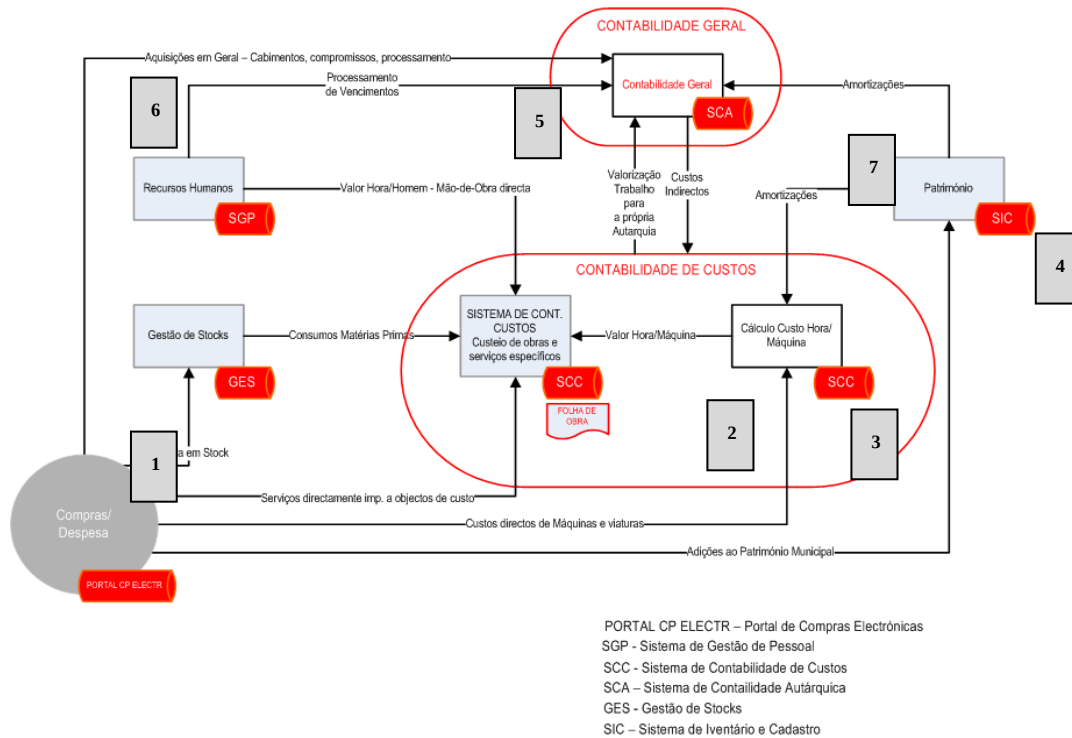
Relativamente aos códigos do tipo 2 – Obras por Administração Direta, deverão ser criados códigos elementares específicos em relação ao bem em questão, seja uma grande reparação a um bem já existente no Património do Município, seja uma obra construída de raiz, a ser adicionada ao Património do Município quando terminada. Um exemplo do primeiro tipo são as reparações efetuadas nas estradas e arruamentos municipais, devendo estas ser detalhadas ao nível da rua intervencionada.

Quanto à criação de códigos do tipo 3 – Serviços Específicos, tomando como exemplo o caso da Divisão Municipal de Museus, podem ser criados códigos referentes a cada um dos museus municipais, no sentido de ser possível apurar os custos com cada um deles.

4.3. Integração dos sistemas de informação

Para o exercício da sua competência e realização das atribuições que legalmente lhe cabem, a CMP criou o Sistema Integrado de Gestão Económica e Financeira. Trata-se de uma plataforma eletrónica que possibilita uma melhor interligação em todas as unidades orgânicas e permite uma gestão eficaz e eficiente. Constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão e ao processo de tomada de decisões, servindo para gerir e controlar os custos inerentes à estrutura de cada secção ou departamento.

Figura 3 - O Sistema Integrado de Gestão Económica e Financeira da CMP



Fonte: Documento de formação interna da CMP.

