



A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais:

O Caso do Município de Espinho

Sandra Cristina da Silva Teixeira de Pinho

Trabalho de Projeto

Mestrado em Auditoria

Porto – 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais:

O Caso do Município de Espinho

Sandra Cristina da Silva Teixeira de Pinho

**Trabalho de Projeto apresentado ao Instituto de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria**

Orientação: Doutora Alcina Augusta de Sena Portugal Dias

Coorientação: Doutora Amélia Cristina Ferreira Silva

Porto – 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo

O Estado português iniciou programas de reforma e modernização na Administração Pública em que, nos diversos organismos públicos foram implementados novos sistemas contabilísticos (Contabilidade Orçamental, Financeira ou Patrimonial, Analítica ou de Custos) que respondessem aos critérios de legalidade, legitimidade, transparência e a igualdade de tratamento. Com estas reformas é esperado que o sistema de informação contabilística na Administração Pública constitua um poderoso instrumento de gestão, facilitando o controlo financeiro e o controlo de gestão das organizações públicas.

A sociedade em geral e os *stakeholders* específicos de cada organização pública estão muito atentos à sua eficácia na concretização dos objetivos e à sua eficiência na utilização de recursos escassos. Isto exige aos responsáveis das organizações públicas, nomeadamente aos dirigentes do “poder local” uma atenção crescente ao seu desempenho socioeconómico e económico-financeiro. Assim, este trabalho pretende contribuir para realçar o papel que a Contabilidade de Custos assume, atualmente, nas autarquias locais e em especial na análise e controlo de custos.

O sistema de contabilidade de custos permite fornecer informação aos gestores públicos, com vista a verificar se os pressupostos da gestão, economia, eficiência e eficácia foram ou não atingidos. Este sistema contabilístico constitui uma mais-valia na perceção de onde estão a ser aplicados os recursos e se estes estão a ser geridos da melhor forma, auxiliando de forma decisiva o processo de planificação e tomada de decisão do executivo municipal.

Este projeto tem como objetivo estruturar e desenhar um plano de contabilidade analítica para o Município de Espinho que responda às necessidades de informação dos utilizadores internos e que seja, simultaneamente, uma mais-valia na gestão de custos. Para alcançar este objetivo foram expostos alguns dos procedimentos para preparar a respetiva implementação e consideradas as seguintes temáticas de investigação: a administração pública e a contabilidade de custos.

Esta investigação foi desenhada dentro do paradigma da investigação-ação, ou seja, trata-se de um estudo de caso em que o investigador é um observador participante e que orienta o seu trabalho no sentido de fazer um diagnóstico orientado para a solução de um problema concreto, neste caso, a utilidade da informação contabilística para os utilizadores internos. A partir deste diagnóstico, são analisadas as diversas alternativas e é proposta uma solução.

Dos resultados do estudo realizado pode-se concluir que é muito importante para uma autarquia local ter o sistema de contabilidade de custos implementado, pois é um instrumento de apoio à gestão, faz uma análise aos custos e à eficiência dos serviços. Este sistema contabilístico produz informação necessária para auxiliar o gestor desde a elaboração do orçamento até à análise dos resultados.

Palavras chave: Administração Pública; Autarquias Locais; Contabilidade de Custos; Investigação-ação.

Abstract

The Portuguese State undertook reform programs and modernization of the public administration that in many public organisms new accounting systems (Budgetary Accounting, Financial or Accounting, Cost Accounting or Management) that answer the criterion of legality, legitimacy, transparency and equal treatment have been implemented. With these reforms it is expected that the accounting information system in public administration constitutes a powerful management tool, facilitating the financial control and monitoring the management of public organizations.

The stakeholders and society in general related to public organizations are very much aware of the efficiency as to utilizing scarce resources along the activities needed for a good performance. This implies that managers of public organizations with governing power pay closer attention to the economic social and financial performance.

Cost accounting information provides information to managers in order to verify the assumptions of management, under an economic perspective on a basis of efficiency and effectiveness. This accounting system represents an important role in the perception of where resources are being applied and whether they are being managed in the best way, decisively helping in the process of planning and decision making of the municipal executive.

This project has as an objective to structure and to design an analytical account plan for the Municipality of Espinho, which corresponds to the information needs of the internal users, and which will be an accrued value to the costs management. To achieve this objective some procedures were described to prepare the respective implementation. So the following issue of investigation was considered: the public administration and the cost accounting.

This investigation was designed inside the paradigm of the action-investigation, which means a case study in which the investigator is a participant observer and where the work is oriented to the solution of a specific problem. In this case, the utility of accounting information to the internal users is crucial. From this diagnosis, several alternatives are analyzed and it is proposed a proposal.

From the results of this study we can conclude that it is very important for a local municipality to have implemented the cost accounting system, because it consists in an instrument of support to the management, and makes an analysis to the costs and to the efficiency of the services. This accounting system produces necessary information to help the manager from the elaboration of the budget till the results analysis.

Key Words: Public Administration; Local Municipality; Cost Accounting; Action-
Investigation.

Agradecimentos

Expresso o meu agradecimento:

À professora Doutora Alcina Portugal Dias, na qualidade de diretora do mestrado em auditoria, pela organização e profissionalismo com que elaborou o curso assim como pelo interesse e empenho demonstrado como minha orientadora do projeto, pelo apoio dado desde o início bem como os conhecimentos gerais que demonstrou ter e também pela oportunidade que me proporcionou para que conseguisse levar a bom termo o presente projeto.

À professora Doutora Amélia Silva pela disponibilidade que demonstrou ter em ser a minha coorientadora, pela atenção, supervisão, exigência, rigor e orientação para a realização deste trabalho.

Ao Presidente, Dr. Pinto Moreira e ao Vice-Presidente, Dr. Vicente Pinto, do Município de Espinho, pela oportunidade da realização deste projeto numa autarquia local, pelo excelente ambiente de trabalho e condições de aprendizagem disponibilizadas.

À Dra. Maria João Rodrigues, Chefe de Divisão de Gestão Administrativa e Financeira do Município de Espinho, pelo interesse e empenhamento demonstrado para o desenvolvimento deste trabalho, pela partilha de conhecimentos, pela orientação e pela disponibilidade para que este projeto pudesse ser concluído, com um princípio, meio e fim.

A todos os trabalhadores e colegas de trabalho do Município de Espinho que se disponibilizaram a participar neste projeto, sempre com afeição e simpatia a tudo que lhes foi pedido.

À minha família e aos meus amigos pela amizade, pelo carinho, pelo apoio e pela motivação que sempre me transmitiram para a concretização deste projeto, e um agradecimento muito especial à minha mãe pelo apoio inquebrável e pela forma como sempre me incentivou e encorajou na concretização dos meus projetos.

A todos aqueles que contribuíram para a realização deste projeto, um muito obrigada.

Lista de Abreviaturas

AP - Administração Pública

CC - Contabilidade de Custos

CCDR-N - Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte

CME - Câmara Municipal de Espinho

DGAL - Direção Geral das Autarquias Locais

DL - Decreto-Lei

GES - Sistema de Gestão de Stocks

LCPA - Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso

OAD - Obras por Administração Direta

PAEF - Programa de Assistência Económica e Financeira

PAEL - Programa de Apoio à Economia Local

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

ME – Município de Espinho

NLFL - Nova Lei das Finanças Locais

NPM - New Public Management

RAFE - Regime da Administração Financeira do Estado

RGAL - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

ROC - Revisores Oficiais de Contas

SCA - Sistema de Contabilidade Autárquica

SGP - Sistema de Gestão de Pessoal

SIC - Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial

SIGMA - Sistema Integrado de Gestão Municipal

TC – Tribunal de Contas

Índice geral

Introdução	1
Capítulo 1 – A Administração Pública	4
1.1. Enquadramento.....	4
1.2. A Nova Gestão Pública	6
1.3. O Setor Público Português	10
1.4. A Contabilidade Pública na Administração Local	13
Capítulo 2 – A Contabilidade de Custos.....	17
2.1. Importância da Contabilidade de Custos e de Gestão para os Gestores Municipais.....	17
2.2. A Contabilidade de Custos assente no POCAL	21
2.3. Mapas de Apuramento de Custos.....	23
2.4. O Controlo Financeiro e de Gestão	25
Capítulo 3 – Metodologia.....	30
3.1. Análise Metodológica.....	30
3.2. Método de Investigação.....	33
3.3. Caraterização da Amostra	36
3.4. Recolha dos Dados	37
3.5. Análise, Interpretação dos Dados e Discussão dos Resultados.....	38
Capítulo 4 - Estudo de caso: A Contabilidade de Custos no ME.....	47
4.1. A Entidade do Estudo	47
4.1.1. O Concelho de Espinho.....	47
4.1.2. O Município de Espinho.....	48
4.1.2.1 Caraterização	48
4.1.2.2 Missão, Valores e Princípios	51
4.1.2.3 Estrutura Orgânica.....	51
4.1.2.4 Organização Contabilística.....	54
4.2. O Projeto	55
4.2.1. Organização e Funcionamento da CC no ME.....	55
4.2.2. Procedimento para a Implementação da CC	55
4.2.3. Proposta de um Plano de Contas da Analítica	57
4.2.4. Vantagens subjacentes à implementação do Projeto.....	61

Capítulo 5 - Conclusões.....	63
Referências Bibliográficas	70
Legislação	76
Apêndice I – Guião das Entrevistas	
Apêndice II – Respostas dos Dirigentes do Município de Espinho às entrevistas realizadas	
Apêndice III – Análise às Entrevistas efetuadas aos Dirigentes do Município de Espinho	
Apêndice IV – Proposta do Plano de Contas da Analítica para o Município de Espinho	

Índice de Quadros

Quadro 1 - Estrutura do Setor Público Português	12
Quadro 2 - Origem das Questões de Investigação.....	29
Quadro 3 - Guião da Entrevista	35
Quadro 4 - Caracterização da amostra	36
Quadro 5 - Tipo de Informação Financeira	39
Quadro 6 - Grau de importância da CC numa autarquia local	41
Quadro 7 - Tipo de Informação para a Tomada de Decisão.....	41
Quadro 8 - Motivações e Benefícios da adoção da CC	43
Quadro 9 - Levantamento das necessidades de informação	45
Quadro 10 - Número de efetivos	49
Quadro 11 - Número de efetivos segundo o nível de escolaridade e género.....	50
Quadro 12 - Unidades Orgânicas do ME.....	56
Quadro 13 – Proposta do Plano de Contas da Analítica.....	60
Quadro 14 - Enquadramento das questões de investigação.....	64

Índice de Figuras

Figura 1 - Integração dos três aspetos da contabilidade	14
Figura 2 - Circuito do apuramento de custos e proveitos no POCAL.....	24
Figura 3 - Divisão Administrativa do Concelho de Espinho.....	47
Figura 4 - Organograma dos serviços do ME.....	53

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Grau de importância retirada da CC	41
Gráfico 2 - Levantamento das necessidades de informação.....	45
Gráfico 3 - Contagem dos trabalhadores por cargo/carreira e o género.....	49
Gráfico 4 - Contagem dos trabalhadores segundo o nível de escolaridade	50

Introdução

As mudanças na sociedade e a complexidade crescente que envolvem as organizações da Administração Pública têm levado ao aumento do conhecimento e expectativas dos cidadãos em relação aos serviços públicos. O cidadão atual é mais informado e exige, cada vez mais, serviços com maior qualidade, eficiência, disponibilidade e acessibilidade. Para responder a estas novas exigências as autarquias locais têm que dar maior ênfase na prossecução dos objetivos de eficácia e eficiência para que se possam utilizar os recursos, sempre escassos, da melhor maneira possível.

Devido à atual conjuntura e para cumprimento das metas orçamentais o Estado criou o Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) para desta forma controlar a despesa pública. A Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA) estabelece as regras aplicáveis na assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas (conforme Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro e Decreto-Lei (DL) n.º 127/2012, de 21 de junho) também foi criado o Programa de Apoio à Economia Local (PAEL) (de acordo com a Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto), que tem como objetivo a regularização do pagamento de dívidas dos municípios vencidas há mais de 90 dias e registadas na Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL).

Neste contexto de modernização administrativa e desenvolvimento tecnológico, existe uma grande necessidade por parte das autarquias de produzirem uma informação contabilística credível, útil e transparente, que traduza a sua verdadeira situação orçamental, económico-financeira e de custos. Assim, a Contabilidade Analítica ou Contabilidade de Custos ou Contabilidade de Gestão são um conjunto de sistemas de informação que apoiam a tomada de decisão na gestão.

O principal aspeto da Contabilidade de Custos (CC), em qualquer organismo, é o de fornecer informações atempadas e oportunas, nomeadamente, informação necessária à planificação e ao controlo de gestão para facilitar o processo de tomada de decisões.

No panorama das autarquias locais está ainda pouco desenvolvido apesar da obrigatoriedade desde 2002, com a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), através do DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro¹.

A implementação da CC constitui um significativo avanço no controlo de gestão, está intimamente ligado ao controlo orçamental. Cada vez mais a contabilidade analítica ou de custos é imprescindível à gestão, prestando um serviço de apoio e aconselhamento em todas as situações em que é necessário determinar e quantificar as atividades a realizar, quantificar os recursos a investir e conhecer os custos dos bens e dos serviços prestados.

O objetivo deste trabalho é analisar a CC existente no Município de Espinho (ME), que se encontra estruturada apenas para efetuar o controlo dos serviços da autarquia distribuída por projetos e subprojectos. Perante esta realidade é necessário reestruturar a contabilidade analítica existente na autarquia para que possa responder às necessidades dos gestores públicos. Para responder a esta necessidade apresentaremos uma proposta do plano de contas da analítica a aplicar na entidade.

A escolha deste tema surge da necessidade de constituir uma área de interesse tanto a nível pessoal como profissional, tendo em conta a importância crescente da CC no mundo organizacional. Para a concretização do objetivo deste projeto recorreu-se ao método de investigação qualitativa baseada em entrevistas realizadas aos dirigentes do ME.

Este estudo encontra-se estruturado em cinco capítulos, sendo que:

- No capítulo 1 e 2 expõem-se os aspetos teóricos que justificam a adoção da CC nas autarquias locais e o contributo dos gestores públicos neste processo de mudança;
- No capítulo 3 desenvolve-se a metodologia de investigação usada no estudo, respondendo às questões de investigação, procederemos à recolha e à análise dos dados e serão apresentados os resultados obtidos;

¹ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, aprovou o atual sistema contabilístico das autarquias locais (POCAL), que entrou em vigor em 1 de janeiro do ano 2002.

- No capítulo 4 temos o nosso estudo de caso, em que identificamos a entidade onde vai ser desenvolvido o projeto, definimos os procedimentos para a implementação da CC e apresentamos uma proposta do plano de contas da analítica;
- Por fim, no capítulo 5 apresenta-se as principais conclusões e limitações do estudo bem como as sugestões para investigações futuras.

Capítulo 1 – A Administração Pública

A Administração Pública é uma importante organização produtiva, que influencia a vários níveis toda a economia. Ela estabelece, de facto, diversificadas relações com os agentes económicos, e é prestadora de serviços e fornecedora de bens em várias áreas, tais como, a saúde, a justiça, as obras públicas, a segurança social, o ambiente, a segurança, entre outras (Oliveira, 2005).

1.1. Enquadramento

A Administração Pública (AP) é todo o espelho do Estado, organizado e coordenado para a realização dos seus serviços, com o objetivo da satisfação das necessidades coletivas (Almeida, 2005). O Estado português iniciou programas de reforma e modernização na AP em que, nos diversos organismos públicos foram implementados novos sistemas contabilísticos (Contabilidade Orçamental, Financeira ou Patrimonial, Analítica ou de Custos) que respondessem aos critérios de legalidade, legitimidade, transparência e a igualdade de tratamento.

Para Pereira (2010), o conceito de Administração Pública (AP) pode considerar-se como sendo um sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas públicas, que asseguram, em nome da coletividade, a satisfação regular e contínua nas necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar.

Amaral (1994) refere que a expressão AP pode ser empregue em sentido orgânico (subjetivo), como uma organização administrativa que compreende o governo, os ministérios, as direções gerais, as repartições públicas, os funcionários civis das instituições militares e os seus servidores, os municípios, as associações públicas, pessoas coletivas de utilidade pública que se integram na AP, sem contudo algumas delas fazerem parte do Estado. Por outro lado, a expressão AP pode, ainda, ser empregue em sentido material (objetivo), como uma atividade administrativa, típica dos serviços públicos e agentes administrativos desenvolvida no interesse geral da coletividade, com vista à satisfação regular e contínua das necessidade coletivas de segurança, cultura e de bem-estar, obtendo, para o efeito, os recursos mais adequados e utilizando as formas mais convenientes.

Assim, o mesmo autor refere que o conjunto vasto e complexo que existe e que funciona para a satisfação das necessidades coletivas não é mais do que um sistema de serviços, organismos e entidades (AP em sentido orgânico), que atuam de forma regular e contínua para a satisfação das necessidades coletivas (AP em sentido material). A AP, quanto ao objeto, versa sobre as necessidades coletivas assumidas como tarefa e responsabilidade própria da coletividade.

Considerando o seu sentido orgânico, é possível distinguir na AP três grandes grupos de entidades (Pereira, 2010):

1. **Administração Central Direta do Estado** - integra todos os órgãos, serviços e agentes integrados na pessoa coletiva “Estado” que, de modo direto e imediato e sob dependência hierárquica do Governo, desenvolvem uma atividade tendente à satisfação das necessidades coletivas;
2. **Administração Central Indireta do Estado** - integra as entidades públicas, distintas da pessoa coletiva “Estado”, dotadas de personalidade jurídica e autonomia administrativa e financeira que desenvolvem uma atividade administrativa que prossegue fins próprios do Estado;
3. **Administração Autónoma** - trata-se de entidades que prosseguem interesses próprios das pessoas que as constituem e que definem autonomamente e com independência a sua orientação e atividade. Neste último grupo, integram-se a administração regional, a administração local e as associações públicas.

O mesmo autor refere ainda que a AP é limitada em relação à sua possibilidade de atuação por restrições, encargos e deveres especiais, de natureza jurídica, moral e financeira, que a lei estabelece para acautelar e defender o interesse público.

A AP encontra-se subordinada às orientações da política e da legislação. É uma atividade totalmente subordinada à lei, sendo esta o fundamento, o critério e o limite de toda a atividade administrativa. A AP encontra-se também submetida aos tribunais para apreciação e fiscalização dos seus atos e comportamentos.

Bilhim (2000) faz a seguinte síntese, dos princípios constitucionais que têm inspirado as medidas de modernização e reforma da Administração Pública dos países da OCDE:

- ✓ O princípio da desburocratização;
- ✓ O princípio da aproximação dos serviços às populações;
- ✓ O princípio da participação dos interessados na gestão da administração pública;
- ✓ O princípio da descentralização;
- ✓ O princípio da desconcentração.

Segundo este autor, a aplicação destes princípios obriga a AP a canalizar as suas energias para um esforço constante de adaptação ao meio envolvente, que se caracteriza por desequilíbrios e ruturas mundiais, e por profundas e contínuas transformações económicas, sociais e tecnológicas.

1.2. A Nova Gestão Pública

Falar de gestão pública implica falar do papel do Estado e da sua evolução. O Estado, após a Segunda Guerra Mundial, passou a intervir, racionalizando, ordenando e sistematizando a economia dos países, passando de um Estado, que se limitava a assegurar a ordem pública, a administração da justiça, a defesa e a realização de obras públicas, para um Estado que garante os serviços de saúde, educação e segurança social, estruturas estas que anteriormente deixava para outras entidades. A enorme dimensão estrutural e humana levou a uma derrapagem das contas públicas, resultando assim uma perda de competitividade das instituições públicas face às privadas. Neste seguimento, surgiu um novo paradigma de gestão pública (Ribeiro, 2000).

Assim, o paradigma da *New Public Management* (NPM) marca o ponto de partida de um conjunto de reformas que têm sido introduzidas na Administração Pública (Hood, 1991 e 1995). Nomeadamente, a adoção de modelos de gestão por objetivos e a quantificação de resultados. Estas iniciativas têm conduzido à necessidade de adoção de ferramentas de contabilidade de gestão estratégica, desenvolvidas e utilizadas primeiramente na esfera privada, como é o caso da contabilidade de custos.

Neste contexto, a evolução da contabilidade de gestão no setor público constitui uma das áreas de investigação que mais interesse tem suscitado nos investigadores da contabilidade e gestão pública (ter Bogt, 2008; van Helden & Northcott, 2010).