A Fig. 3 apresenta o Sistema Integrado de Gestão Económica e Financeira da CMP. No sentido de melhor se perceber o seu funcionamento, deixam-se os seguintes comentários:

1. As compras são feitas através de programa Portal de compras eletrónicas da CMP, de forma a conseguir melhores preços pelas quantidades compradas. Entretanto as compras entram no armazém de gestão de stock, ao preço da compra. Ali, regista valores e quantidades (custos integrados) na gestão de stocks (GES), que vai para o armazém e entra no Sistema de Contabilidade Analítica (SCA) como consumo de matérias-primas já com despesas calculadas, onde se obtêm os custeios das obras e serviços específicos. Por exemplo, os custos de construção de um passeio podem ser composto por areia, cimento, pedra, água, mão-de-obra directa. Mas como há compras efetuadas e lançadas no GES, estas são posteriormente imputadas à Contabilidade Geral.
2. Como é uma prestação de um serviço, é considerada directamente no Sistema de contabilidade de custos (SCC).

3. Os custos de máquinas e viaturas são considerados custos diretos, e daí, calculam o custo hora máquina/viatura através de um coeficiente de imputação para saber quanto custou aquele serviço, que também é imputado diretamente à secção de sistema de contabilidade de custos (SCC)
4. A compra de um bem ativo é integrada no sistema de inventário e cadastro (SIC), que é considerado um aumento no património da CMP. Estes ativos estão sujeitos às amortizações e através destas obtemos os respectivos custos que são lançados no sistema de contabilidade de custos (SCC). Estes custos são imputados a cada unidade orgânica responsável pelo bem de património.
5. Feitos os processamentos de vencimentos quer do pessoal administrativo e de produção vão diretamente a contabilidade geral lançado no sistema de contabilidade autárquica (SCA) através do sistema de gestão de pessoal (SGP). Mas, no setor produtivo no processamento tem de ser calculado o valor hora/homem, para saber qual o custo da mão-de-obra direta, que vai ser imputado ao (sistema de produção) sistema de contabilidade de custos (SCC).
6. É feita a requisição que chama cabimento depois quando recebe é o compromisso da compra efetuando aqui o lançamento é feito através do SCA na Contabilidade Geral.
7. Há serviços que são encargos gerais variáveis (custos indiretos) que foram lançados na Contabilidade Geral (SCA), Cabimentos, Compromissos, Processamentos e entre outros e como tal, têm de ser imputados ao Sistema de Contabilidade de Custos (SCC).

Em jeito de ilustração, apresentam-se de seguida, nas figuras 4 a 6, alguns exemplos de utilização do suistema integrado de informação que tem vindo a ser referido.

Figura 4: Aquisição de bens

Exibir linhas: Editar linha - Microsoft Internet Explorer

Endereço: http://buyer07.tradeform.pt:3402/Arba/Buyer/aw?i73=0_1h1001000=awsn&aw=nr97Lg2Wylqpe&aw=d

Fluxo de aprovação

Resumo

Nº: 1

Descrição: Papel Fotocopia

Número de peça do fornecedor:

Código Auxiliar do Produto:

Quantidade: 10

Unidade de medida: each

Preço: 10,00EUR

Material GES: 1337010002

Código CPV: Material de escritório (30192000)

Fornecedor: (Sem preferência)

Dados adicionais:

Contabilidade - por linha

Tipo Compra: Outros Materiais (OM)

Classificação Económica: Abono para falhas (2005)

Objecto de Custo: (sem valor)

Cabimento: 123456789

Morada de Facturação: 1 (Pacos do Concelho 1º piso)

Fonte: Documento de formação interna da CMP.

Figura 5: Escolha do objeto de custo

seleccionador - Microsoft Internet Explorer

Endereço: http://buyer07.tradeform.pt:3402/Arba/Buyer/aw?i73=0_1h1001000=awsn&aw=nr97Lg2Wylqpe&aw=d

Requisição

Escolher valor para Objecto de Custo

Clique em **seleccionar** para seleccionar o valor desejado para o seu pedido, ou insira um valor no campo de pesquisa e clique em **Pesquisar** para obter uma lista de valores válidos. Também pode clicar num número de página para exibir os valores nela presentes e fazer as suas selecções.