Esta mudança no sistema de informação contabilística revela-se fundamental para o processo de tomada de decisões estratégicas, para o desenvolvimento de uma gestão mais eficiente e produtiva, para uma maior responsabilização pelos resultados alcançados e para a introdução do conceito do *value for money* (Osborne & Gaebler 1993; Lapsley, 1999). Na perspetiva de Hood (1995), representam alguns dos princípios básicos da NPM a redução das diferenças entre os modelos de gestão do setor público e do setor privado e um maior foco na responsabilidade baseada nos resultados, em vez da preocupação com os *inputs* e os processos.

Para Gomes (2010), a cultura das organizações do setor público tem mudado gradualmente desde as reformas da NPM, notando-se uma melhoria das estruturas de *accountability* e na forma de prestar o serviço ao cliente. Assim, surge um novo conceito de responsabilidade e uma linguagem de racionalidade económica, onde os métodos de gestão privada assumem um papel importante.

Fernandes (2000) refere ainda que, antes de passar a falar do novo modelo de gestão pública, é importante que se tenha em mente as delimitações da Gestão Pública tradicional:

- ✓ Ênfase na regulamentação, o que pressupunha o excesso de normas e regras;
- ✓ Gestão pública mais orientada para os políticos do que para os cidadãos;
- ✓ Organização inadequada, caracterizada por uma forte centralização na tomada de decisões, e uma conceção burocrática da atuação pública;
- ✓ Não existe uma definição clara e precisa dos objetivos, nem se efetua planeamento que permita a formulação de planos e políticas que contribuam para a concretização dos objetivos definidos;
- ✓ A seleção de pessoal é baseada em processos standardizados, nos quais não há incentivos na evolução da carreira, pelo que se assiste a ausência de responsabilidades no que respeita à realização de objetivos e pouca motivação para a introdução de melhorias nos sistemas de gestão pública;
- ✓ A consolidação de contas da AP pressupunha o enquadramento teórico e a análise empírica.

A NPM baseia-se na introdução de mecanismos de mercado e na adoção de ferramentas de gestão privada para solucionar os problemas de eficiência da gestão pública. Vários autores referem diferentes mudanças e a introdução de novas práticas gestionárias. Assim, segundo Hood (1991), Pollitt (1993) e Denhardt e Denhardt (2000), podemos identificar as seguintes dimensões:

- a. **Gestão Profissional** – Clarificação e individualização das competências do gestor público. Aposta nas competências de gestão para melhorar a eficiência das instituições. Libertar a gestão pública das questões de confiança política e substituída por uma confiança de gestão.
- b. **Medidas de desempenho** – Clarificação da missão de cada agente da administração pública. Definição dos objetivos a serem cumpridos e das recompensas que podem ser obtidas. Identificar o desperdício para premiar o mérito.
- c. **Mais transparência na relação custo/benefício** – Através de mecanismos internos de contabilidade analítica, apurar o custo de cada atividade. Proceder à comparação entre a manutenção da prestação de serviços internamente e as vantagens de recorrer ao mercado.
- d. **Mais Responsabilização** – A fragmentação das estruturas, a unificação e individualização da gestão pretendem dar um rosto à gestão pública. Isto de maneira a identificar de forma clara as ações implementadas pelos responsáveis.
- e. **Mais Competição** – A utilização de mecanismos de mercado para promover a eficiência e proporcionar condições favoráveis ao florescimento da iniciativa privada.
- f. **Introdução de instrumentos de gestão privada** – Adotar medidas e práticas características da gestão privada, para flexibilizar a gestão, clarificar os objetivos organizacionais, definir uma estratégia mais individual e mais adequada ao seu objeto final.
- g. **Mais ênfase na qualidade do serviço** – inculcando a noção de que a relação entre o cidadão e o serviço público é similar àquelas que ocorre no mercado, devendo ser conduzida em moldes similares. Como consequências dos pontos anteriores, visa-se que os serviços públicos dotados de maior autonomia e sujeitos a condicionantes de mercado, enveredam pela aposta na diferenciação pela qualidade. Que concedam mais atenção aos utentes, no sentido de cumprir mais com as suas expectativas.

Uma das características da Gestão Pública é a preocupação generalizada com o controlo dos défices orçamentais e do endividamento público assim como com a obtenção de informação económica, financeira e patrimonial fiável e oportuna, que possibilite a tomada de decisões, uma gestão mais eficiente, eficaz e económica na utilização dos sempre escassos recursos financeiros.

Os governos exigem um alto padrão de prestação pública das contas em relação ao que eles próprios fazem. Eles querem uma alta qualidade de prestação das contas das empresas e respondem rapidamente às falhas dessa mesma prestação de contas, com o aumento da regulamentação. Mas, aparentemente, falta-lhes a vontade para melhorar a sua própria gestão financeira e prestação de contas (CIMA², 2011).

A contabilidade pública assume-se cada vez mais como um sistema de informação dinâmico e interativo que é influenciado e influencia o próprio processo de implementação da NPM. Os sistemas de contabilidade são assumidos como “*non neutrals*”, percebendo-se a sua íntima relação com os imperativos sociais que serve. Importa a este respeito referir que, embora a Contabilidade não esteja imbuída de propósito, ela pode ser feita para servir um propósito. Os contabilistas não são meros relatores de factos, mas sim agentes ativos que contribuem para a mudança (Lawrence, 1994).

Não será muito normal encontrarmos um setor público que não tenha mudado durante a última década, e como resultado temos a seguinte combinação dos fatores de mudança, conforme descrito na CIMA (2011):

- ✓ Constrangimentos orçamentais;
- ✓ Mudanças de visão sobre o papel do Estado;
- ✓ Descentralização;
- ✓ Impulso para a desregulamentação;
- ✓ O impacto das novas tecnologias nos novos métodos de gestão;
- ✓ Novos instrumentos e novas técnicas para um melhor desempenho;
- ✓ Melhor serviço orientado para o cliente;
- ✓ Delegação de poderes da administração central para os utilizadores dos serviços;
- ✓ Privatização;

² CIMA – Chartered Institute of Management Accountants.

- ✓ Partilha dos serviços a outras colaborações.

1.3. O Setor Público Português

Segundo Almeida (2005) “as políticas de bem-estar social têm desencadeado em todos os países um crescimento das despesas públicas a um ritmo superior às receitas públicas, originando *deficits* consideráveis que chamam a atenção dos governantes na procura de soluções para conseguir maior equilíbrio”.

A partir da década de setenta as reformas da Contabilidade Pública tornaram-se uma constante em vários países. Portugal não foi exceção e acompanhou essa tendência, tendo sido promovida no início da década de noventa uma reforma profunda na Contabilidade Pública, vigente até então. Esta reforma foi concretizada com a publicação de várias iniciativas legislativas, como a publicação da Lei de Bases de Contabilidade Pública³, orientadas para a modernização e transparência da Administração Pública em Portugal (Feliciano, 2010).

O mesmo autor refere ainda que, esta Lei de Bases, bem como o consequente DL n.º 155/92, de 28 de julho, que estabelece o novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), constituem, portanto, o primeiro marco da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, tendo como objetivo promover a modernização, a eficiência e a racionalidade na gestão da Administração Pública.

Este novo regime é considerado por Fernandes (2005), como uma peça fundamental no processo de reforma tendo como principal objetivo a modernização da AP, com o propósito de associar ao cumprimento da legalidade uma maior racionalização e controlo das despesas públicas.

Pardal e Esteves (2013) consideram que “a reforma da AP exige o avanço para outro quadro de atitudes e comportamentos face à necessidade de melhorar os níveis de eficiência e eficácia na gestão autárquica, garantindo fazer mais e melhor, rentabilizando recursos para melhor satisfação na obtenção de resultados.”

³ Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro.

Identificamos os seguintes objetivos da RAFE conforme refere Benito (2004):

- ✓ Descentralização a nível administrativo e financeiro;
- ✓ Redução progressiva do número de serviços e fundos com autonomia simples, de forma a conseguir-se uma gestão financeira mais rigorosa;
- ✓ Alteração dos códigos de classificação económica dos proveitos e custos e revisão do processo de elaboração orçamental;
- ✓ Adoção de técnicas de gestão mais avançadas;
- ✓ Diminuição do controlo orçamental prévio e aumento do controlo orçamental posterior, pois o cumprimento da legalidade passa a ser fiscalizado pelo próprio serviço;
- ✓ Revisão das fases de realização dos gastos e do seu registo contabilístico.

O setor público é constituído pelo “conjunto das atividades de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas, Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e de descentralização por eficiência ou, subjetivando, o conjunto homogéneo de agentes económicos que as desenvolvem, exceto os trabalhadores do sector público, que integram, como tais, o sector privado da economia”, sendo assim, considerada a administração local o elo de ligação do setor público com os cidadãos (Franco, 1995: p.143).

O desenvolvimento constante dos serviços públicos que se tem verificado, as maiores exigências dos cidadãos no que diz respeito à qualidade e distribuição dos serviços e a escassez dos recursos públicos, levam à necessidade de os organismos públicos disporem de métodos de gestão eficientes, nomeadamente na racionalização da despesa pública (Almeida, 2005: p.43).

O setor público português encontra-se dividido em dois grandes blocos: o Setor Público Administrativo, Estado em sentido lato (Administração Pública) e o Setor Público Empresarial, empresas públicas, conforme nos mostra o quadro que se apresenta:

Quadro 1 - Estrutura do Setor Público Português

Administração Pública (Setor Público Administrativo)	Administração Central	Serviços integrados – detêm autonomia administrativa
		Serviços e Fundos Autónomos – detêm autonomia administrativa e financeira
	Administração Local	Freguesias
		Municípios
		Regiões Administrativas
	Administração Regional	Regiões Autónomas
Segurança Social		
Setor Público Empresarial (SPE)		Empresas Públicas
Setor Empresarial Local		Empresas Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas

Fonte: Manual do Plano de Contabilidade Pública

É importante salientar que o que distingue as entidades do setor público administrativo das entidades do setor empresarial é a sua forma de funcionamento. Segundo Carvalho e Jorge (2003), o sistema de Contabilidade Pública, até ao início da reforma, seguia as tendências da Europa Continental, tendo sido durante muitos anos uma contabilidade orçamental em base de caixa. Tal como na maioria dos países visava garantir a conformidade legal, o controlo orçamental e refletir os movimentos de caixa.

Assim, houve a necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma AP mais dinâmica, que pretendia ser mais eficaz perante os objetivos estabelecidos na filosofia da «Nova Gestão Pública».

É neste contexto que a legislação que está na base desta reforma reforça o papel da Contabilidade Analítica na avaliação e controlo dos resultados de gestão das várias organizações. Segundo o legislador, este sistema constitui um eficaz instrumento de gestão para os administradores públicos.

O processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal está em curso desde o início dos anos noventa, tendo culminado com a publicação em 1997 do Plano Oficial de Contabilidade Pública⁴ (POCP). Este plano tornou-se a referência básica para todas as entidades da Administração Central, Local e Regional, com exceção das empresas públicas (Jesus & Jorge, 2008).

1.4. A Contabilidade Pública na Administração Local

A Contabilidade Pública para Montesinos Julve (1994: 435) aplica-se a “toda a administração em geral, aos organismos autónomos, também às entidades públicas com estatuto jurídico especial (salvo se a lei prever que disponha de Contabilidade Empresarial), e às entidades gestoras e serviços comuns da Segurança Social”. Conforme referem Rua e Carvalho (2006: 48), a Contabilidade Pública “visa disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores internos, mas também para os utilizadores externos, nomeadamente os cidadãos”.

O POCP foi aprovado com a publicação do DL n.º 232/97, de 3 de setembro, obrigatoriamente aplicável a todos os organismos e serviços de administração pública. O grande objetivo aqui definido é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos — contabilidade orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento de apoio aos gestores públicos.

Díaz e Hernández (1994: 464) referem que “a contabilidade das administrações públicas trata de satisfazer, cada vez em maior medida, através dos modelos que propõe, as necessidades de informação económico-financeira dos utilizadores externos e internos, interessados num melhor conhecimento dos entes que as integram”.

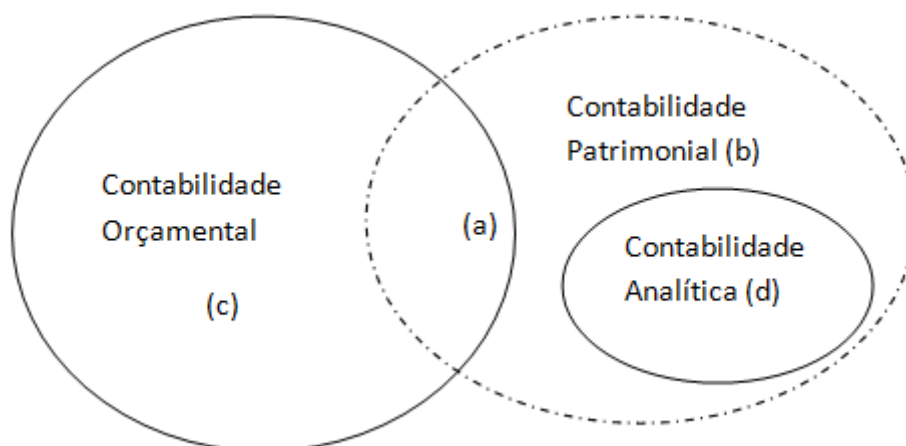
Segundo Caiado, Carvalho e Silveira (2007) este diploma visa:

- ✓ Aumentar a quantidade e qualidade de informação contabilística aos diferentes utilizadores;
- ✓ Harmonizar os procedimentos contabilísticos de forma a facilitar a comparabilidade da informação e a consolidação das contas públicas;

⁴ Aprovado com a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

- ✓ Integrar num único sistema contabilidade orçamental, patrimonial e analítica;
- ✓ Utilizar a digrafia como método de registo contabilístico para a Administração Pública.

Figura 1- Integração dos três aspetos da contabilidade



Fonte: Adaptado de Caiado *et al.* (2007)

A figura 1 identifica as operações contabilísticas no seu relacionamento:

- a) De registo na contabilidade orçamental e que têm reflexo na contabilidade patrimonial;
- b) De movimentos específicos da contabilidade patrimonial, como por exemplo o registo contabilístico das concessões e dos abates ou dos proveitos internos da própria entidade;
- c) De movimentos específicos da contabilidade orçamental e que não têm reflexo na contabilidade patrimonial, como por exemplo a alteração do orçamento;
- d) De movimentos da contabilidade patrimonial que têm reflexo na contabilidade analítica, nomeadamente, o caso das amortizações, do processamento de salários ou de custos relativos a Fornecimentos e Serviços Externos.

Segundo Jesus e Jorge (2008), o POCP apresenta-se como um sistema contabilístico sistematizado, onde são definidos os princípios contabilísticos a que a preparação da informação deve obedecer para que possam ser atingidos os objetivos a que se propõe. São igualmente explicitados os critérios de valorimetria a aplicar no registo das transações, para que as demonstrações financeiras proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados de cada entidade.

Conforme explicam Carapeto e Fonseca (2005), as autarquias locais gozam de uma certa autonomia face ao poder central, nomeadamente ao nível da gestão financeira e patrimonial. Pelo que, os organismos da administração local reúnem condições que potencialmente aumentam a sua capacidade de mudar e inovar. Todavia, esta autonomia é reduzida pelo facto de uma grande parte dos orçamentos destas entidades ser proveniente das transferências efetuadas do orçamento de Estado.

O sistema contabilístico utilizado nas autarquias locais assenta no POCAL. Para a autora Costa (2007), o POCAL consiste no sistema contabilístico a aplicar nas autarquias locais e entidades equiparadas, visando a criação de condições para a integração consistente da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos numa contabilidade moderna, de forma a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais. Tem como objetivos apoiar a tomada de decisões estratégicas no âmbito da orçamentação plurianual, e apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da administração local.

Além disso, pretende também reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial das autarquias, reforçar a utilização pelas autarquias locais de novas técnicas de gestão e ainda reforçar a transparência das relações financeiras das autarquias.

Segundo a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte⁵ (CCDR-N), o POCAL é uma importante medida no plano da gestão autárquica, possibilitando um conjunto de soluções em vários domínios da gestão financeira, das quais se destacam:

- ✓ A possibilidade de permitir uma gestão financeira integrada, ao interligar a Contabilidade Orçamental com a Contabilidade Patrimonial e com a Contabilidade de Custos, o que facilita não só a avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, mas também o controlo e gestão do património autárquico;

⁵ Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (CCDR-N) – Disponível em <http://www.ccdr-n.pt/pt/ccdr-n/missao-e-actividades/#sthash.XYczmqh9.dpuf>.

- ✓ A disponibilidade de informação para apoiar o controlo da atividade financeira da Administração Local, quer pelos respetivos órgãos e cidadãos, quer ainda pelas entidades com competência legal neste domínio;
- ✓ O conhecimento integral e exato da composição do património autárquico;
- ✓ A possibilidade de determinar corretamente, através da contabilidade de custos, o real custo de cada um dos serviços prestados, atividades e ações levadas a cabo pelos organismos sujeitos à aplicação deste novo diploma;
- ✓ A tomada de decisões estratégicas no domínio da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento de compromissos com reflexos em anos futuros;
- ✓ A capacidade do sistema fornecer informação económica e financeira rigorosa que melhor habilite a tomada de decisão, quer ao nível da gestão corrente, quer ao nível estratégico.

Segundo n.º 1 do art.º 74º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, “o regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a sua uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira, permitir o conhecimento completo do valor contabilístico do respetivo património, bem como a apreciação e julgamento das respetivas contas anuais.”

Depois do enquadramento teórico sobre a administração pública, passaremos ao capítulo seguinte que tem como objetivo a consolidação de conceitos chave para o desenvolvimento do presente trabalho. Apresentaremos a CC como uma ferramenta importante para os gestores municipais na tomada de decisões e no controlo dos custos. Abordaremos este sistema contabilístico de acordo com o definido após a aplicação do POCAL e faremos menção aos mapas utilizados para o apuramento dos custos.

Capítulo 2 – A Contabilidade de Custos

Um sistema de contabilidade é um mecanismo formal que permite obter, organizar e disponibilizar informação sobre as atividades da empresa (Horngren, Datar & Foster, 1999). A criação de um sistema de contabilidade de custos, quer nas organizações privadas quer nas públicas, revela-se de extrema importância no contexto atual, em que as várias entidades se deparam com a necessidade de gerir adequadamente os recursos ao seu dispor, de modo a administrar a instituição de forma eficaz, eficiente e económica.

2.1. Importância da Contabilidade de Custos e de Gestão para os Gestores Municipais

A contabilidade de custos nasceu da contabilidade geral que tinha sido desenvolvida na era mercantilista e surgiu da necessidade de avaliar o desempenho de processos e dos gestores na indústria. Podem destacar-se três objetivos principais da contabilidade de custos (Stark, 2008):

1. Determinação do lucro da empresa;
2. Auxílio ao controlo;
3. Ajuda à tomada de decisões.

A CC assume, nas autarquias locais um papel importante como medida de análise e controlo de custos, constituindo um instrumento de gestão que ajuda os gestores públicos a terem uma perceção de onde estão a ser aplicados os recursos e se estes estão a ser geridos da melhor forma, auxiliando de forma decisiva o processo de planificação e tomada de decisão no que respeita às seguintes situações: orçamentação; controlo e redução dos custos; determinação de taxas e preços públicos; medição de custos e proveitos; avaliação de programas e processos de decisões económicas.

Nos anos 60, para adequar os sistemas de contabilidade interna às exigências de informação dos executivos, a contabilidade de custos evoluiu e transformou-se na denominada contabilidade de gestão (*Management Accounting*). A sua finalidade essencial consiste em obter e comunicar a informação relevante para apoiar racionalmente o processo de decisões táticas e operacionais (Coelho, 2012).

A mesma autora considera que a CC é a ferramenta de análise e do controlo dos custos da empresa, efetuando, portanto, um certo número de tratamentos elementares da informação contabilística, ou seja, procede ao agrupamento dos custos, às classificações por funções ou por processos.

Para Curto (2008), a CC é um sistema de determinação dos custos por função, bens produzidos ou serviços prestados, que visa fornecer informação à gestão das autarquias locais, através do apuramento do valor real do custo das atividades autárquicas e pelo fornecimento da informação necessária ao processo de planeamento e controlo autárquico.

A gestão adequada de uma empresa necessita de informação suficiente, oportuna, clara, concisa e relevante, com o objetivo de apoiar tarefas como o planeamento, a tomada de decisão e o controlo. Para a obtenção dessa informação é de extrema importância a contabilidade de gestão que pode aplicar-se a qualquer tipo de atividade económica, não se limitando às empresas transformadoras (Coelho, 2012).

A contabilidade de gestão relaciona-se com o fornecimento de informação aos utilizadores internos das organizações para os ajudar a tomar as melhores decisões e a melhorar a eficiência e a eficácia das operações existentes (Drury, 2005).

Coelho (2012) afirma ainda que o sistema de CC e de gestão deve gerar informação que permita às organizações realizar totalmente o seguinte:

1. Repartir custos entre os produtos vendidos e os produtos armazenados, possibilitando assim a elaboração dos relatórios internos e externos;
2. Tomar as melhores decisões utilizando a informação contabilística relevante;
3. Proceder ao planeamento e ao controlo e medir a performance.

A obrigatoriedade legal da CC nas autarquias locais surgiu, como referido, aquando da aprovação do POCAL.

Este diploma estabelece no ponto 2.8.3.1 que “a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”.

Porém, apesar desta imposição legal, muitas autarquias não aplicaram nem desenvolveram, de imediato, este tipo de contabilidade, não só por dificuldades de implementação pois a lei possui lacunas quanto à aplicação e modelo a seguir da CC, como também por não existir uma exigência em termos de prestação deste tipo de informação, por parte das entidades com competência fiscalizadora (Costa, 2005).

Mais tarde, a exigência desta contabilidade foi reforçada com o estabelecimento do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que no seu art.º 4º enuncia que “o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública ou o benefício auferido pelo particular”.

E a seguir com a entrada da Nova Lei das Finanças Locais (NLFL), aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, e revogada através da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, no seu n.º 3 do art.º 34º que refere que “a contabilidade analítica por centro de custos deve permitir identificar os custos referentes às funções educação, saúde e ação social”. Com a introdução destas leis, começou-se a perceber que a CC tinha um papel importante, como ferramenta de gestão para as autarquias locais.

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

- ✓ Justificar o custo das atividades e da prestação de serviços públicos, em relação aos quais se vai exigir como contraprestação as taxas, tarifas e preços;
- ✓ Medir a eficiência, eficácia, economia, subatividade e sobre atividade, possibilitando assim o efetivo controlo de gestão sobre diversos aspetos da autarquia;
- ✓ Fundamentar o valor dos bens produzidos pela autarquia e para a autarquia ou Bens de Domínio Público;
- ✓ Apoiar a tomada de decisões, nomeadamente sobre se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade;
- ✓ Ou se a melhor opção é entregá-lo(a) a entidades externas (subcontratar), sendo isso possível através da comparação do custo do bem ou serviço, com o preço a pagar à empresa externa;

- ✓ Facilitar informação a entidades financiadoras de bens, serviços ou atividades para se obter subsídios e ajudas, pois a sua concessão é feita tendo por base determinados critérios de escolha, constituindo a informação sobre custos num requisito fundamental para a sua obtenção;
- ✓ Permitir a comparação de custos de produtos ou serviços similares entre diferentes autarquias e entre diferentes exercícios económicos;
- ✓ Analisar, numa perspetiva de eficiência, o uso que é feito dos recursos públicos;
- ✓ Estabelecer uma ligação com a Contabilidade Patrimonial e permitir o seu controlo;
- ✓ Construir bases para a implementação de um adequado sistema de controlo de gestão;
- ✓ Auxiliar não só na elaboração do Relatório de Gestão, mas também de outros documentos de prestação de contas;
- ✓ Auferir informação para a elaboração da demonstração de resultados por funções (apesar desta ser de elaboração facultativa nas autarquias);
- ✓ Analisar os desvios verificados entre os custos reais e os custos previsionais, pois a determinação dos desvios é uma forma de se poder controlar a atividade produtiva de uma organização e evidenciar as possíveis ineficiências que possam existir na obtenção de um bem ou na prestação de um serviço;
- ✓ Controlar os custos das obras efetuadas por administração direta, e o custo dos projetos autárquicos.

Todos os objetivos identificados são importantes para uma gestão autárquica eficiente. Contudo devemos salientar que a CC faz com que o apuramento dos custos dos bens produzidos e dos serviços prestados pelas autarquias seja de extrema importância, pois tem como base justificativa o valor das taxas, tarifas e preços a praticar pelas autarquias, conforme o estipulado na NLFL⁶ no n.º 1 do art.º 21º, em 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 ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.”

⁶ Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

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

2.2. A Contabilidade de Custos assente no POCAL

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

Convém relembrar que foi através do POCP que se tornou obrigatório o sistema de CC nas entidades públicas. Contudo, existem muitas autarquias que ainda não deram início a este processo. Os vários planos que despontaram na sequência da aprovação do POCP, nos quais se salienta o POCAL, apresentam uma série de regras conducentes ao apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos e resultados destas entidades.

No que concerne à CC, enquanto o POCP utiliza o termo Contabilidade Analítica, o POCAL refere-se à CC. De facto, a contabilidade de custos centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise da totalidade dos custos da organização, fornecendo informação analítica relativa ao custo dos produtos e serviços gerados pela organização, assumindo o nível de desagregação que se considere oportuno para cada situação.

Como já referido, o POCAL impõe no ponto 2.8.3.1 que “a CC é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e dos serviços”.

O ponto 2.8.3.2 do POCAL regulamenta que “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”. Pretende-se com o sistema de CC efetuar diferentes reclassificações dos custos de forma a obter informação sobre os custos por cada função, por cada bem produzido e por cada serviço prestado (Carvalho, Fernandes & Teixeira, 2002).

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

As unidades orgânicas são núcleos de recursos humanos e materiais, nos quais assenta o desenvolvimento de todo o tipo de projetos da instituição. A classificação orgânica é a que tem maior correspondência com a divisão da entidade em centros de custos. Para tratamento e gestão dos centros de custos pode recorrer-se ao Método das Secções Homogéneas para repartição dos custos indiretos. A imputação dos custos indiretos efetua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, “após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes”.

Está também estipulado no POCAL, nomeadamente no ponto 2.8.3.5, que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respetivos custos diretos os custos indiretos, imputados através das regras definidas no diploma.

Sendo o objetivo final da CC no POCAL, o apuramento do custo de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado, percebe-se, enfim, que o sistema permitido para o apuramento destes mesmos custos é o Sistema de Custeio Total, usando-se uma base única de repartição dos custos indiretos, apesar de não o referir de forma direta.

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

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

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

2.3. Mapas de Apuramento de Custos

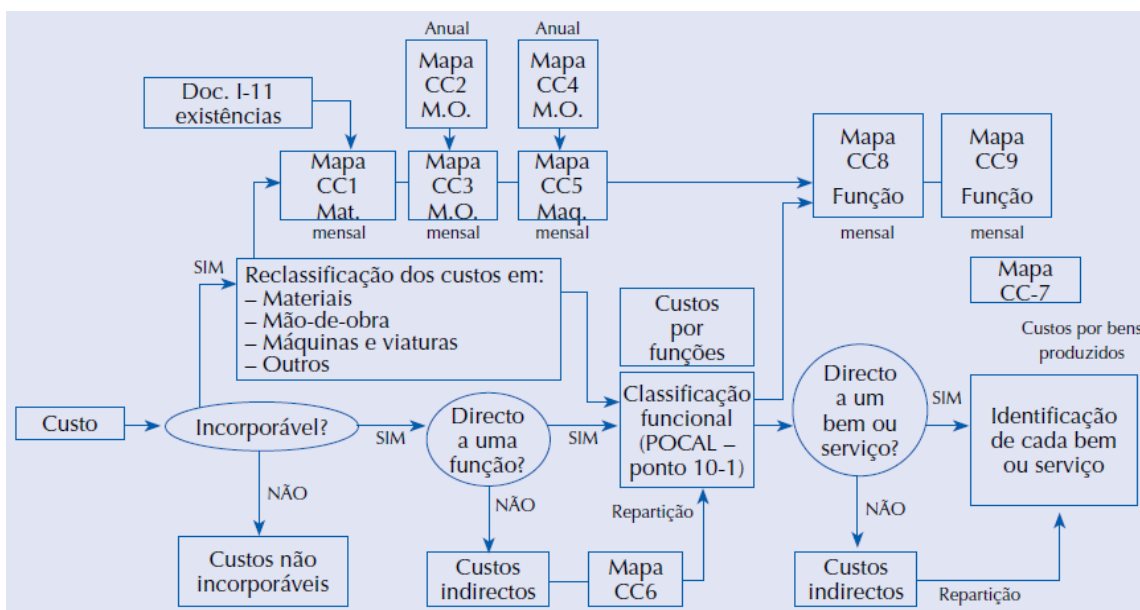
Para as entidades sujeitas ao POCAL são obrigatórios os seguintes mapas de apuramento de custos:

- ✓ Materiais (CC-1): da qual constam os materiais consumidos em determinado projeto/obra, a função/bem ou serviço a que se refere e as quantidades enumeradas;
- ✓ Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2): onde constam os dados relativos a identificação da função/bem ou serviço, nome do funcionário, a respetiva categoria e o vínculo, a remuneração mensal e anual ilíquida, bem como o subsídio de refeição anual;
- ✓ Mão-de-obra (CC-3): onde consta a identificação da função/bem ou serviço, nome do funcionário, as horas diárias de trabalho e o acumulado do mês, o Custo/Hora que advém do Mapa CC-2, o custo total mensal que resulta do produto do Custo/Hora pelo acumulado do mês;
- ✓ Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4): no qual se deverão identificar a máquina/viatura, a amortização correspondente por hora, cálculo da despesa por hora com combustível, entre outros;
- ✓ Máquinas e viaturas (CC-5): por cada máquina/viatura utilizada é elaborada esta listagem, onde se enumeram as horas de trabalho diárias e acumuladas afetas a cada projeto/obra;
- ✓ Apuramento de custos indiretos (CC-6);
- ✓ Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);
- ✓ Apuramento de custos diretos da função (CC-8);
- ✓ Apuramento de custos por função (CC-9).

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

Na figura 2 apresentamos um esquema-resumo relativo à forma de apuramento de custos prevista no plano.

Figura 2 - Circuito do apuramento de custos e proveitos no POCAL



Fonte: Carvalho *et al.* (2008)

Carvalho *et al.* (2002) analisam o circuito do apuramento dos custos, da seguinte forma:

1. Os custos numa 1ª fase devem ser classificados em:
 - a) Custos directos
 - ✓ Materiais (obtendo-se o Mapa CC-1)
 - ✓ Mão-de-obra (obtendo-se o Mapa CC-2)
 - ✓ Máquinas e viaturas (obtendo-se o Mapa CC-5 que também recebe informação do Mapa CC-4)
 - ✓ Outros (não existe mapa), referentes a outros custos que não se enquadram nos Mapas CC-1 a CC-3 e devem ser considerados como custos directos.
 - b) Custos indirectos (obtendo-se o Mapa CC-7)

2. Numa 2ª fase, estes custos devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo-se o Mapa CC-9.
3. Numa 3ª fase, os de cada função devem ser repartidos pelos diferentes bens produzidos ou serviço, preenchendo-se o Mapa CC-8 para cada função.
4. Numa 4ª fase, devem ser apurados os custos de cada bem ou serviço, preenchendo-se o Mapa CC-7.

A elaboração da Demonstração dos Resultados por funções não é obrigatória para as entidades sujeitas ao POCAL que, no ponto 2.2, regulamenta que “embora não se apresente a demonstração de resultados por funções, esta é de elaboração facultativa para as autarquias locais”.

2.4. O Controlo Financeiro e de Gestão

Na sua natureza e essência, a Contabilidade e a Auditoria⁷ estão íntima e historicamente ligadas nomeadamente pela palavra “controlo”.

De acordo com Guimarães (2010) se a Contabilidade surgiu “da necessidade de o homem registar os factos patrimoniais para suprir a sua falta de memória e visando o seu controlo, a Auditoria Financeira também incorpora esse controlo (denominado de controlo interno), na medida em que se pretende garantir a veracidade da contabilidade e dos seus instrumentos de relato financeiro, as demonstrações financeiras.” Defende ainda que, “não é por acaso que o postulado da “imagem verdadeira e apropriada” é comum à contabilidade e à auditoria”.

A contabilidade das autarquias locais compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticas, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos (Carvalho *et al.*, 2002).

⁷ Há diversas definições de Auditoria, sendo que aqui a que nos interessa analisar é a Auditoria Financeira.

De acordo com o definido pelo Tribunal de Contas (TC) (1999: p.23), a auditoria trata-se de um “exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

A atividade de auditoria consiste em fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações relativas às atividades examinadas. Assim, os auditores deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão (Marçal & Marques, 2011).

No desenvolvimento da estratégia das organizações e dos planos empresariais, a gestão do topo necessita de considerar o valor dos dinheiros públicos alcançado pela distribuição dos recursos para as diferentes atividades. Também necessita de ter profunda compreensão das implicações financeiras dos atuais programas e atividades. Isto deve ser baseado numa análise dos seus perfis e fatores de custo e de como estes custos se comportam em diferentes circunstâncias (CIMA, 2011).

Para o bom desempenho da organização deve existir um regulamento de controlo interno, a fim de verificar os procedimentos de controlo que ajudam a garantir que são tomadas as necessárias ações para cobrir os riscos e para atingir os objetivos da autarquia.

Assim, uma gestão eficiente do desempenho demonstra que a informação atualizada e correta melhoram significativamente a tomada de decisão. Contudo, a informação desatualizada ou irrelevante leva a uma má tomada de decisão, o que pode levar a consequências indesejadas (CIMA, 2011).

Para Marçal e Marques (2011) “o controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades, e maximizar o desempenho da entidade em que se insere”.

Dentro do mesmo conceito, o TC (1999: p.47), identifica o controlo interno como a “forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

O ponto 2.9 do POCAL é dedicado ao controlo interno. Para a implementação deste sistema, o POCAL prevê uma série de procedimentos e normas de controlo obrigatórias, que devem constar na norma de controlo interno a elaborar por cada autarquia.

Segundo o ponto 2.9.1 do referido plano, o sistema de controlo interno a adotar pelas autarquias locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.

No seu ponto 2.9.2 refere que os métodos e procedimentos de controlo devem visar os seguintes objetivos:

- a) A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- c) A salvaguarda do património;
- d) A aprovação e controlo de documentos;
- e) A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) O incremento da eficiência das operações;
- g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;

- h) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- i) A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- j) O registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Na definição das funções de controlo e na nomeação dos respetivos responsáveis, segundo o POCAL, deve atender-se:

- a) À identificação das responsabilidades funcionais;
- b) Aos circuitos obrigatórios dos documentos e às verificações respetivas;
- c) Ao cumprimento dos princípios da segregação das funções de acordo com as normas legais e os seus princípios de gestão, nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.

Contudo, segundo Monteiro (2001: p.229), “é de lamentar que tais procedimentos apenas contemplem a ótica patrimonial (v.g. disponibilidades, existências, terceiros e imobilizado), tendo sido ignoradas por completo a ótica orçamental e a contabilidade de custos”.

Para Curto (2001: 114) este sistema “não só deve prever políticas e métodos de controlo mas também exigir a definição de responsabilidades funcionais, indispensáveis na implementação de sistemas de informação para a gestão, promotores da complementaridade harmoniosa das competências dos diferentes serviços envolvidos na identificação das componentes dos custos envolvidos em cada projeto de investimento” (citado em Costa, 2005).

Chegado ao final da revisão da literatura, importa apresentar as questões de investigação levantadas para a concretização do objetivo de estudo. Com estas questões pretendemos identificar quais as necessidades dos gestores públicos para uma melhor gestão das autarquias que governam.

Quadro 2 - Origem das Questões de Investigação

Questões de Investigação	Enquadramento no estudo	Autores, data	Paginação	
Qual a importância da contabilidade de custos numa autarquia local?	1.4. A Contabilidade Pública na administração Local	CCDR-N	Pág.15-16	
	2.1. Importância da CC e de Gestão para os Gestores Municipais	Stark, 2008	Pág. 17	
		Coelho, 2012	Pág. 17	
		Curto, 2008	Pág. 18	
		Almeida, 2005 Costa, 2005 Carvalho, Costa & Natália, 2008 Nicolau, Correia & Portela, 2004	Pág. 19-20	
Quais as motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos?	1.2. A Nova Gestão Pública	Hood, 1991	Pág. 8	
		Pollit, 1993		
		Denhardt & Denhardt, 2000		
	1.4. A Contabilidade Pública na administração Local	CCDR-N	Pág.15-16	
		Coelho, 2012		Pág. 17-18
		Almeida, 2005 Costa, 2005 Carvalho et al., 2008 Nicolau, Correia & Portela, 2004		
2.2. A CC assente no POCAL	Costa, 2007	Pág. 21		
Quais as dificuldades encontradas na adoção da contabilidade de custos?	2.1. Importância da CC e de Gestão para os Gestores Municipais	Costa, 2005	Pág. 19-20	
	2.2. A CC assente no POCAL	Costa, 2007	Pág. 23	
	2.4. O Controlo Financeiro e de Gestão	Monteiro, 2001	Pág. 28	

Fonte: Elaboração própria

Capítulo 3 – Metodologia

A fase da metodologia é de grande importância, pois é aqui que asseguramos “a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação” (Fortin, 1999). Neste capítulo abordaremos a metodologia, identificando qual o tipo de investigação utilizada e os fundamentos metodológicos adotados no presente estudo. Após uma breve descrição da técnica que melhor se adapte aos objetivos do estudo, formularemos as questões de investigação. De seguida, passaremos à descrição e caracterização da recolha de dados utilizados no estudo, referenciando os procedimentos do trabalho de campo.

3.1. Análise Metodológica

A escolha e definição de uma metodologia de investigação são fundamentais para se determinar como se vai abordar o objeto de estudo, designadamente, estabelecendo que métodos usar na análise de um dado fenómeno. O objeto de estudo deste projeto são os dirigentes do ME e que têm presente as necessidades existentes para a implementação de uma contabilidade de custos com informação necessária e útil a cada caso concreto.

Na elaboração deste trabalho recorreremos à investigação qualitativa, porque “foca um modelo fenomenológico no qual a realidade é enraizada nas perceções dos sujeitos, o objetivo é compreender e encontrar significados através de narrativas verbais e de observações em vez de através de números” (Bento, 2012).

De acordo com Bell (2004, p.19-20), os “investigadores quantitativos recolhem os factos e estudam a relação entre eles” enquanto os investigadores qualitativos “estão mais interessados em compreender as perceções individuais do mundo. Procuram compreensão, em vez de análise estatística. Contudo, há momentos em que os investigadores qualitativos recorrem a técnicas quantitativas, e vice-versa” (citado em Bento, 2012).

A investigação qualitativa surgiu no final do século XIX e início do século XX, atingindo o seu apogeu nas décadas de 1960 e 1970 por via de novos estudos e sua divulgação, como referem Bogdan e Biklen (1994).

Kemp (1995) referência que nos anos cinquenta, a escola de gestão e administração de Harvard começou por definir o estudo de caso apenas como uma forma de relatório descritivo.

Desde os anos setenta que tem vindo a ser reabilitado como um meio metódico de organização e tratamento de dados de investigação. Estes são essencialmente qualitativos, compreendendo tanto a observação sistemática como a informal, a entrevista, o questionário e os dados documentais.

Para Bogdan e Biklen (1994) a investigação qualitativa apresenta cinco características:

1. A fonte direta dos dados é o ambiente natural e o investigador é o principal agente na recolha desses mesmos dados;
2. Os dados que o investigador recolhe são essencialmente de carácter descritivo;
3. Os investigadores que utilizam metodologias qualitativas interessam-se mais pelo processo em si do que propriamente pelos resultados;
4. A análise dos dados é feita de forma indutiva;
5. O investigador interessa-se, acima de tudo, por tentar compreender o significado que os participantes atribuem às suas experiências.

Bogdan e Taylor (1986) referem que nos métodos qualitativos o investigador deve estar completamente envolvido no campo de ação dos investigados, uma vez que, na sua essência, este método de investigação baseia-se principalmente em conversar, ouvir e permitir a expressão livre dos participantes.

Para definirmos a metodologia houve a necessidade de proceder ao enquadramento do tema através da recolha e seleção de literatura e bibliografia nacional e internacional. Fortin (1999) considera que, “o estilo da pesquisa adotado e os métodos de recolha de informação selecionados dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. Assim, após uma consulta sobre as principais características dos diversos tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo”.

Existem várias estratégias de pesquisa promulgadas por estudiosos. De acordo com Yin (1994), elas podem ser:

- A – Experimental;
- B – Pesquisa;
- C – Histórica;
- D – Estudo de Caso.