Campo: Bem ou Serviço

Cod. do Bem ou Serviço	Bem ou Serviço	Ano do Exercício	Tipo de Bem	Tipo de Custo	Acção
01300010001	Custos Funcionamento-DMJC - Departamento Municipal	2005	S	0	Seleccionar
01000020101	Custos Funcionamento-DMTI - Departamento de Tecnol	2005	S	0	Seleccionar

© 1996-2000 Arba, Inc., Todos os direitos reservados.

Fonte: Documento de formação interna da CMP.

Figura 6: Receção da encomenda

Fonte: Documento de formação interna da CMP.

4.4. Observações finais

Ao longo do processo de implementação do sistema de contabilidade de custos, diversas dificuldades foram sendo sentidas. Entre as mais salientes, contam-se as relacionadas com:

- A integração das aplicações;
- A sensibilização dos utilizadores;
- A atualização e manutenção da informação, principalmente a relacionado com os recursos humanos e o imobilizado.

Nos Relatórios de Gestão da CMP foram sendo dadas informações sobre a evolução da implementação da contabilidade de custos ao longo dos últimos anos:

- nos relatórios relativos a 2008 e 2007, apenas se dá conta de que a contabilidade de custos se encontra em fase de implementação;
- nos relatórios relativos a 2010 e 2009, afirma-se que “a contabilidade de custos foi implementada em 2009 embora ainda muito dependente do fornecedor da

aplicação informática no que respeita aos automatismos, e relatórios finais” (p. 81; p. 75);

- no relatório mais recente, o relativo a 2011, diz-se que “pese embora a contabilidade de custos estar implementada desde 2009, a informação prestada ainda não se encontra devidamente funcional ao nível da estrutura de custos e respetivos relatórios finais” (p. 85).

5. Conclusão

A contabilidade analítica, apesar de ser uma matéria extremamente sensível, e de difícil aplicação em organizações tão vastas, complexas e altamente administrativa como o são as autarquias locais, é uma boa ferramenta para responder as necessidades de determinar os custos, as taxas a praticar ao cidadão em cada ano. No entanto, requer um trabalho minucioso impondo a participação ativa de todos os serviços da entidade na recolha e tratamento da informação.

Sem dúvida a provação do POCAL constituiu um importante contributo ao nível da introdução do controlo e da contabilidade analítica no governo local Português. Espera-se com esse impulso do POCAL, estejam todos definidos uma estrutura uniforme na implementação deste sistema, e que já há uma evolução positiva no grau do seu desenvolvimento.

Assim apelamos a todos os municípios portugueses e entidades equiparadas que adotem esta prática de contabilidade dada a sua importância e utilidade atribuída, de forma fornecer informação relevante com a eficiência, a eficácia e a economia e apoio à gestão interna e ao processo de tomada de decisões, para responder com maior clareza e transparência as contas do município.

Para terminar, a implementação feita pela Câmara Municipal do Porto da contabilidade analítica resultou numa melhoria de racionalidade de todos os setores da mesma permitindo assim, controlar os gastos e rendimentos, proporcionando a informação sustentada da avaliação da performance económica da atividade autárquica.