Das tipologias de investigação identificadas por Yin (1994), o estudo de caso é o que mais se aproxima do nosso trabalho. Para este autor, um estudo de caso é uma investigação que se baseia principalmente no trabalho de campo, estudando uma pessoa, um programa ou uma instituição, utilizando para isso entrevistas, observações, documentos, questionários e artefactos.

Dado que o objetivo deste trabalho é definir um plano de intervenção para a adoção da CC numa autarquia local, o método de investigação-ação é o que melhor traduz os procedimentos do trabalho desenvolvido.

A investigação-ação diz respeito ao termo genérico que designa qualquer processo que pretende aprimorar a prática, pela oscilação sistemática entre a ação no contexto de estudo e a investigação a respeito dela. Assim, planeia-se, implementa-se, descreve-se e avalia-se uma mudança para a melhoria da prática, obtendo conhecimento da investigação que dela resulta (Tripp, 2005).

No nosso trabalho recorreremos a várias técnicas de informação, tais como a análise documental, reuniões informais, entrevista e observação. No caso da análise documental, foi efetuado um levantamento da informação disponível na autarquia considerada de interesse para o projeto a desenvolver. Depois de efetuado este levantamento tivemos acesso a alguma informação adicional disponibilizada informalmente por alguns membros da autarquia, para podermos identificar qual a metodologia a adotar.

A implementação do sistema da contabilidade de custos foi, desde logo, o grande objetivo e o grande desafio deste projeto. O controlo de custos do ME sempre foi efetuado tendo como base os dados da contabilidade financeira, o que fez com que os custos tenham vindo a ser imputados internamente de forma direta e pouco sustentada quanto aos critérios de imputação dos custos indiretos.

Já existe um Plano de Contas da Analítica no ME, no entanto este plano está estruturado de modo a permitir complementar o controlo de custos por natureza, ou seja, como complemento da contabilidade orçamental e financeira. Por exemplo, permite conhecer os custos diretos associados a cada equipamento/viatura mas não faz qualquer afetação dos custos indiretos. Assim, pretendemos desenvolver um novo plano de contas, propondo a reestruturação do atual e deixar indicações para o processo de implementação da CC.

O estudo de caso aqui tratado é essencialmente exploratório e descritivo no sentido em que se pretende analisar técnicas e procedimentos enquadrados em determinado contexto específico, podendo ser considerado como um trabalho de campo aplicado, neste caso, ao Município de Espinho. O principal objetivo é definir um Plano de Contas da Analítica para a Câmara Municipal de Espinho, que responda às necessidades dos gestores municipais e criar todos os procedimentos possíveis para preparar a respetiva implementação.

O nosso trabalho seguiu a metodologia investigação-ação aplicada em três fases:

- i. Numa primeira fase foi feita uma investigação puramente exploratória cujo objetivo é compreender a configuração do atual sistema de contabilidade analítica utilizado nas autarquias portuguesas e a sua interligação com os sistemas contabilísticos em geral, com os sistemas de controlo interno e externo e com a tomada de decisão;
- ii. Na fase de diagnóstico foi analisado o sistema de informação e o Plano de Contas da Analítica do ME com o objetivo de desenhar/propor um novo Plano de Contas para a CC;
- iii. Finalmente, a proposta foi apresentada aos órgãos executivos do ME com recomendações para a implementação e acompanhamento do projeto.

3.2. Método de Investigação

Para Rosa e Arnoldi (2008), na pesquisa qualitativa não é relevante a quantidade de sujeitos que irão prestar informação, mas sim, a capacidade que os sujeitos têm para responder ao que se procura com a pesquisa.

Tuckman (2000: p.516) refere que as fontes de obtenção de dados que se podem utilizar num estudo de caso são normalmente de três tipos: (1) entrevistas, (2) documentos e (3) observação. Este autor refere ainda que há as entrevistas que variam entre as que são totalmente informais ou de conversação e as que são altamente estruturadas e fechadas.

As entrevistas qualitativas, como referem Bogdan e Biklen (2000: p.135), variam quanto ao grau de estruturação, desde as entrevistas estruturadas até às entrevistas não estruturadas. No entanto, estes autores referem ainda que as entrevistas semiestruturadas têm a vantagem de se ficar com a certeza de obter dados comparáveis entre os vários sujeitos.

Depois da realização das entrevistas vamos proceder à interpretação dos dados que é o ponto fundamental da investigação qualitativa. De acordo com Flick (2005, p.178,180) “a interpretação de textos pode visar dois objetivos opostos: um é revelar, desvendar ou contextualizar as afirmações feitas no texto, o que conduz normalmente à ampliação do material; o outro visa reduzir o material textual, parafraseando-o, resumindo-o ou caracterizando-o. Assim, podem distinguir-se duas estratégias no tratamento do texto: uma é a codificação do material com objetivos de categorização ou de elaboração de uma teoria; outra é a análise sequencial visando a reconstituição da estrutura do texto e do caso”.

Segundo Raimundo (2006), que afirma que “o sucesso do desenvolvimento do projeto de investigação depende quase exclusivamente de uma boa formulação das questões de investigação”, e para concretizar este objetivo, propomo-nos responder às seguintes questões de investigação:

1. **Qual a importância da contabilidade de custos numa autarquia local?**
2. **Quais as motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos?**
3. **Quais as dificuldades/barreiras encontradas na adoção da contabilidade de custos?**

Para dar resposta às questões formuladas, optamos pela utilização de entrevistas semiestruturadas proporcionando melhores resultados na análise dos dados.

Na opinião de Santo (2010), na formulação das perguntas deve-se obedecer a cuidados, bem como na estruturação das mesmas, a ordem das questões é livre, é definido o campo ou área das perguntas, que devem ser claras, curtas, não tendenciosas nem ambíguas, para que permitam ao investigador o controlo sobre o conteúdo.

Com a entrevista semiestruturada tínhamos a garantia de utilizar um instrumento de recolha de dados que captasse as perceções subjetivas dos dirigentes sobre a CC no ME, as suas limitações atuais e as necessidades de informação com que se deparam. A entrevista continha perguntas abertas e fechadas e foi conduzida por um guião previamente preparado e testado, conforme podemos ver no quadro seguinte:

Quadro 3 - Guião da Entrevista

Objetivos	Questões
1. Importância da contabilidade de custos numa autarquia local	1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?
	2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?
	3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?
	4 - Que tipo de informação é retirada da contabilidade de custos para a tomada de decisão?
2. Motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos	5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?
	6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?
3. Dificuldades na adoção da contabilidade de custos	7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?
	8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?
	9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?
	10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Fonte: Elaboração própria

O guião da entrevista foi enviado a todos os dirigentes do ME, via correio eletrónico e encontra-se no Apêndice I.

3.3. Caraterização da Amostra

No estudo de caso, a representatividade da amostra é um aspeto secundário. Por norma os estudos de caso são selecionados intencionalmente e no nosso caso, o ME constituía um exemplo paradigmático do uso redutor da CC, sendo utilizada apenas como complemento do controlo financeiro.

A informação mais focalizada e importante neste trabalho foi recolhida através de entrevistas semiestruturadas aos dirigentes do ME. Optamos pela entrevista por ser uma técnica de recolha de dados que melhor se adequa à realização dos objetivos do estudo.

Os ensinamentos de qualquer estudo de caso estão condicionados pela profundidade com que o caso é analisado e por isso importa saber quantos e quais as funções dos sujeitos que participaram diretamente neste estudo. O quadro seguinte discrimina e apresenta a caraterização da nossa amostra, que incide sobre os dirigentes que exercem funções no ME e que foram entrevistados.

Quadro 4 - Caraterização da amostra

Dirigente	Género	Divisões	Habilitações
D1	Masculino	Vereador do Pelouro Financeiro	Licenciatura em Gestão e Contabilidade
D2	Feminino	Divisão de Gestão Administrativa e Financeira	Licenciatura em Gestão
D3	Masculino	Divisão do Desporto	Mestrado em Educação e Desporto
D4	Feminino	Divisão de Educação e Juventude	Licenciatura em Marketing Internacional e Promoção Turística
D5	Masculino	Divisão das Obras Particulares e Licenciamentos	Licenciatura em Arquitetura
D6	Feminino	Divisão de Planeamento Estratégico	Licenciatura em Arquitetura
D7	Masculino	Divisão de Cultura	Mestrado em História Contemporânea
D8	Masculino	Divisão de Obras Municipais	Licenciatura em Engenharia Civil e Licenciatura em Arquitetura
D9	Masculino	Divisão de Gestão de Recursos Humanos	Licenciatura em Gestão de Recursos Humanos e Psicologia do Trabalho

Fonte: Elaboração própria

3.4. Recolha dos Dados

No processo de recolha de dados, o estudo de caso recorre a várias técnicas próprias da investigação qualitativa, nomeadamente o diário de bordo, o relatório, a entrevista e a observação. A utilização destes diferentes instrumentos constitui uma forma de obtenção de dados de diferentes tipos, os quais proporcionam a possibilidade de cruzamento de informação.

O diário de bordo constitui um dos principais instrumentos do estudo de caso. Segundo Bogdan e Biklen (1994:150) este é utilizado relativamente às notas de campo, e que essas notas são “o relato escrito daquilo que o investigador ouve, vê, experiência e pensa no decurso da recolha e refletindo sobre os dados de um estudo qualitativo”.

A entrevista adquire bastante importância no estudo de caso, pois é através dela que o investigador percebe a forma como os sujeitos interpretam as suas vivências, já que ela “é utilizada para recolher dados descritivos na linguagem do próprio sujeito, permitindo ao investigador desenvolver intuitivamente uma ideia sobre a maneira como os sujeitos interpretam aspetos do mundo” (Bogdan & Biklen, 1994:134).

No nosso trabalho foram realizadas entrevistas individuais, constituídas por três fases:

1. Pré-entrevista, que consiste na apresentação da investigação, da entrevista e das condições de recolha e utilização de dados;
2. Entrevista, subdivide-se em duas partes: uma que serviu para informar o entrevistado dos propósitos da entrevista, pedir autorização para a gravação e criar o ambiente adequado à entrevista; e outra de desenvolvimento que consiste na entrevista propriamente dita;
3. Pós-entrevista que tem como objetivos agradecer a participação e realçar a importância da colaboração dos entrevistados para o presente estudo. Os entrevistados mostraram-se colaborantes respondendo a todas as questões.

A todos os dirigentes que concordaram em colaborar no estudo, foram realizadas as entrevistas no ambiente de trabalho dos entrevistados. Mediante a prévia autorização dos participantes, procedeu-se, em algumas entrevistas, à sua gravação em áudio, sendo assegurado aos participantes a confidencialidade e a não divulgação das gravações. Todas as entrevistas foram realizadas de 4 de fevereiro a 4 de março de 2014.

Quanto à duração, não foi estipulado um limite de tempo, sendo que as entrevistas tiveram uma duração de 15 a 60 minutos.

Este processo de recolha de dados tornou-se bastante demorado, pois o investigador deparou-se com a necessidade de transcrever auscultações realizadas aos participantes, bem como transcrever integralmente as gravações áudio das entrevistas realizadas. A melhor forma de o fazer foi ouvir repetidamente as gravações, umas após outras, anotar as ideias, pôr em evidência as contradições internas e as divergências de pontos de vista. Com este objetivo, o conteúdo das entrevistas foi transcrito integralmente e encontra-se no Apêndice II.

3.5. Análise, Interpretação dos Dados e Discussão dos Resultados

Dado a pesquisa documental e as entrevistas estarem incluídas numa primeira fase exploratória do estudo, a análise de conteúdo da pesquisa documental e das entrevistas tem, portanto, uma função essencialmente heurística, não necessitando de uma grelha de análise precisa (Quivy & Campenhoudt, 1998). Assim, o estudo empírico realizado, através da entrevista, permitiu retirar as principais conclusões que de seguida se apresentam. A análise das entrevistas efetuadas aos dirigentes do ME encontra-se no Apêndice III.

Mediante a análise efetuada consideramos que a maioria dos entrevistados considera que a informação contabilística proveniente da CC constitui uma ferramenta importante para que os gestores tomem decisões no momento oportuno, de forma eficiente e eficaz. A CC permite dar uma visão do que acontece na autarquia e saber quais os recursos que os gestores têm disponíveis e embora este sistema contabilístico esteja pouco explorado no ME, os entrevistados reconhecem ser um instrumento útil que vai auxiliar o gestor desde a elaboração do orçamento até à análise dos resultados, bem como os chefes de divisão a fazer o controlo do orçamento que têm disponível.

No ponto 3.2 deste trabalho foram apresentadas três questões de investigação específicas. Elas representam a base do nosso campo de análise dado que as respostas obtidas nos conduzem aos seguintes resultados da pesquisa. Assim, a primeira questão de investigação pretendia saber:

1. Qual a importância da contabilidade de custos numa autarquia local?

Dada a constante evolução dos tempos que correm é necessário que os gestores públicos tenham acesso a uma informação rápida e que esteja acessível aos seus utilizadores, como explica o dirigente 9 “ainda mais nos tempos que correm, o município tem que prestar informação aos munícipes que estão cada vez mais exigentes, o que faz com que as autarquias tenham de evoluir de forma rápida e contabilizar convenientemente os seus custos para que os munícipes, as coletividades, as associações ou outras entidades tenham acesso a essa informação.”

Dada a relevância que a informação tem para os gestores públicos, no quadro 5 descrevemos o tipo de informação que os dirigentes do ME recebem dos serviços financeiros, a fim de verificarmos que cada serviço tem uma estrutura diferente mas, por vezes, existe a necessidade de ter acesso à mesma informação financeira.

Quadro 5 - Tipo de Informação Financeira

Dirigentes	Informação financeira
D1	Mapas financeiros
D2	Mapas do Resumo Diário de Tesouraria Mapas com os Fundos Disponíveis Mapas com as dívidas de terceiros
D3	Mapas contabilísticos com os custos dos serviços e instalações desportivas Mapas com o horário extraordinário
D4	Informação sobre o orçamento, fundos disponíveis
D5	Relatório da Contabilidade de Custos
D6	Mapas com o orçamento Mapa com os projetos para o ano seguinte
D7	Mapas mensais dos custos com eletricidade, gás, telecomunicações, etc. Mapas com o orçamento
D8	Mapas com o orçamento
D9	Mapa com o orçamento anual

Fonte: Elaboração própria

Da análise efetuada ao quadro 5, verificamos que o mapa com o orçamento individual de cada unidade orgânica é importante para os serviços, pois permite aos dirigentes fazer uma melhor gestão, ao longo do ano, do orçamento que têm disponível para cada atividade/função.

Face à informação que recebem relativamente aos custos, 5 dos entrevistados acham que a informação retirada da CC ainda não é a desejada, conforme salientam, o dirigente 1 “não, mas é a melhor que temos”, o dirigente 2 “ainda não é a desejada nem a necessária, há-de ser. Tem que ser adaptada ao Município e aos serviços, que já está, e agora temos que fazer uma gestão mais controlada da informação que queremos”, o dirigente 4 “nem sempre é a desejada, porque eu acho que às vezes nos mapas não estão todos os custos ou por vezes, estão outros que eu para perceber tenho que fazer a divisão, do que é e do que não é”, o dirigente 7 “não é a desejada porque havíamos de receber relatórios, por exemplo, trimestrais e não só quando solicitamos”, e o dirigente 8 “normalmente, não recebemos nenhuma informação da parte financeira, só recebemos se solicitarmos alguma informação”.

A informação analítica tem que ser adaptada a cada Município, e a CC que existe no ME está estruturada apenas para efetuar o controlo dos serviços da autarquia distribuída por projetos e subprojectos, como referencia o dirigente 1 “neste momento a informação analítica que temos está definida por projetos e subprojectos” e como explica a dirigente 2, “neste momento ainda temos uma informação analítica, em termos globais, por subprojectos o que já ajuda bastante os serviços. A analítica depende de cada serviço e de cada instituição, portanto não adianta copiar os dados de uma para outro serviço e pode não ser igual, o que interessa é o que cada serviço, cada responsável, cada entidade consiga tirar a informação necessária. Neste momento a informação que nós precisamos e que é necessária para os diversos serviços, neste caso as unidades orgânicas, foi desenvolvida uma contabilidade analítica específica, por projetos e subprojectos para cada unidade orgânica. Não está muito discriminada mas os serviços também não precisam de grande discriminação, depois à outra área da contabilidade analítica que é a que interessa mas que está mais associada, por ex., diretamente aos custos de manutenção de cada equipamento e que essas não dependem necessariamente daqueles subprojectos, estão lá inseridas mas não dependem necessariamente disso.”

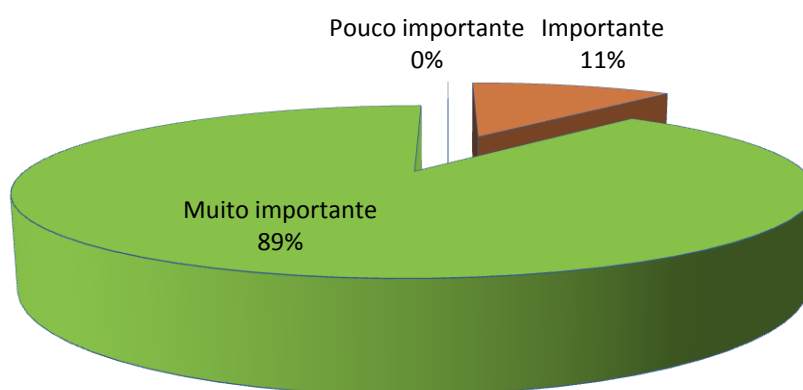
No que respeita à importância que os dirigentes dão à utilização da informação retirada da CC, 89% considera que é muito importante ter este sistema contabilístico numa autarquia local e apenas 11% acham que é importante, conforme apresentado no quadro seguinte.

Quadro 6 - Grau de importância da CC numa autarquia local

Importância da CC	Dirigentes	%
Pouco importante	0	0 %
Importante	1	11%
Muito importante	8	89%
Total	9	100 %

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 1 - Grau de importância retirada da CC



Para uma gestão eficiente é necessário que os gestores tomem boas decisões, no quadro 7 mostramos, segundo os dirigentes da CME, que tipo de informação é retirada da CC para a tomada de decisão.

Quadro 7 - Tipo de Informação para a Tomada de Decisão

Tipo de Informação	Citações Relacionadas
Informação em grandes grupos	Dirigente 1: “Apenas a informação em grandes grupos.”
Saber se determinada unidade orgânica tem lucro ou prejuízo	Dirigente 2: “basicamente saber se determinado serviço ou determinada unidade orgânica tem lucro ou prejuízo, será o ponto crucial.”

Fazer a comparação dos custos com a receita	Dirigente 2: “cada unidade orgânica não se centrar só do ponto de vista orçamental, no orçamento da despesa e sim começar a perceber se efetivamente consegue obter receita, proveitos suficientes para os custos de exploração, manutenção permanentes que têm.”
Mapas com os consumos mensais	Dirigente 3: nós tentamos analisar os consumos, ver se esses consumos estão de acordo com aquilo que perspetivamos para média mensal.”
Análise da eficiência dos serviços	Dirigente 3: “uma análise no sentido de detetar situações que envolvam, digamos, desvios grandes e quais as razões desses desvios que implicam despesas e maiores consumos.” Dirigente 4: “nos últimos anos as diretivas têm sido sempre para aumentarmos a nossa eficiência, fazer o mais com o menos, ou com o mesmo, ou se possível com menos fazer o mesmo.” Dirigente 5: “aquilo que eu consigo verificar, onde é que eu estou a ter maiores consumos, onde é que eu posso melhorar.” Dirigente 9: “para os gestores públicos pode ser uma mais-valia para fazer uma análise da eficiência dos serviços.”
Elaboração do orçamento para o ano seguinte	Dirigente 3: “também nos pode dar informação para fazermos o orçamento para o ano seguinte, vai perspetivar os consumos que iremos ter para o ano seguinte.” Dirigente 6: “orçamento disponível e o valor disponível para aquilo que pode ser gasto, tentando não ultrapassar os limites previstos para a divisão. A informação retirada é basicamente sobre o orçamento.” Dirigente 7: “a informação necessária para fazer um controlo e uma melhor gestão dos recursos que estão ao nosso dispor.” Dirigente 8: “no final do ano é importante vermos se atingimos o que estava previsto durante o ano ou não.”
Análise dos Custos	Dirigente 9: “para a tomada de decisão, penso que seja, uma boa forma de saber quais os custos que temos na divisão, de forma detalhada.”

Fonte: Elaboração própria

A segunda questão de investigação pretende identificar:

2. Quais as motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos?

De acordo com a análise obtida, há alguns benefícios encontrados para a adoção da CC numa autarquia local, seguidamente apresenta-se os pontos mais importantes:

- ✓ Redução dos custos;
- ✓ Tomada de decisão mais eficiente e mais eficaz;
- ✓ Melhor análise e gestão dos recursos que estão a ser utilizados;
- ✓ Evitar gastos supérfluos;
- ✓ Identificar onde se gasta mais do que o necessário;
- ✓ Saber quais as receitas que a autarquia tem.

No quadro 8 serão expostas as respostas que os entrevistados mais salientam face às perguntas 5 e 6 do guião da entrevista, relacionadas com as motivações e benefícios encontrados para a adoção da CC numa autarquia local:

Quadro 8 - Motivações e Benefícios da adoção da CC

Motivações e Benefícios	Citações Relacionadas
Redução dos custos	<p>Dirigente 2: “saber se determinado serviço dá lucro ou prejuízo, pode sim não estar a ser tão bem “gerido” como deveria, é uma chamada de atenção, e eu posso tentar reduzir custos ou tentar aumentar os proveitos que tenha com aquele determinado serviço.”</p> <p>Dirigente 3: “para fazermos uma análise mais detalhada dos custos é necessário ter mapas com informação detalhada para, por exemplo, procedermos à comparação dos gastos ao longo dos trimestres.”</p> <p>Dirigente 6: “o principal motivo para a adoção da CC é o controlo, a fim de levar à redução dos custos.”</p> <p>Dirigente 7: “saber de que forma pode reduzir os custos adequando cada um dos equipamentos ao nosso dispor com as necessidades dos utentes, com vista a evitar gastos supérfluos.”</p> <p>Dirigente 8: “é fazermos um melhor controlo sobre as despesas do Município e tentar reduzir os custos associados aos materiais, tentar reduzir os custos, tentar gerir melhor os custos, ou seja montar uma estrutura que seja mais eficiente em termos de controlo de custos.”</p> <p>Dirigente 9: “controlar a despesa fundamentando e justificando os gastos tidos na abrangência da sua atividade.”</p>
Elaboração do orçamento	<p>Dirigente 1: “uma CC bem definida também facilita a elaboração do orçamento para o ano seguinte, permitindo aos serviços fazer uma análise dos gastos que tiveram e que irão ter.”</p>

	<p>Dirigente 3: “perspetivam-nos a elaborar um orçamento para o ano seguinte.”</p> <p>Dirigente 9: “a CC também poderá ser uma ferramenta para a elaboração do orçamento para o ano seguinte.”</p>
Receitas	<p>Dirigente 1: “permite também fazer uma relação entre os custos que temos com as receitas que entram.”</p> <p>Dirigente 2: “os grandes projetos de empreitada têm projetos próprios na contabilidade orçamental que facilmente eu consigo apurar quais são os valores que por sua vez o lado da receita, por assim dizer, imputa contas de crêscimos. Tudo o que é de exploração é que está repartido em termos de contabilidade analítica por comparação, que é o que estamos a desenvolver este ano com a parte os proveitos.”</p> <p>Dirigente 3: “falando também em receitas, a CC também é uma boa ferramenta para conseguirmos saber quais as entradas de dinheiro que temos e se estas cobrem os gastos que estamos a ter, de um modo generalizado.”</p>
Imposição legal	<p>Dirigente 1: “outra razão para a adoção da contabilidade de custos é a imposição legal que está abrangida pelo POCAL.”</p> <p>Dirigente 2: “o primeiro foi legal, o POCAL obrigava.”</p> <p>Dirigente 9: “a contabilidade de custos está definida na legislação, logo tende a ser obrigatória.”</p>
Utilização de dinheiros públicos	<p>Dirigente 4: “eu acho é que é importante saber exatamente o que é que cada coisa custa, temos que ter noção do que as coisas custam pois nos serviços públicos estamos a trabalhar com o dinheiro dos cidadãos e como tal para atingir melhores níveis de eficácia e eficiência.”</p> <p>Dirigente 5: “numa autarquia ou em qualquer lado, é o velho problema, nós quando tínhamos muito dinheiro gastamos onde queríamos e não nos preocupamos muito com isso, quando os dinheiros são públicos há que ter noção de onde se está a gastar o dinheiro de forma a melhorar o nosso desempenho e ter o mínimo de custos possíveis.”</p>
Melhor análise e gestão dos recursos que estão a ser utilizados	<p>Dirigente 1: “poder identificar como são distribuídos os recursos.”</p> <p>Dirigente 4: “permite-nos fazer uma melhor análise dos recursos que estão a ser utilizados para determinada iniciativa e rentabilizar melhor.”</p> <p>Dirigente 5: “melhor gestão e uma otimização dos recursos que temos.”</p>

	Dirigente 7: “permite fazer uma relação de proporcionalidade entre os outputs e os <i>inputs</i> , nomeadamente, o custo de um equipamento e a forma que este é rentabilizado para a autarquia ou mesmo saber o valor que um determinado funcionário proporciona ao município.”
--	---

Fonte: Elaboração própria

A terceira questão de investigação pretende saber:

3. Quais as dificuldades/barreiras encontradas na adoção da contabilidade de custos?

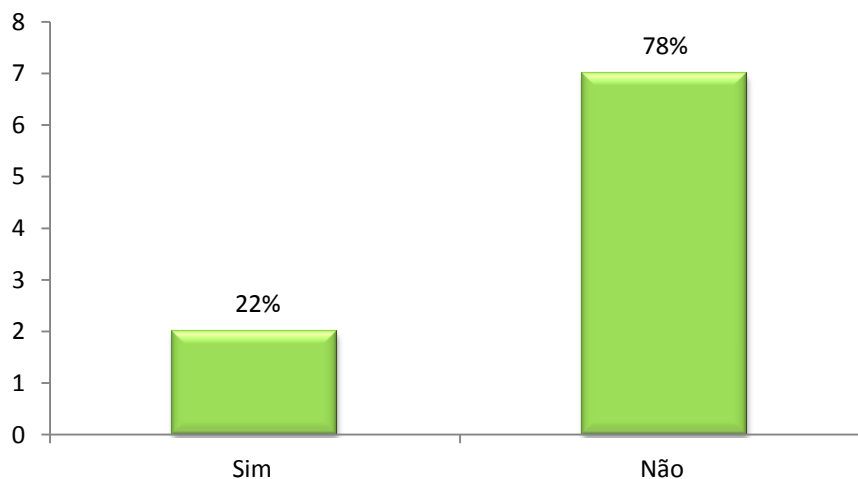
De entre as dificuldades/barreiras encontradas na adoção da CC, uma prende-se com o facto de não ter havido um levantamento das necessidades de informação existentes nas divisões, dado que 77,78 % consideram que não foi feito esse levantamento de informação e 22,22 % mencionam que foi feito.

Quadro 9 - Levantamento das necessidades de informação

Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação	Dirigentes	%
Sim	2	22,22 %
Não	7	77,78 %
Total	9	100 %

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 2 - Levantamento das necessidades de informação



O sistema da CC não é um processo de fácil implementação, existe um trabalho grande pela frente onde a iniciativa deve partir do executivo, conforme menciona o dirigente 7 “a decisão da implementação da CC parte do executivo e como muitas das vezes estes não estão diretamente familiarizados com a área financeira deixam para segundo plano essa implementação,” e o dirigente 4 acrescenta “por alguma falta de sensibilidade para esta questão da parte do executivo e falta de conhecimento”.

Este sistema contabilístico será implementado num curto espaço de tempo, conforme referem 2 dos entrevistados: dirigente 3, “há determinadas ferramentas informáticas que são recentes e que nem todos os municípios aderiram, no entanto penso que os programas oficiais, nomeadamente o POCAL é um programa oficial das autarquias locais tende a uniformizar estes procedimentos. Penso que mais tarde ou mais cedo teremos isso uniformizado até porque neste momento há regras, há quadros comunitários, há situações uniformes que nos obrigam a linhar todos pelo mesmo caminho, por isso eu penso que esta situação será ultrapassada em breve prazo ou em médio prazo” e dirigente 8, “acho que é um processo evolutivo em que as câmaras devem ter a tendência para adotar a contabilidade de custos, é um processo evolutivo e com certeza que demora mais tempo numas que noutras. Estou convencido que todas as câmaras, mais tarde ou mais cedo, vão utilizar o sistema de contabilidade de custos.”

Face ao estudo de caso realizado, que aponta para um profundo interesse na adoção da CC numa autarquia local e considerando que se trate de um projeto, passa-se a identificar o local onde vai ser realizado.

Capítulo 4 - Estudo de caso: A Contabilidade de Custos no ME

Neste capítulo iremos analisar a entidade onde vai ser efetuado o projeto. Neste estudo de caso, a entidade considerada é o ME sobre a qual se passa a elaborar uma breve descrição.

4.1. A Entidade do Estudo

4.1.1. O Concelho de Espinho

O concelho de Espinho localiza-se na Região Norte, pertence ao Distrito de Aveiro, está situado na orla atlântica distanciando a 50 km a norte de Aveiro e 20 Km a sul do Porto. Era constituído por cinco freguesias (Anta, Espinho, Paramos, Guetim e Silvalde), mas com a reforma administrativa, o concelho de Espinho ficou confinado atualmente a quatro freguesias: Espinho, Paramos, Silvalde e União das Freguesias de Anta e Guetim, de acordo com a figura 3. Tem uma área de 21,42 km², com cerca de 31.796 habitantes, de acordo com os dados do Instituto Nacional de Estatística-INE, atualizado em 2013.

Figura 3 - Divisão Administrativa do Concelho de Espinho



Fonte: CAOP⁸ 2013

⁸ Carta Administrativa Oficial de Portugal que regista o estado da delimitação e demarcação das circunscrições administrativas do País. Esta versão da carta administrativa inclui as alterações registadas nos limites administrativos de freguesias/municípios/distritos do Continente, decorrentes da Reorganização Administrativa Territorial Autárquica, expressa na Lei n.º 11-A/2013, de 28 de janeiro.

Este concelho, de pequena dimensão geográfica, é marcadamente de feição urbano, com elevada qualidade de vida, face aos indicadores nacionais. Integra-se na Área Metropolitana do Grande Porto pelas múltiplas e intensas inter-relações administrativas, económicas, demográficas, sociais e culturais. É parte integrante do agrupamento de concelhos do Grande Porto, correspondente a uma NUT I de ordem III, e da recentemente criada Grande Área Metropolitana do Porto.

Os seus limites administrativos são a Norte Vila Nova de Gaia, a Sul Ovar, a Este Santa Maria da Feira e a Oeste o Oceano Atlântico. Insere-se na chamada plataforma de abrasão, zona plana ao lado da costa atlântica caracterizada por amplas praias e sem ondulações de terrenos. Nela existem três pequenas ribeiras: Paramos, Silvalde e Mocho que normalmente têm fracos caudais. Na parte sul do concelho localiza-se a Lagoa de Paramos/Esmoriz, mais conhecida por Barrinha de Esmoriz, que tem uma área de 40 ha, atualmente ameaçada em termos de poluição hídrica (Quinta, 1999).

4.1.2. O Município de Espinho

4.1.2.1 Caracterização

O Município de Espinho é uma pessoa coletiva de direito público com o N.I.P.C. 501158740, exercendo as atribuições conferidas por lei às autarquias locais. Como qualquer autarquia, possui população e território próprio e as suas atividades são direcionadas à concretização das atribuições que lhe estão legalmente conferidas pelo novo regime jurídico das autarquias locais, a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro.

O edifício constituído por uma cave e dois pisos, onde se encontram instalados apenas os serviços autárquicos, considerado o salão de visitas da cidade, cujo nome homenageia o presidente que exerceu funções durante os anos de 1919 e 1926, localiza-se na Praça Dr. José Oliveira Salvador, Apartado 700, 4501-901 Espinho e cujos contactos são:

- Telefone Geral: 227 335 800
- Fax Geral: 227 335 852
- E-mail: geral@cm-espinho.pt
- Endereço Eletrónico: www.cm-espinho.pt

De acordo com o Mapa de Pessoal do Município de Espinho, em 31 de dezembro de 2013 o número total de efetivos era de 556, sendo 321 do sexo feminino (57,74 %) e 235 do sexo masculino (42,27%). Do número total de trabalhadores, 1 estava vinculado com contrato em funções públicas a termo resolutivo certo e 540 com contrato de trabalho por tempo indeterminado, estando 15 trabalhadores distribuídos por comissões de serviço.

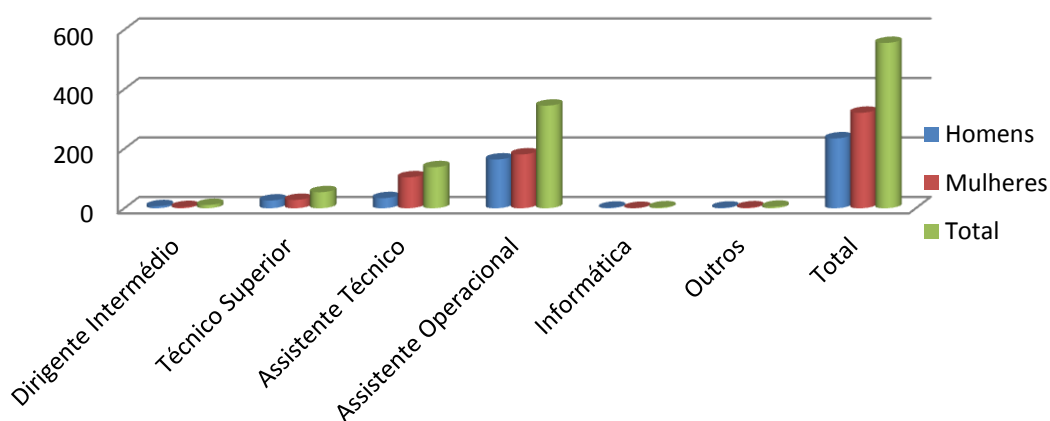
No que respeita ao grupo profissional mais significativo, destaca-se a carreira de Assistente Operacional, contabilizando um total de 345 trabalhadores, o que corresponde a 62,05 % do universo dos recursos humanos do município.

Quadro 10 - Número de efetivos

Efetivos	Dirigente Intermédio	Técnico Superior	Assistente Técnico	Assistente Operacional	Informática	Outros	Total
Homens	7	26	34	164	2	2	235
Mulheres	4	28	104	181	1	3	321
Total	11	54	138	345	3	5	556

Fonte: Prestação de Contas 2013

Gráfico 3 - Contagem dos trabalhadores por cargo/carreira e o género



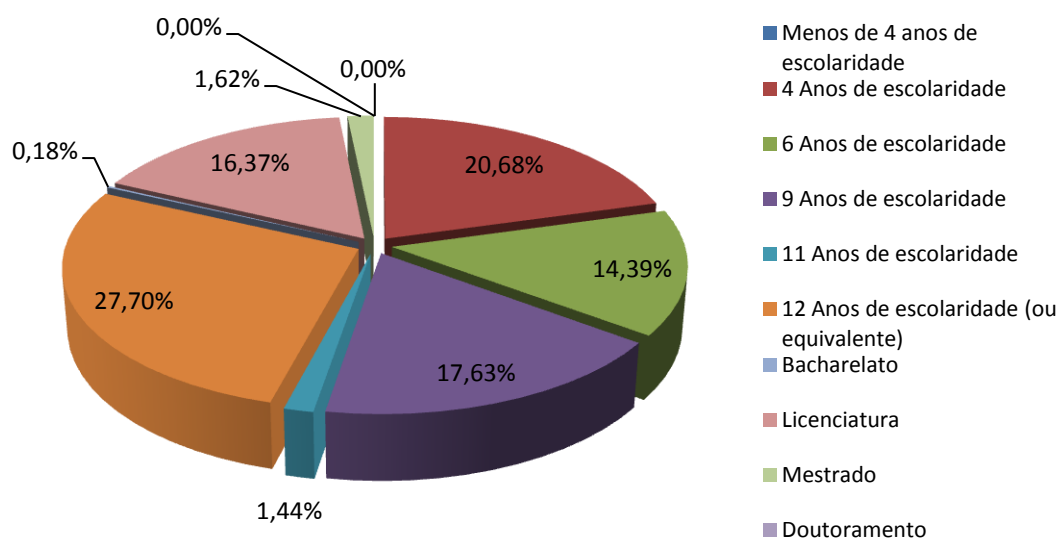
Quanto ao nível de escolaridade, 20,68% dos funcionários possuem os 4 anos de escolaridade, 32,01% possuem entre 6 e 9 anos de escolaridade, 29,14% possuem entre o 11º e o 12º ano de escolaridade e 18,17% detêm habilitações académicas superiores (Bacharelato, Licenciatura ou Mestrado).

Quadro 11 - Número de efetivos segundo o nível de escolaridade e gênero

Grupos Etários	Homens	Mulheres	Total	%
Menos de 4 anos de escolaridade	0	0	0	0,00%
4 Anos de escolaridade	75	40	115	20,68%
6 Anos de escolaridade	46	34	80	14,39%
9 Anos de escolaridade	38	60	98	17,63%
11 Anos de escolaridade	1	7	8	1,44%
12 Anos de escolaridade (ou equivalente)	34	120	154	27,70%
Bacharelato	0	1	1	0,18%
Licenciatura	36	55	91	16,37%
Mestrado	5	4	9	1,62%
Doutoramento	0	0	0	0,00%
Total	235	321	556	100,00%

Fonte: Prestação de Contas 2013

Gráfico 4 - Contagem dos trabalhadores segundo o nível de escolaridade



4.1.2.2 Missão, Valores e Princípios

O ME tem como missão impulsionar a satisfação das necessidades das comunidades locais, designadamente, no que respeita ao desenvolvimento socioeconómico, ao ordenamento do território, ao abastecimento público, ao saneamento básico, à saúde, à educação, à cultura, ao ambiente e ao desporto.

A CME, perspetiva um Município na vanguarda do desenvolvimento humano, científico e tecnológico de forma a promover a qualidade de vida dos munícipes e o desenvolvimento sustentável do território.

Os serviços municipais regem-se pelos seguintes valores e princípios:

- a) O sentido de serviço público, sintetizado no absoluto respeito pelas decisões dos órgãos autárquicos;
- b) O respeito pela legalidade e pela igualdade de tratamento de todos os cidadãos;
- c) O respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos;
- d) A eficácia na gestão;
- e) A qualidade e inovação, com vista ao aumento da produtividade e à desburocratização dos procedimentos;
- f) A transparência da ação dando conhecimento aos diversos intervenientes dos processos em que sejam diretamente interessados, de acordo com a legislação em vigor;
- g) Aposta numa delegação de competências eficaz.