6. Referências

Livros e artigos

- Bernardes, A. F. (2001), *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, CEFA, Coimbra.
- Caiado, A. C. P. e Pinto, A. C. (2001), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, 2ª Edição, Áreas Editora, Lisboa.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2009), *Anuário Financeiros dos Municípios Portugueses – 2007*, Lisboa, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).
- Faria, J. S. (2010), “Aplicabilidade da Contabilidade de custos nas Autarquias Locais”, *Revista TOC* 126, pp. 30-43.
- Freitas do Amaral, D. (2006), *Curso de Direito Administrativo*, 3ª ed., Vol. I, Coimbra, Livraria Almedina.
- Gomes, P., Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2009), “Determinantes da Adopção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses”, *Contabilidade e Gestão (Portuguese Journal of Accounting and Management)*, N.º 8, pp. 11-40.
- Guthrie, J., Olson, O. e Humphrey, C. (1999), “Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward”, *Financial Accountability Management* 15(3-4), pp. 209-228.
- Jackson, A. e Lapsley, I. (2003), “The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector”, *International Journal of Public Sector Management* 16(5), pp. 359-372.
- Johnson, T. e Kaplan, R. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Jones, R. e Pendlebury, M. (1996), *Public Sector Accounting*, 4ª. Edition, London, Pitman Publishing.
- Silva, A. F. e Silva, A. M. (2005), “Áreas disciplinares da Contabilidade”, *Revista TOC* 69, pp. 29 e 30.

- Silva, C. F. F. e Costa, T. C. (2008), “A Contabilidade Analítica no POC-Educação - Obrigatoriedade e objetivo da Contabilidade Analítica”, *Revista TOC* 95, pp. 39-40.
- Van Helden, J. e Tellema, S. (2005), “In search of a benchmarking theory for the public sector”, *Financial Accountability and Management* 21(3), pp. 337-361.

Legislação

Constituição da República Portuguesa, Edições Almedina, setembro 2008.

Decreto -Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho - Regulamentação da Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º 54/1999, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho - Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Lei n.º 159/1999, de 14 de setembro - Quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.

Lei n.º 169/1999, de 18 de setembro - Quadro de competências e regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos município e das freguesias.

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – Nova Lei das Finanças Locais (NLFL).

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RG TAL).

Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro - Orçamento de Estado para 2008.

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto - Lei de enquadramento do Orçamento do Estado.

Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Outros documentos

Câmara Municipal do Porto (2011). Relatório de Gestão do Município do Porto de 2011.

Câmara Municipal do Porto (2010). Relatório de Gestão do Município do Porto de 2011.

Câmara Municipal do Porto (2009). Relatório de Gestão do Município do Porto de 2011.

Câmara Municipal do Porto (2008). Relatório de Gestão do Município do Porto de 2011.

Câmara Municipal do Porto (2007). Relatório de Gestão do Município do Porto de 2011.

Apêndice 1 – Notas sobre a realização do estágio

O presente trabalho foi realizado como relatório de estágio do Mestrado de Economia e Gestão das Cidades da Faculdade de Economia do Porto, com realização na Câmara Municipal do Porto (CMP). Para este, esteve envolvido o Departamento Municipal de Finanças, da Direção Municipal de Finanças e Património da Câmara Municipal do Porto.

O estágio não teve um processo linear, pois os trabalhos foram desenvolvidos tanto na CMP, instituição de acolhimento, como na Faculdade de Economia do Porto (FEP).

Ao longo deste ano de estágio na CMP, foram desenvolvidas várias atividades que permitiram adquirir competências e desenvolver capacidades na área de contabilidade pública, em particular na área da contabilidade analítica nas autarquias locais. Especificamente, tomou-se contato com as tarefas de lançamento e de verificação das despesas no Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA), foi apresentado todo o sistema de contabilidade analítica, incorporando a verificação de transferência de todos gastos e despesas da autarquia. Assim, o estágio permitiu obter conhecimentos e experiência, em contexto real, sobre a temática principal deste trabalho. Ainda na CMP, a observação e transmissão de conhecimentos foram proveitosos e ajudaram também na fase do projeto de investigação. A maior parte das informações foram obtidas diretamente com as pessoas envolvidas na contabilidade pública e em particular na contabilidade analítica, bem como através de documentos disponibilizados pela CMP.

Na FEP foi realizado essencial da pesquisa bibliográfica e teórica sobre as temáticas abordadas. A investigação foi bastante importante para fortalecer o suporte de base teórico que permitiu dar um sentido e interpretação ao que se observou e concretizou no decorrer do estágio.

Quer o estágio, quer a investigação, proporcionaram uma excelente experiência profissional e académica, através da participação em situações real de trabalho, culminando com a produção deste relatório de estágio.