4.1.2.3 Estrutura Orgânica

No desempenho das suas atribuições e tendo em vista o desenvolvimento económico, social e cultural do concelho, os serviços municipais prosseguem os seguintes objetivos:

- a) Apostar num serviço público eficaz, dirigido aos munícipes com um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis com vista a uma gestão equilibrada e moderna;
- b) A prossecução eficiente das competências definidas pelos órgãos municipais, designadamente as constantes nos planos de atividades;
- c) Prestação eficiente de serviços às populações promovendo uma política de proximidade com a população;

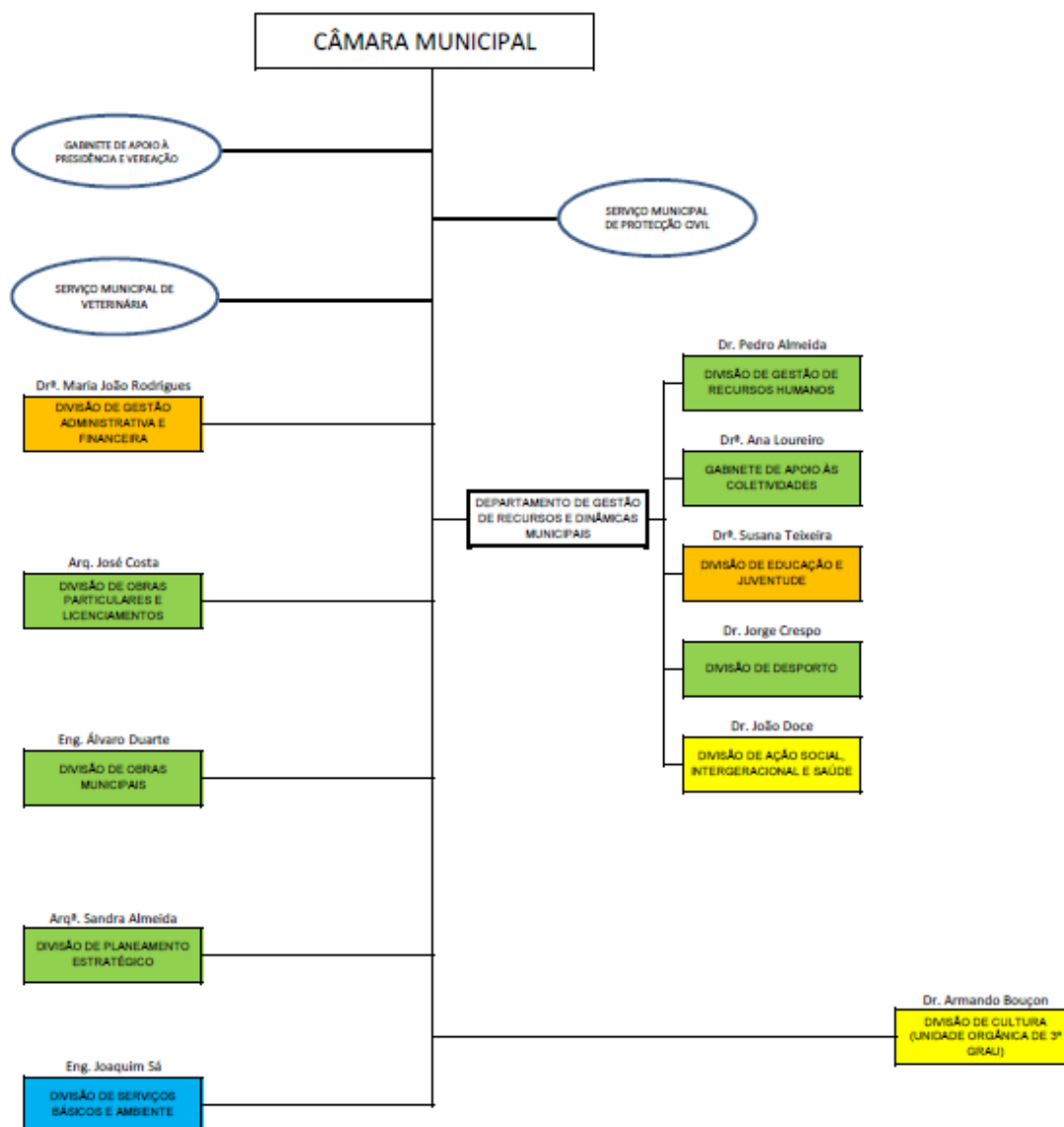
- d) A promoção da participação dos agentes sociais, económicos e culturais entre outros nas decisões e na atividade municipal;
- e) A promoção de uma efetiva política de recursos humanos dos trabalhadores municipais, apostando na formação e valorização profissional, tentando possibilitar boas condições de trabalho, premiando a mobilidade interna dos mesmos quando possível e exequível.

A organização dos serviços municipais obedece ao modelo de estrutura hierarquizada constituída da seguinte forma e esquematizada na figura 4, conforme Despacho n.º 16635-E/2012, de 31 de dezembro:

- a) **Estrutura nuclear** — composta por unidade orgânica nuclear, correspondente a departamento municipal, cuja identificação, atribuições e competências encontram-se consagradas no Regulamento da Organização dos Serviços Municipais de 01-01-2013, com o número de um, nos termos do n.º 3 do art.º 7.º da Lei n.º 49/2012, de 29 de agosto;
- b) **Estrutura flexível** — composta por unidades orgânicas flexíveis, correspondendo a divisões municipais a criar por deliberação da Câmara Municipal e tendo em conta o número máximo de cinco, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 8.º da Lei n.º 49/2012, de 29 de agosto. As unidades orgânicas flexíveis existentes são:
 - i. Gabinete de Apoio à Presidência e Vereação;
 - ii. Divisão de Gestão Administrativa e Financeira;
 - iii. Divisão de Obras Particulares e Licenciamentos;
 - iv. Divisão de Obras Municipais;
 - v. Divisão de Planeamento Estratégico;
 - vi. Divisão de Serviços Básicos e Ambiente
- c) **Cargo de direção intermédia de 3.º grau** – criado nos termos do n.º 1 do art.º 9.º da Lei n.º 49/2012, de 29 de agosto e n.ºs 2 e 4 da referida lei, e tendo em conta o número máximo de um. A unidade orgânica de 3.º grau existente é:
 - vii. Divisão de Cultura

Quando estejam predominantemente em causa funções de natureza executiva, podem ser criadas subunidades orgânicas, criadas por despacho do Presidente da Câmara, nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 10.º do DL n.º 305/2009, de 23 de outubro, até ao limite máximo que se fixa em doze.

Figura 4 - Organograma dos serviços do ME



Fonte: Site do Município de Espinho (www.cm-espinho.pt)

4.1.2.4 Organização Contabilística

Os serviços contabilísticos estão integrados na Divisão de Gestão Administrativa e Financeira. Todo o processo de despesa inicia na contabilidade com o cabimento e a requisição, seguindo-se o registo da fatura com toda a documentação que a envolve até à fase de liquidação. A tesouraria procede aos pagamentos e aos recebimentos.

O regime geral do POCAL assenta fundamentalmente nas Contabilidades Orçamental, Patrimonial e de Custos, sendo que, através da Contabilidade Orçamental, que é uma contabilidade de caixa, permitiu ao Município, com base num orçamento previsional, o registo de pagamentos e recebimentos, que respeitam quer a este exercício, quer a exercícios anteriores e pendentes ou ainda assumidos diretamente para exercícios futuros.

Do ponto de vista informático, os registos e demais procedimentos contabilísticos são efetuados num único sistema que integra quer a Contabilidade Patrimonial, quer a Contabilidade Orçamental quer ainda a Contabilidade de Custos, em estrita obediência às determinações do POCAL, sendo o *software* utilizado, o da Medidata.

A Medidata, enquanto Engenharia e Sistemas, evoluiu e desenvolveu o SIGMA (Sistema Integrado de Gestão Municipal), originalmente concebido pelo Inesc Porto e do qual é detentora da marca atualmente. O SIGMA constitui hoje o package com maior número de instalações nas autarquias portuguesas, incluindo aplicações técnico-administrativas fundamentais para o *Back-Office* duma Câmara Municipal, nomeadamente POCAL, Aprovisionamento, Património, Urbanismo, Obras Municipais, Aplicações de Taxas e Licenças, totalizando mais de trinta aplicações.

A gestão de aprovisionamento encontra-se nas aplicações informáticas das funções de aprovisionamento e contabilidade integrada, o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas é uma informação continuamente gerada, após validação dos correspondentes movimentos de saída de armazém. Como se depreende, a referida integração das aplicações informáticas assegura a adoção do sistema de inventário permanente.

4.2. O Projeto

4.2.1. Organização e Funcionamento da CC no ME

A CC no ME ainda não foi implementada na sua totalidade. A entidade tem criado um plano de contas da analítica pelo qual os Serviços Financeiros utilizam a conta 9 para discriminar os custos a que cada serviço está afeto. A sua implementação está prevista num curto prazo de tempo para fazer face à imposição legal prevista no POCAL, na NLFL e no RGTAL.

A estrutura da CC pretende fornecer informação relativa ao apuramento de custos (diretos e indiretos) por funções (centros de custos) e por bens/serviços. Os centros de custos que se encontram construídos estão conforme a classificação funcional prevista no POCAL.

Como já referido, nos termos do nº 2.8.3.1 do POCAL, “a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”.

No âmbito da NLFL⁹ “a contabilidade analítica por centro de custos deve permitir identificar os custos referentes às funções educação, saúde e ação social”. A CC pretende responder a esta lei no que concerne à fixação de taxas geradas pela atividade municipal ou geradas pela realização de investimentos, bem como, colaborar na fixação de preços de modo a que estes não sejam inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e fornecimento de bens pelos municípios.

4.2.2. Procedimento para a Implementação da CC

A implementação da CC torna-se uma mais-valia para a autarquia, permitindo verificar quanto custa uma determinada ação/tarefa/função, o que sem este sistema de contabilidade só conseguiríamos saber por aproximação.

Para proceder-se à implementação do projeto da CC, vai ser necessário implementar a aplicação de Obras e Atividades Municipais por Administração Direta. Nesse sentido, as tabelas base vão ter que ser parametrizadas, para efetuar o cálculo do custo Hora/Homem e Hora/Máquina.

⁹ N.º 3 do art.º 34º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

Os elementos de recolha (Folhas de Obra) terão que ser sistematizados e definidas rotinas de reporte da informação para os serviços financeiros fazerem o acompanhamento e a validação dos procedimentos contabilísticos, ou seja, os dados relativos à CC são obtidos a partir da Contabilidade Financeira/Patrimonial e também através dos lançamentos efetuados pelas unidades orgânicas na aplicação de Obras Municipais (Administração Direta/Atividades).

Tivemos que identificar e criar um código para cada unidade orgânica operativa no ME, para tratamento dos dados na aplicação das Obras Municipais, conforme o elaborado no quadro seguinte.

Quadro 12 - Unidades Orgânicas do ME

Código	Unidades Orgânicas
11000	Assembleia Municipal
12000	Presidente
12010	Gabinete de Apoio à Presidência e Vereação
12020	Serviço Municipal de Proteção Civil
12030	Serviço Municipal de Veterinária
21000	Divisão de Gestão Administrativa e Financeira
22000	Departamento de Gestão de Recursos e Dinâmicas Municipais
22010	Divisão de Gestão de Recursos Humanos
22020	Gabinete de Apoio às Coletividades
22030	Divisão de Educação e Juventude
22040	Divisão de Desporto
22050	Divisão de Ação Social, Intergeracional e Saúde
23000	Divisão de Obras Particulares e Licenciamento
24000	Divisão de Obras Municipais
25000	Divisão de Planeamento Estratégico
26000	Divisão de Cultura
27000	Divisão de Serviços Básicos e Ambiente

Fonte: Elaboração própria

O Sistema de Custeio Total é o sistema de apuramento que vai ser utilizado, conforme definido no POCAL, implicando uma imputação de custos diretos e indiretos, que a CC efetua tendo em conta o previsto nos pontos 2.8.3.3. e 2.8.3.4. do mesmo diploma. Diariamente a CC só trabalha com custos diretos, sendo que os custos indiretos são apurados e imputados apenas no final do ano. O apuramento dos custos por funções, bens e serviços é feito tendo em conta o preconizado no ponto 2.8.3.5. do POCAL.

No que respeita aos *softwares* informáticos, a CC funciona através da integração dos seguintes programas informáticos, criados pela Medidata: (1) SCA - Sistema de Contabilidade Autárquica; (2) OAD - Obras por Administração Direta; (3) GES - Sistema de Gestão de Stocks; (4) SIC - Sistema de Inventário e Cadastro Patrimonial; (5) GMV – Gestão de Máquinas e Viaturas e (6) SGP - Sistema de Gestão de Pessoal.

Assim, para o pleno funcionamento da CC é necessário ter em funcionamento e integradas as seguintes aplicações:

- ✓ Pocal – efetua a gestão ao nível do plano de contas da classe 9;
- ✓ Aprovisionamento – faz a ligação dos custos ao nível das requisições internas;
- ✓ Gestão de Pessoal – efetua o cálculo do custo/hora do funcionário;
- ✓ Gestão de Imobilizado – o imobilizado calcula as amortizações de cada bem;
- ✓ Gestão de Máquinas e Viaturas – regista os custos diretos com cada uma das máquinas e respetivos serviços prestados;
- ✓ Obras Municipais – efetuam o registo de todos os custos das obras por administração direta, atividades ou intervenientes.

4.2.3. Proposta de um Plano de Contas da Analítica

Para a elaboração do novo Plano de Contas da Analítica foram considerados os seguintes aspetos:

- Organograma do Município de Espinho;
- Grandes Opções do Plano (PA e PPI¹⁰) de 2013;
- POCAL.

Sendo a implementação da CC elaborada com base nas características próprias das autarquias, sabe-se à partida, que os seus Planos de Contas irão, obrigatoriamente, diferir de autarquia para autarquia.

Deste modo, a construção de um Plano de Contas para a CC nas autarquias locais visa definir as Funções Gerais, Sociais, Económicas e Outras Funções patentes no classificador funcional do POCAL, através de contas que recebam todos os custos e que digam respeito a essas mesmas funções.

¹⁰ PA e PPI – Plano de Atividades e Plano Plurianual de Investimentos.

Para efeito da CC por funções ou de acordo com a classificação tipificada na nota 10.1 do POCAL e tendo em conta a exigência deste diploma quanto à determinação dos custos diretos e indiretos, propõe-se uma classe “9” próxima do modelo francês, já adotado pelo POC e semelhante ao modelo proposto para a contabilidade de gestão em entidades públicas (Almeida, 2005).

Para a conceção da CC tivemos que criar o Plano de Contas da Analítica e para identificarmos melhor quais as áreas de intervenção que estavam afetadas a cada divisão, houve uma reunião informal com os dirigentes de cada divisão no município.

A informação analítica atual do ME está estruturada por projetos e subprojectos, como refere o dirigente 1 “neste momento a informação analítica que temos está definida por projetos e subprojectos” e o dirigente 2 confirma “neste momento ainda temos uma informação analítica, em termos globais, por subprojectos o que já ajuda bastante os serviços”.

O modelo apresentado vai proporcionar aos utilizadores internos da autarquia fazer uma gestão mais controlada dos recursos que têm disponíveis.

Dado o peso que os custos de pessoal têm para o aumento da despesa pública, existe a necessidade de avaliar o custo que cada trabalhador tem para a autarquia. Neste sentido, na classe 91.1 foram criadas subcontas dentro das divisões para sabermos quanto custa cada trabalhador/serviço. Segundo o dirigente 9, “na Divisão de Gestão de Recursos Humanos assumo que, em 2012, foi carregada a informação na aplicação de pessoal, tendo sido a mesma convenientemente carregada.”.

Para melhorar o atual sistema de CC do ME, os entrevistados consideram que a informação deve vir mais detalhada e com uma classificação mais perceptível a fim de conseguirem identificar com mais facilidade o que lhes diz respeito. Com vista a colmatar estas necessidades procedemos à criação das contas 91 e 94 que identificam, por exemplo, todas as viaturas existentes no município, obtendo de forma detalhada o custo que cada viatura tem, também foi criada uma classificação específica para cada edifício municipal.

As unidades orgânicas cujas competências impliquem uma considerável distribuição de recursos e/ou serviços prestados, necessitam de ter uma discriminação mais detalhada dos custos diretamente associados a essa mesma unidade.

O caso da Divisão de Serviços Básicos e Ambiente, que tem um elevado número de serviços prestados e onde cada serviço é independente, é importante a existência desta discriminação no plano de contas da analítica. Outro caso é o da Divisão de Desporto com a gestão dos vários equipamentos desportivos associados, cuja principal função será a mesma para as diversas atividades mas com diversos equipamentos que geram custos, daí a importância da classificação ser diferenciada no plano de contas para apurar o custo individual, quer por serviço quer por equipamento.

Foi criada a conta 97 que reflete os proveitos que a autarquia tem e subdividimos por funções, atividades e serviços para que cada divisão consiga identificar quais os proveitos que lhe são correspondentes. Esta informação analítica é de extrema importância para os gestores pois permite-lhes fazer uma comparação dos proveitos com os custos, conforme explica o dirigente 1 “a adoção da CC permite também fazer uma relação entre os custos que temos com as receitas que entram”. Dirigente 2 “neste momento, ainda estamos na fase mais de custos e não na fase da analítica que é depois a fase de comparação com a receita, é esta parte que neste momento estamos a iniciar. Isto é, para cada unidade orgânica não se centrar só do ponto de vista orçamental, no orçamento da despesa e sim começar a perceber se efetivamente consegue obter receita, proveitos suficientes para os custos de exploração, manutenção permanentes que têm” e o dirigente 4 acrescenta que, “eu vejo os custos mas tenho necessidade de ver quais são as receitas, para analisar se essas receitas cobrem os custos, se estou em défice, se estou em superavit”.

Na elaboração do plano foram criadas as contas que passamos a enunciar:

- ✓ Conta 90 – Pertencem às contas refletidas.
- ✓ Contas 91 e 94 – Abarcam os custos diretos, aos quais serão, por sua vez, redistribuídos pelas várias funções constantes da conta 95.
- ✓ Conta 95 – Refere-se ao custo das atividades classificados por funções.
- ✓ Conta 97 – Refere-se aos proveitos das atividades classificados da mesma forma, por áreas funcionais.
- ✓ Conta 98 – Para proceder ao apuramento dos resultados analíticos.

No quadro seguinte apresenta-se as contas principais da proposta do plano de contas da analítica que será apresentado no Apêndice IV a elaboração do plano com todas as contas e subcontas:

Quadro 13 – Proposta do Plano de Contas da Analítica

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
90	90	CONTAS REFLETIDAS	RAZÃO
90	90.3	Compras refletidas	INTEGRAÇÃO
90	90.6	Custos por natureza refletidos	INTEGRAÇÃO
90	90.7	Proveitos por natureza refletidos	INTEGRAÇÃO
91	91	ORGÃOS, DEPARTAMENTOS E SERVIÇOS	RAZÃO
91	91.1	Órgãos Autárquicos e Serviços	INTEGRAÇÃO
91	91.2	Departamentos / Divisões	INTEGRAÇÃO
91	91.3	Edifícios Municipais	INTEGRAÇÃO
92	92	EXISTÊNCIAS	RAZÃO
94	94	CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES	RAZÃO
94	94.1	Carpintaria	INTEGRAÇÃO
94	94.2	Serralharia	INTEGRAÇÃO
94	94.3	Parque de Máquinas e Viaturas	INTEGRAÇÃO
95	95	CUSTOS DAS ACTIVIDADES	RAZÃO
95	95.1	Funções Gerais	INTEGRAÇÃO
95	95.2	Funções Sociais	INTEGRAÇÃO
95	95.3	Funções Económicas	INTEGRAÇÃO
95	95.4	Outras Funções	INTEGRAÇÃO
95	95.5	Outros Custos	INTEGRAÇÃO
97	97	PROVEITOS POR ATIVIDADES	RAZÃO
97	97.1	Funções Gerais	INTEGRAÇÃO
97	97.2	Funções Sociais	INTEGRAÇÃO
97	97.3	Funções Económicas	INTEGRAÇÃO
97	97.4	Outras Funções	INTEGRAÇÃO
97	97.5	Outros Proveitos	INTEGRAÇÃO
98	98	RESULTADOS ANALITICOS	RAZÃO
98	98.1	Resultados das Atividades	INTEGRAÇÃO
98	98.2	Custos Não Afetos às Atividades	INTEGRAÇÃO
98	98.3	Outros Proveitos	INTEGRAÇÃO

Fonte: Elaboração própria

A proposta do Plano de Contas da Analítica apresentado no quadro 13 tem por base o classificador funcional previsto no POCAL, isto é, a cada função específica (saneamento, saúde, educação, ação social) procedeu-se a uma tentativa de afetação das divisões orgânicas de acordo com o organograma do ME.

4.2.4. Vantagens subjacentes à implementação do Projeto

A implementação da CC constitui um importante desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança, ao permitir a obtenção de informação para a gestão, cumprindo o estipulado no POCAL e dando resposta às seguintes questões:

- ✓ Determinar as taxas e preços públicos em conformidade com o novo regime geral de taxas das autarquias locais e com a aplicabilidade da nova lei das finanças locais;
- ✓ Fundamentar a valorização dos bens produzidos pela autarquia;
- ✓ Apoiar a tomada de decisões sobre a produção de bens e/ou serviços com o conhecimento aprofundado dos respetivos custos e proveitos;
- ✓ Permitir comparar o desempenho do ME com outras entidades públicas e privadas que realizam atividades similares.

O presente projeto de implementação da CC do ME revela-se uma aposta vantajosa para a instituição, devido à obrigatoriedade imposta pelo POCAL que até à data ainda não aconteceu e devido à crescente necessidade de dispor de informação financeira que espelhe a situação orçamental e financeira, levando a uma tomada de decisão mais eficaz.

É certo que uma melhor informação financeira permitirá aos gestores decidirem melhor, contudo é necessário que o processo de mudança ocorra num clima de segurança e com os recursos adequados, daí que uma contabilidade de base de acréscimo, como a que se prevê no POCAL careça, essencialmente de sistemas de informação de gestão compatíveis e de recursos humanos com elevados conhecimentos técnicos nesta área.

Apresentamos de seguida algumas vantagens que o sistema de contabilidade analítica pode constituir para o ME:

- ✓ Facilitar o controlo legal e político, na medida em que a informação contabilística irá proporcionar aos seus utentes uma informação mais completa;
- ✓ Fomentar a transparência das contas públicas, quer para os diversos organismos interessados, quer para os cidadãos;
- ✓ Incentivar a responsabilização de gestão de dinheiros públicos;
- ✓ Melhorar o processo de tomada de decisão dos gestores públicos;

- ✓ Melhorar a informação financeira, de modo a proporcionar uma visão global da posição económico-financeira, que facilitará uma gestão financeira mais prudente e racional;
- ✓ Simplificar processos, reduzir tempos de execução de tarefas e uniformizar conceitos, princípios e normas contabilísticas;
- ✓ Facilitar a realização de comparações acerca dos custos das atividades realizadas.

Após a caracterização e a análise da entidade do estudo, assim como a descrição de toda a essência deste projeto de investigação, passaremos para o capítulo seguinte onde serão enunciadas as principais conclusões do trabalho elaborado, abordadas as limitações do estudos e apresentadas as sugestões para investigações futuras.

Capítulo 5 - Conclusões

Neste capítulo apresentamos as principais conclusões, as limitações do estudo e as perspectivas de investigação futura.

Principais conclusões

Perante o atual cenário de modernização e uma AP cada vez mais aliada aos princípios de gestão, fruto das constantes reformas com que se depara, cada vez mais a contabilidade de custos assume um papel indispensável como medida de análise e controlo dos custos, que auxilia o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores públicos.

É neste contexto que o dirigente também desempenha um papel fundamental, competindo-lhe articular a avaliação da autarquia com a avaliação individual e o orçamento. O dirigente desempenha assim o papel de gestor, cujos objetivos só poderão ser alcançados se for um líder e conseguir envolver os colaboradores.

O gestor público tem como função gerir, administrar de forma ética, técnica e transparente os bens públicos e em consonância com as normas legais e administrativas em vigor, e isto podemos identificar na opinião de Pardal e Esteves (2013) em que o gestor tem que fazer uma “escrupulosa aplicação do dinheiro público, o controlo de receitas e despesas para manter o equilíbrio orçamental, a criteriosa aplicação dos recursos e, em suma, o rigor e transparência nas contas públicas”. Por isso, o processo de implementação da contabilidade de custos é algo que vem de cima para baixo e que todos contribuem, em grande parte, para desenvolver a estrutura do plano.

O objeto do estudo realizado consiste na implementação do sistema de contabilidade de custos numa autarquia local. Perante o cenário de escassez de recursos que se encontram atualmente as autarquias locais, e numa altura em que se verifica um acréscimo constante das competências dos municípios, a contabilidade de custos constitui uma ferramenta de apoio aos gestores municipais. Neste contexto Pardal e Esteves (2013) mencionam que “a disciplina orçamental e a limitação dos recursos financeiros obrigam a um permanente repensar das estratégias municipais no sentido de aumentar a eficiência da sua gestão”.

De acordo com o definido no POCAL a contabilidade de custos constitui 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. Contudo, a implementação da contabilidade de custos não constitui um processo fácil, daí que existam autarquias que ainda não implementaram este sistema contabilístico.

A contabilidade de custos permite dar aos gestores uma visão do que acontece na autarquia e quais os recursos que têm disponíveis. Este sistema contabilístico é um instrumento útil que vai auxiliar o gestor desde a elaboração do orçamento até à análise dos resultados.

Neste estudo foi adotada uma metodologia de estudo de caso com uma abordagem qualitativa. Os dados analisados e discutidos pretenderam responder às questões de investigação que se enunciam:

Quadro 14 - Enquadramento das questões de investigação

Enquadramento no estudo	Questões de Investigação
1.4. A Contabilidade Pública na administração Local 2.1. Importância da CC e de Gestão para os Gestores Municipais	1. Qual a importância da contabilidade de custos numa autarquia local?
1.2. A Nova Gestão Pública 1.4. A Contabilidade Pública na administração Local 2.1. Importância da CC e de Gestão para os Gestores Municipais 2.2. A CC assente no POCAL	2. Quais as motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos?
2.1. Importância da CC e de Gestão para os Gestores Municipais 2.2. A CC assente no POCAL 2.4. O Controlo Financeiro e de Gestão	3. Quais as dificuldades encontradas na adoção da contabilidade de custos?

Fonte: Elaboração própria

As conclusões das entrevistas realizadas permitem o seguinte esclarecimento das questões levantadas:

1. Qual a importância da contabilidade de custos numa autarquia local?

A contabilidade de custos numa autarquia revela-se de extrema importância para os gestores públicos e para os seus dirigentes, pois permite a obtenção de dados para definir tomadas de decisões eficazes e eficientes. É importante referir que a informação analítica tem que ser adaptada à realidade de cada município, na medida em que esta informação tem muito a ver com as necessidades que o executivo tem e em como quer disponibilizar essa informação.

As divisões existentes no município prestam diversos serviços que não têm, por vezes, uma relação direta entre si. Cada serviço tem necessidades diferentes por isso podem não ser comparáveis entre si, contudo têm necessidades de informação idênticas como é o caso dos mapas orçamentais e respetiva execução.

A informação de custos existentes na autarquia não é a suficiente para os serviços, há uma grande necessidade de obter mapas, relatórios com a informação analítica mais detalhada e mais acessível. Grande parte dos entrevistados concorda que os serviços financeiros deveriam enviar mais informação, no mínimo com uma periodicidade trimestral, e não apenas quando a informação é solicitada.

Para uma gestão eficiente é necessário que os gestores tomem boas decisões e para isso necessitam de ter:

- ✓ Informação em grandes grupos;
- ✓ Saber se determinada unidade orgânica tem lucro ou prejuízo;
- ✓ Fazer a comparação dos custos com as receitas;
- ✓ Mapas com os consumos mensais;
- ✓ Análise da eficiência dos serviços;
- ✓ Elaboração do orçamento para o ano seguinte;
- ✓ Análise dos custos.

2. Quais as motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos?

Na opinião dos entrevistados as motivações para a adoção da contabilidade de custos nas autarquias locais estão associadas à necessidade dessas autarquias disporem de informação financeira fiável e atempada, respondendo sempre a critérios de legalidade, legitimidade, transparência e a igualdade de tratamento.

As motivações encontradas para a adoção deste sistema contabilístico deriva de uma imposição legal e, essencialmente, de saber quais os proveitos que a autarquia tem e conseguir fazer a comparação com os custos.

Quanto aos benefícios assumidos, centram-se na redução de custos, na tomada de decisão mais eficiente e eficaz evitando gastos supérfluos e desnecessários para a autarquia, no melhoramento da análise e gestão dos recursos utilizados e sendo também uma importante ferramenta para a elaboração do orçamento.

De acordo com a revisão da literatura e a perspectiva dos entrevistados é possível associar a adoção da CC à contabilidade pública. Dos resultados apresentados concluiu-se que existem vários benefícios e motivação para a adoção da CC no setor público, essencialmente na obtenção de maior detalhe da informação analítica, se necessário mais detalhada do que a que está disponível, pela possibilidade de comparabilidade com exercícios anteriores.

3. Quais as dificuldades encontradas na adoção da contabilidade de custos?

Para além dos benefícios na adoção da CC há também dificuldades encontradas para a resistência quanto ao processo de implementação. Os entrevistados apontam como principal dificuldade o facto de não ter havido um levantamento das suas necessidades de informação.

As unidades orgânicas cujas competências impliquem uma considerável distribuição de recursos e/ou serviços prestados, necessitam de uma discriminação mais detalhada dos custos diretamente associados a essa mesma unidade.

No caso da Divisão de Serviços Básicos e Ambiente, que tem um elevado número de serviços prestados e onde cada serviço é independente, é importante a existência desta discriminação no plano de contas da analítica. Outro caso é o da Divisão de Desporto com a gestão dos vários equipamentos desportivos associados, cuja principal função será a mesma para as diversas atividades mas com diversos equipamentos que geram custos, daí a importância da classificação ser diferenciada no plano de contas para apurar o custo individual, quer por serviço quer por equipamento.

A CC embora vá ser trabalhada em último lugar pelos serviços financeiros, é um sistema que necessita de ser alimentado por todos os serviços do ME, isto é, todos os serviços têm de prestar informação para que a aplicação das Obras Municipais/Gestão por Atividades - na aplicação definida pela Medidata, para o tratamento dos dados da CC - seja carregada com a informação correta, isto porque cada serviço é que sabe o que é que faz, quais são as atividades que lhe estão inerentes e tem a noção dos recursos que necessita para a concretização dos seus serviços/atividades.

Neste sentido, deve existir uma interligação entre todos os serviços do ME e, principalmente haver a colaboração de todos os responsáveis para dar essa informação.

O baixo nível de habilitações dos trabalhadores do ME pode funcionar como um entrave à implementação da CC, pois são mais receosos quanto às novas mudanças, para além do facto de a exaustiva recolha de informação poder ser vista pelos trabalhadores como um controlo com carácter punitivo e não como uma mera melhoria do funcionamento dos serviços.

Conclusão final

A adoção da contabilidade de custos na Administração Pública é uma realidade que ainda está a ser desenvolvida por isso é que existem autarquias que ainda não implementaram este sistema contabilístico. Neste sentido é natural que haja uma resistência das pessoas à mudança, que se prende com o facto de haver a falta de necessidade dessa informação isto porque existem outros meios auxiliares que podem proporcionar uma informação idêntica. É certo que no setor público verifica-se uma falta de cultura orientada para os resultados o que dificulta a promoção do *accountability*.

As referidas constatações coincidem com o que se verificou na revisão da literatura, pelo que Lapsley e Oldfiel (2001) defendem que os profissionais e a gestão do setor público são mais resistentes à mudança do que o setor privado.

É notório que a prioridade da maioria das autarquias locais recai sobre o aperfeiçoamento da contabilidade orçamental e patrimonial deixando para segundo plano o desenvolvimento e a implementação da contabilidade de custos, como se verificou no Município de Espinho.

A implementação da contabilidade de custos requer um trabalho preparatório, que inclui a:

- ✓ Construção de um novo ficheiro de bens e serviços (a base deste subsistema contabilístico, onde todos os custos são imputados);
- ✓ Criação de novos armazéns na aplicação informática de suporte, cujas existências terão que ser inventariadas;
- ✓ Classificação dos trabalhadores segundo os critérios exigidos pela CC;
- ✓ Formação dos elementos que irão trabalhar diariamente com as várias aplicações informáticas que congregam informação para o Sistema de Contabilidade Autárquica;
- ✓ Realização de diversas reuniões de trabalho com todos os serviços do ME.

Depois de implementado o sistema de contabilidade de custos a autarquia terá um maior controlo de toda a organização, pois esta ferramenta permite apurar os custos dos diferentes bens e serviços do Município, assim como os custos totais por função, a análise do controlo dos desvios entre os custos previstos e os efetivos, o controlo orçamental das funções, realizar a ligação da contabilidade patrimonial com a de custos, bem como controlar as existências, podemos constatar em Almeida (2005), “a contabilidade de custos proporcionará informação sobre o custo de cada serviço público e permitirá levar a cabo uma adequada valorização dos meios materiais e humanos para a sua gestão”.

Conclui-se assim que a execução da contabilidade de custos é uma mais-valia para os serviços autárquicos, uma vez que permitirá a determinação das tarifas e dos serviços, a análise aos dados relativos às atividades internas e aos bens e serviços prestados ao exterior.

A contabilidade de custos possibilita também a análise da qualidade, eficácia e eficiência dos serviços e contribuirá positivamente na realização de análises económico-financeiras da autarquia, que se venham a revelar necessárias.

Limitações do estudo

Como limitações do estudo realizado podem ser identificadas: a estrutura e a sua dimensão em comparação com outras autarquias, o que levará a uma diversidade de resultados.

As principais limitações do projeto são inerentes à própria metodologia seguida e consistem essencialmente no enviesamento que pode ser introduzido na análise devido ao maior risco de subjetividade do investigador que atua na qualidade de participante. Além disso, este projeto não contempla a fase da implementação e controlo dos resultados, o que impede a avaliação da eficácia da solução proposta.

Pensamos ser importante, para um estudo mais aprofundado, aumentar o universo das entrevistas a outros colaboradores e não apenas aos dirigentes do Município de Espinho.

Investigação futura

Embora a Contabilidade de Custo exija uma compreensão completa e exaustiva da realidade socioeconómica da organização a que se destina, a maior parte das soluções tende a adotar modelo genéricos ou adaptações de soluções experimentadas noutras organizações. Este trabalho é a primeira tentativa de estruturar o processo de desenho do modelo da contabilidade analítica especificamente destinado a uma Câmara Municipal de média dimensão, dentro do paradigma da utilidade para a gestão.

Deste modo este trabalho pode ser um bom auxílio para outras Câmaras Municipais que pretendam redesenhar os seus sistemas de contabilidade internos.

Como pistas para investigação futura sugere-se o alargamento do âmbito destas entrevistas, nomeadamente abarcando questões de controlo interno nas autarquias que se interligam com a definição e implementação de uma contabilidade de custos.

Referências Bibliográficas

- Amaral, F. (1994). *Curso de Direito Administrativo*. Volume I, Coimbra, Livraria Almedina.
- Almeida, J. (2005). *Contabilidade de Custos para Autarquias Locais*. 2ª Edição. Vida Económica, Porto.
- Bell, J. (2004). *Como realizar um projeto de investigação*. 3ª Edição. Lisboa: Gradiva.
- Benito, B. (2004). *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. 2ª edición. Madrid.
- Bento, A. (2012). “Investigação quantitativa e qualitativa: Dicotomia ou complementaridade?”. *Revista JA (Associação Académica da Universidade da Madeira)*, n.º 64, ano VII (pp. 40-43). ISSN: 1647-8975.
- Bilhim, J. (2000). *Ciência da Administração*. Universidade Aberta, Lisboa.
- Bogdan R. & Taylor, S. (1986). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación: La búsqueda de significados*. Buenos Aires: Editorial Paidós.
- Bogdan, R. & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação. Uma introdução à teoria e aos métodos*. Coleção Ciências da Educação. Porto Editora. Porto.
- Caiado, A. Carvalho, J. & Silveira, O. (2007). *Contabilidade Pública- Casos Práticos*. Áreas Editora. Lisboa.
- Carapeto, C. & Fonseca, F. (2005). *Administração Pública, Modernização, Qualidade e Inovação*. Edições Sílabo, Lda. Lisboa.
- Carvalho, J. Fernandes, M. & Teixeira, A. (2002). *POCAL Comentado*. Editora Rei dos Livros. Lisboa.
- Carvalho, J. & Jorge, S. (2003). *Governmental Accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accrual basis: the case of Porto municipality*. Working paper apresentado no 26º Congresso Anual da European Accounting Association, Sevilha: Abril.

- Carvalho, J., Costa, T. & Natália, M. (2008). “A Contabilidade Analítica ou de Custos no setor público administrativo”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 96. Ano VIII, Março 2008.
- CIMA (2011). *Public sector performance. A global perspective*. Chartered Institute of Management Accountants. London.
- Coelho, M. Hélder (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Edições Almedina, V.N. de Famalicão.
- Costa, T. (2005). *A utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias – O caso da fixação das tarifas e preços municipais*, Dissertação de Mestrado apresentada na Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho.
- Costa, T. (2007). *O Sistema da Contabilidade de Custos nas Entidades Locais em Portugal*. Trabalho apresentado na Conferência Conocimiento, innovación y emprendedores; camino al futuro. Universidad de Rioja, España.
- Curto, H. (2001), “O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais e a Modernização Administrativa”, *RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. II, n.º 1, pp. 110-119.
- Curto, H. (2008). *A importância da contabilidade de custos como resposta aos novos desafios*, Jornadas de Modernização Administrativa.
- Denhardt, J. & Denhardt, R. (2000). “The new public service: Serving rather than steering”. *Public Administration Review* 60(6): 549-559.
- Díaz, D. & Hernández, A. (1994). “La Información Contable en el Sector Público: Su Enfoque para la Administración Local”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 463-480.
- Drury, C. (2005). *Management and Cost Accounting*. 6ª Edition, Thomson.
- Feliciano, S. (2010). *Bens de Domínio Público: Reconhecimento, Valorimetria e impacto na Avaliação Financeira dos Municípios de Lisboa e do Porto*. Dissertação do Instituto Universitário de Lisboa.

- Fernandes, J. (2000). *Os Sistemas de informação de gestão derivados da nova gestão pública*. VII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Aveiro: ISCA.
- Fernandes, J. (2005). “Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira”. *Jornal de Contabilidade, Ano XXIX*, 341:301-313.
- Flick, U. (2005). *Métodos Qualitativos na Investigação Científica*. (1ª Ed.). Lisboa: Monitor
- Fortin, M. (1999). “O processo de Investigação: da conceção à realização”. 2ª Ed., Loures. Lusociência.
- Franco, A. (1995). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vol. I, 4ª Edição. Almedina. Coimbra.
- Gomes, A. (2010). *A Relação entre o Contexto, o Uso de Práticas de Medida e Gestão de Desempenho e o Desempenho Organizacional - Evidência Empírica no Setor Público*. Dissertação de Doutoramento. Universidade do Minho: Braga.
- Guimarães, J. (2010). “A Contabilidade e as suas Interdisciplinas: 7 – Auditoria”. *Revista eletrónica INFOCONTAB n.º 49*.
- Hood, C. (1991). *A Public Management for all seasons? Public Administration*, 69 (1): 3-19.
- Hood, C. (1995). *The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme*. *Accounting, Organizations & Society*, 20 (2/3): 93–109.
- Horngren, C., Datar, S & Foster, G. (1999). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 12ª Edition, Pearson – Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Jesus, M. & Jorge, S. (2008). *Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional: Principais Diferenças e Ajustamentos de Transposição em Portugal*. Working paper apresentado na Conferência AECA, Aveiro.

- Kemp, A. (1995). *Introdução à investigação em educação musical*. Fundação Calouste Gulbenkian.
- Lapsley, I. (1999). *Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?*. *Financial Accountability and Management*, 15 (3/4): 201-207.
- Lapsley, I. & Oldfield, R. (2001). “Transforming the public sector: management consultants as agents of change”. *European Accounting Review*, Edinburgh, 10 (3): 523-44.
- Lawrence, S. (1994). “The Great experiment: Financial management reform in the New Zealand Health Sector”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 7 (3): 68-95.
- Marçal, N. & Marques, F. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público*. Edições Sílabo. 1ª Edição, Lisboa.
- Monteiro, S. (2001). “Tendências actuais da Contabilidade Autárquica”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LVIII, n.º 229, Outubro, p. 214-233.
- Montesinos Julve, Vicente (1993). “Análisis de la Información Contable Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 76. Espanha, pp. 683-722.
- Nicolau, J., Correia, F. & Portela, R. (2004). *POCAL: Contabilidade de Custos*. Edição ATAM (Associação dos Técnicos Administrativos Municipais), Santarém.
- Oliveira, A. (2005). *Administração Pública, Ciência, Sociedade e Integração Europeia: Estrutura Comum de Avaliação das Administrações Públicas da União Europeia (Common Assessment Framework - CAF)*. Trabalho elaborado para a candidatura ao Prémio Jean Monnet Administração Pública. Disponível em: http://www.uc.pt-ctuc-dei-fduc-pdfs-jean_monnet-premio2.pdf.
- Osborne, D. e Gaebler, T. (1993). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. EUA: Plume.

- Pardal, S. & Esteves, J. (2013). *Ser Autarca – Missão e Desafios*. GAPTEC e SaeR. Lisboa.
- Pereira, A. (2010). *Administração Pública - O Passado, o Presente e as Novas Políticas para a sua Modernização*. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. Mestrado em Administração e Políticas Públicas. Trabalho final do semestre. Disponível em:
<http://pt.scribb.com/doc/23477340/9/Autarquias-Locais-%E2%80%93-Evolucao-Historica>.
- Pollitt, C. (1993). *Managerialism and the Public Service: Cuts or culture change in the 1990s?*. Blackwell, Oxford.
- Prestação de Contas (2013). Município de Espinho. Disponível em: http://www.cm-espinho.pt/publico/gestao_financeira/prestacao_contas_2013.pdf
- Quinta, J. (1999). *Engrenagem, Soluções de Imagem, Espinho*. Edição João Quinta.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1998). *Manual de investigação em ciências sociais*. Lisboa, Gradiva.
- Ribeiro, M. (2000). *O serviço público na União Europeia: Reforma do Estado e Administração Pública Gestonária*. Fórum 2000. Lisboa: ISCSP.
- Rosa, M. & Arnoldi, M. (2008). *A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismos para validação dos resultados*. Belo Horizonte: Autentica.
- Rua, S. & Carvalho, J. (2006). *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- Santo, P. (2010). *Introdução à Metodologia das Ciências Sociais – Génese, Fundamentos e Problemas*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Stark, J. (2008). *Contabilidade de Custos*. Pearson Prentice Hall, São Paulo.

- ter Bogt, H. (2008). *Management Accounting Change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector*. *Financial Accountability and Management*, 24 (3): 209-241.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Volume I, Lisboa. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/actos/manual/Manual.pdf>.
- Tripp, D. (2005). *Pesquisa-ação: uma introdução metodológica*. *Educação e Pesquisa*, 31 (3), 443-466.
- Tuckman, B. (2000). *Manual de investigação em educação: como conceber e realizar o processo de investigação em educação*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- van Helden, J. & Northcott, D. (2010). *Examining the practical relevance of public sector management accounting research*. *Financial Accountability & Management*, 26(2): 213-240.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. 2ª Ed. Sage Publications. London.

Legislação

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho - Regime da Administração Financeira do Estado. Diário da República n.º 172 – I Série A. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Diário da República n.º 203/97 – I Série A. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 54/99, de 22 de fevereiro – Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 43 – I Série A. Ministério do Ambiente. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro – 2ª Alteração ao Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 278 – I Série A. Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril – 3ª Alteração ao Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 80 – I Série A. Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de outubro – Regime Jurídico da Organização dos Serviços das Autarquias Locais. Diário da República n.º 206 – I Série. Presidência do Conselho de Ministros. Lisboa.

Despacho n.º 16635-E/2012, de 31 de dezembro – Novo Regulamento das Organizações dos Serviços Municipais do Município de Espinho. Diário da República n.º 252 – II Série. Lisboa.

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro - Lei de Bases de Contabilidade Pública. Diário da República n.º 43 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 162/99, de 14 de setembro - 1ª Alteração ao Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República n.º 215/99 – I Série A. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro – Orçamento do Estado para 2006. Diário da República n.º 250 – I Série A. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro – Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais. Diário da República n.º 249 – I Série A, 4º Suplemento. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – Nova Lei das Finanças Locais. Diário da República n.º 10 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso. Diário da República n.º 37 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto – Programa de Apoio à Economia Local. Diário da República n.º 166 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 49/2012, de 29 de agosto – Estatuto do Pessoal Dirigente dos Serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local do Estado. Diário da República n.º 167 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 11-A/2013, de 28 de janeiro – Reorganização Administrativa do Território das Freguesias. Diário da República n.º 19 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro - Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais. Diário da República n.º 169 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro – Regime jurídico das Autarquias Locais, Estatuto das Entidades Intermunicipais, Regime Jurídico da Transferência de competências do Estado par as Autarquias Locais e para as Entidades Intermunicipais, Regime Jurídico do Associativismo Autárquico. Diário da República n.º 176 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

APÊNDICE I

Guião das Entrevistas



Mestrado em Auditoria

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Entrevista aos Dirigentes do Município de Espinho

Apresentação

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, encontro-me a realizar um projeto sob o tema “A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais: O Caso do Município de Espinho”, tendo como objetivo efetuar um estudo sobre os procedimentos a adotar na implementação do sistema da contabilidade de custos na autarquia.

O controlo de custos do ME sempre foi efetuado tendo como base os dados da Contabilidade Financeira, o que fez com que os custos tenham vindo a ser imputados internamente de forma pouco sustentada.

Assim, pretende-se analisar as insuficiências do modelo atual, desenvolver um novo plano, propondo a reestruturação do atual e deixar indicações sobre a respetiva implementação.

Neste contexto, venho pelo presente solicitar a Sua colaboração para marcar uma entrevista, para o efeito junto o guião da entrevista, com os pontos que vão ser abordados.

A realização desta entrevista é de grande importância para cumprir os objetivos do presente trabalho, que pretende ser de um interesse significativo para o município.

Muito obrigado pela sua colaboração!

Mestrado em Auditoria

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

População: Vereador do Pelouro Financeiro, Diretores e Chefes de Divisão

Data: A combinar com os entrevistados

Tipo de entrevista: Semiestruturada

Registo e confidencialidade dos dados:

- ✓ Notas tiradas logo após a entrevista ou entrevista gravada (som) desde que o entrevistado autorize.
- ✓ Os dados são exclusivamente para uso no âmbito do trabalho. O anonimato será sempre garantido.

GUIÃO DA ENTREVISTA

Objetivos	Questões
1. Importância da contabilidade de custos numa autarquia local	Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?
	A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?
	Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?
	Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?
2. Motivações e benefícios da adoção da contabilidade de custos	Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?
	Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?
3. Dificuldades na adoção da contabilidade de custos	Que tipo de informação gostavam de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?
	Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?
	Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?
	Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Muito obrigado pelo tempo que irá ser despendido a fornecer a informação solicitada.

APÊNDICE II

Respostas dos Dirigentes do Município de Espinho às
entrevistas realizadas

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 04/02/2014, ao Sr. Dr. Vicente Pinto, Vereador da área Financeira do Município de Espinho (Dirigente 1).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

A informação que recebo dos serviços financeiros é a oficial. A informação oficial é a que sai diretamente da aplicação POCAL, mas essa informação não é suficiente por isso são criados mapas em Excel para melhor identificar as necessidades existentes e para poder fazer comparações, assim como cruzamento de dados.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Não, mas é a melhor que temos. Neste momento a informação analítica que temos está definida por projetos e subprojectos.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

A informação retirada da CC é de grande importância para a tomada de decisão.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Apenas a informação em grandes grupos. A informação que é retirada da CC diz respeito aos subprojectos existentes no plano da analítica.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

Poder identificar como são distribuídos os recursos. A adoção da CC pretende ser uma mais-valia tanto para os serviços como para o gestor financeiro, visto que permite identificar quais os custos que estamos a ter com as atividades e os equipamentos. Permite também fazer uma relação entre os custos que temos com as receitas que entram. Uma CC bem definida também facilita a elaboração do orçamento para o ano seguinte, permitindo aos serviços fazer uma análise dos gastos que tiveram e que irão ter. Outra razão para a adoção da contabilidade de custos é a imposição legal que está abrangida pelo POCAL.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

Melhor perceção da Organização pela organização/pessoas. Perceber o funcionamento da organização para saber quais os custos aí associados e utilizar os melhores recursos para uma tomada de decisão mais eficiente e eficaz.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Maior detalhe operacional/dados operacionais.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

São estruturas rígidas, nomeadamente resistentes à mudança. Para a implementação da CC é necessário adquirir uma aplicação específica do POCAL através da Medidata. As aplicações não nos permitem fazer alterações de imediato, temos que nos adaptar à aplicação, estando os funcionários restringidos ao funcionamento do sistema informático.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Sim, foi feito esse levantamento.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Estabelecer modelos de partilha de recursos por projetos.



Mestrado em Auditoria

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 07/02/2014, à Sra. Dra. Maria João Rodrigues, Chefe de Divisão de Gestão Administrativa e Financeira do Município de Espinho (Dirigente 2).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

No meu caso de todo o tipo, tenho acesso facilitado a todos os mapas. Normalmente, aqueles que diariamente utiliza será o resumo diário de tesouraria, porque tem os saldos de caixa e bancos, as contas de terceiros com as dívidas, os pagamentos em atraso e neste momento, e basicamente os fundos disponíveis com base nos compromissos.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Ainda não é a desejada nem a necessária, há-de ser. Tem que ser adaptada ao Município e aos serviços, que já está, e agora temos que fazer uma gestão mais controlada da informação que queremos. Neste momento ainda temos uma informação analítica, em termos globais, por subprojectos o que já ajuda bastante os serviços. Em termos meramente financeiros, já não incide os projetos o dia-a-dia, em termos de custos de exploração ainda temos que desenvolver mais, já temos bastantes dados mas neste momento estamos precisamente a desenvolver lançamentos entre as contas da analítica.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

Muita importância. A analítica depende de cada serviço e de cada instituição, neste caso, portanto não adianta copiar os dados de uma para outro serviço e pode não ser igual, o que interessa é o que cada serviço, cada responsável, cada entidade consiga tirar a informação necessária. Neste momento a informação que nós precisamos e que é necessária para os diversos serviços, neste caso as unidades orgânicas, foi desenvolvida uma contabilidade analítica específica, por projetos e subprojectos para cada unidade orgânica. Não está muito discriminada mas os serviços também não precisam de grande discriminação, depois à outra área da contabilidade analítica que é a que interessa mas que está mais associada, por ex., diretamente aos custos de manutenção de cada equipamento e que essas não dependem necessariamente daqueles subprojectos, estão lá inseridas mas não dependem necessariamente disso, portanto tem toda a importância.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Toda, basicamente saber se determinado serviço ou determinada unidade orgânica tem lucro ou prejuízo, será o ponto crucial.

Neste momento, ainda estamos na fase mais de custos e não na fase da analítica que é depois a fase de comparação com a receita, é esta parte que neste momento estamos a iniciar. Isto é, para cada unidade orgânica não se centrar só do ponto de vista orçamental, no orçamento da despesa e sim começar a perceber se efetivamente consegue obter receita, proveitos suficientes para os custos de exploração, manutenção permanentes que têm.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

O primeiro foi legal, o POCAL obrigava. O segundo foi uma ligação entre o próprio orçamento e a contabilidade de custos, ou seja, numa tentativa de conciliar a contabilidade orçamental, que é obrigatória e que tem uma classificação própria, com uma construção de um orçamento de base 0 optou-se por liga-la diretamente à contabilidade analítica, daí que por ex. no ano 2013 tivéssemos associado contas 4, de projetos, à contabilidade analítica que neste momento já deixamos. Portanto, os grandes projetos de empreitada têm projetos próprios na contabilidade orçamental que facilmente eu consigo apurar quais são os valores que por sua vez o lado da receita, por assim dizer, imputa contas de crescimentos. Tudo o que é de exploração é que está repartido em termos de contabilidade analítica por comparação, que é o que estamos a desenvolver este ano com a parte os proveitos. Contabilidade analítica, classificador na parte das contas 7.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

Todas, é saber se determinado serviço dá lucro ou prejuízo, não quer dizer que numa autarquia como entidade pública que é, não quer dizer que determinado serviço que dá prejuízo eu o vá fechar, pode sim não estar a ser tão bem “gerido” como deveria, é uma chamada de atenção, e eu posso tentar reduzir custos ou tentar aumentar os proveitos que tenha com aquele determinado serviço, sem contudo conseguir chegar a um ponto zero, mas permite-me ter consciência plena de quais os resultados que estou a retirar com determinado serviço, e neste caso, tentar perceber melhor se determinado serviço gera prejuízo, por ex., e se a autarquia está disposta a arcar com esse prejuízo pois terá outras contrapartidas que não são necessariamente medidas em unidades monetárias.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Pois, neste momento o sistema contabilístico até me pode dar mas o problema é retirar todos os mapas imediatos desse sistema contabilístico.

O sistema contabilístico penso que tem toda a informação, neste momento, é preciso sobretudo ter uma aplicação informática que consiga cruzar todos os dados, e isso nem sempre é fácil, o outro problema está na inserção desses dados, porque ele não se faz sozinho.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Diversas, primeira falta de pessoal com habilitações próprias mas neste momento já não é uma das questões, foi um dos entraves mais importantes no início, falta de tempo das pessoas que agora tem, que se perdem com outras tarefas do dia-a-dia e depois há uma questão essencial na implementação da contabilidade de custos, que é, não é uma tarefa que corresponda só a uma área financeira.

Todos os serviços da câmara devem prestar informação para a área financeira conseguir otimizar os resultados e isso regra geral não acontece, muito por falta de conhecimento dos dirigentes das outras áreas ou muito por desconhecimento ou porque é mais um trabalho, portanto há que perceber que apesar do trabalho que temos os benefícios são bem maiores aos custos que estão associados.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Foi feito o levantamento de uma forma sistemática, havia uma série de necessidades que essas são pontuais, específicas, por ex. em termos de tarifários de águas, saneamento e resíduos obrigatoriamente nós temos que ter a analítica que lhe está associada porque precisamos de fazer esse levantamento para entregar à ESTAR, todos os anos, ou então nos casos dos próprios equipamentos perceber se os gastos estão a ser muito elevados ou pouco elevados, nomeadamente em termos de água, eletricidade, gás, esses são específicos. Viaturas, por ex., gasolina e gasóleo, pequenas reparações e manutenções, estes são decorrentes dos serviços porque muitas vezes pediam-nos e nós não conseguíamos fornecer esses dados. Outra questão distinta é, aquela que depende de instituição para instituição e que no caso de uma autarquia também depende do executivo que esteja a governar a autarquia. Portanto, aquilo que se quer tem muito a ver com a estratégia da política seguida e portanto pode mudar com a mudança do executivo, aí não depende muito do levantamento, aí vem de cima para baixo, portanto são aquelas informações que se quer ter em termos de tipos de projetos e ações que devem ser desenvolvidas por cada área, aí não é necessário fazer um levantamento e efetivamente está muito ligado à estratégia.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Primeiro é preciso que as pessoas se dediquem um bocadinho mais. A aplicação é essencial mas nós temos a aplicação, a Medidata tem aplicações para isso, tem a interligação entre as várias aplicações, o problema é pôr as pessoas, ter pessoas para lançar os dados e trabalharem esses mesmos dados.

A aplicação faz muita coisa mas eu preciso que todos os setores, todas as divisões da Câmara consigam descarregar a informação nessa mesma plataforma, nomeadamente na gestão de atividades e obras. E a maior parte, isto por aquilo que sei de outras Câmaras, o mais complicado está aí, portanto é sensibilizar as pessoas de outras áreas da necessidade de implementar a Contabilidade de Custos, e portanto ter uma pessoa afeta a isso ou mais que uma ou várias pessoas que tenham acesso à plataforma e que discriminem os tempos de serviço prestados, que viaturas temos, entre que horas a que horas. Essa discriminação de atividades nem sempre é fácil, às vezes por falta de tempo e outras vezes por desconhecimento e ainda temos outros casos em que as pessoas acham que estão a ser controladas, torna-se complicado.

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 10/02/2014, ao Sr. Dr. Jorge Crespo, Chefe de Divisão de Desporto do Município de Espinho (Dirigente 3).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

Tendo em consideração as diversas instalações desportivas, os mapas que nos são enviados prendem-se com os chamados custos fixos que são os mapas relativos ao consumo de gás, eletricidade e também, no caso concreto aos mapas do trabalho extraordinário, horas extras que os funcionários desta divisão fazem.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Poderia ser e na minha opinião uma vez que há serviços que estão sempre ligados no armazém, não temos a noção exata dos consumíveis que temos nestas instalações porque, repito, os serviços estão centralizados no armazém e é difícil afetar depois por instalação. Acho que aí poderíamos melhorar um pouco mais essa especificidade em termos de contabilidade analítica para saber realmente, quais os períodos e as alturas em que temos maiores consumos e também poderia dar um feedback em termos da gestão, porque uma infraestrutura desportiva e penso que também as outras têm períodos de maiores consumos e esses consumos não são uniformes e se isso fosse possível facilitaria ambas as partes, não só a parte da gestão, entenda-se poder central como também da própria divisão em si.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

Muita importância até porque no caso concreto dos consumos fixos poderemos ver, certos e determinados comportamentos, não só dos utentes como dos próprios funcionários e tomamos algumas medidas corretivas e pedagógicas, nomeadamente no consumo. E atualmente, estamos num período crítico em termos financeiros que nos permite tomar algumas medidas, de poupança.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Repito, nós tentamos analisar os consumos, ver se esses consumos estão de acordo com aquilo que perspetivamos para média mensal e repito, se há algum desvio tentamos analisar.

Verificamos se são as máquinas que estão avariadas, se é o comportamento dos utilizadores, se é o comportamento dos funcionários que não está a ser o mais eficiente e portanto há sempre uma análise no sentido de detetar situações que envolvam, digamos, desvios grandes e quais as razões desses desvios que implicam despesas e maiores consumos.

Também nos pode dar informação para fazermos o orçamento para o ano seguinte, vai perspetivar os consumos que iremos ter para o ano seguinte.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

Os motivos que estão na base da adoção da CC são, na minha opinião, tentar tirar uma análise mais específica dos diversos segmentos que existem, ou seja, ajudam-nos a identificar os consumos e as diversas tipologias de consumo nas instalações desportivas. Perspetivam-nos a elaborar um orçamento para o ano seguinte e também, no caso das instalações que utilizamos consumíveis caros, ver até que ponto há situações mais favoráveis, no caso concreto, das energias alternativas, depois saber o payback dos investimentos que são feitos, se realmente justifica ou não justifica, portanto, dá-nos uma série de ferramentas que podem ser úteis. No caso concreto das instalações desportivas saber se um investimento em painéis solares, biomassa, se são ou não são importantes pela sua economia que traduzem e se o payback justifica o investimento que se vais fazer e por outro lado também, saber até que ponto os investimentos são avultados ou não e saber se temos a capacidade para os fazer.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

Para fazermos uma análise mais detalhada dos custos é necessário ter mapas com informação detalhada para, por exemplo, procedermos à comparação dos gastos ao longo dos trimestres. A CC permite fazer uma análise mais pormenorizada com as atividades desportivas levadas a cabo por esta divisão. Falando também em receitas, a CC também é uma boa ferramenta para conseguirmos saber quais as entradas de dinheiro que temos e se estas cobrem os gastos que estamos a ter, de um modo generalizado.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Nesta situação, e no meu caso específico, não me posso queixar muito na medida em que os mapas que nós temos, e tratando-se numa divisão de desporto e onde também as diversas situações não são muito díspares, é suficiente. É evidente que há sempre situações para melhorar e penso que já respondi a isso, se houvesse a possibilidade de os mapas que nos indicam serem um pouco mais detalhados seria uma ajuda. Penso que há aqui consumíveis que não temos noção e que poderemos melhorar mas no campo geral, sou sincero que os mapas atuais são satisfatórios, e isto de uma forma positiva.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Não sei se serei a melhor pessoa para responder a isso, mas penso que, como estamos numa fase de evolução e pela própria formação que eu tenho tido por aqui e que a CME me tem proporcionado, há certas e determinadas ferramentas informáticas que são recentes e que nem todos os municípios aderiram, no entanto penso que os programas oficiais, nomeadamente o POCAL é um programa oficial das autarquias locais tende a uniformizar estes procedimentos. Como em tudo na vida há municípios pioneiros, acho que a qualificação dos próprios funcionários e que os próprios recursos humanos muitas vezes têm um grau de influência muito grande, quer para o lado positivo quer para o lado negativo, e em limite sempre o executivo ter a sua palavra final.

Penso que mais tarde ou mais cedo teremos isso uniformizado até porque neste momento há regras, há quadros comunitários, há situações uniformes que nos obrigam a linhar todos pelo mesmo caminho, por isso eu penso que esta situação será ultrapassada em breve prazo ou em médio prazo. A tendência será para uniformizar essas situações.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Ora bem, é assim, relativamente à autarquia de Espinho ainda não o fez, no entanto também queria registar isto como um aspeto positivo, pois há da parte da contabilidade, nomeadamente da parte administrativa da câmara municipal uma abertura muito grande, ou seja, todos os meus problemas que tenho sentido até à data tenho tido da parte, ou da responsável da divisão ou dos seus técnicos uma abertura e colaboração bastante grande, e por isso não poderia deixar de registar esta situação. É evidente que há um slogan muito grande que é “tentamos remar sempre à excelência” e é evidente que nada na vida é estanque tudo é dinâmico, portanto será uma questão que poderemos melhorar. Tem havido pontualmente algumas situações, nomeadamente a nível do programa que utilizamos, do sigmaflow, algumas atualizações, de algumas situações que nos têm ajudado. Perguntas específicas não tenho, mas registo com muita franqueza a abertura e colaboração da parte da divisão financeira da câmara para, neste caso em concreto, com a divisão de desporto.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Penso que era importante, com toda a franqueza, em certos e determinados momentos da elaboração do orçamento, de medidas de legislação nova, fazer um, não digo com as chefias mas muitas vezes com os técnicos que operacionalizam mais estas matérias, pequenos momentos, pequenas reuniões, técnicas no sentido de... Acho que se poderia ganhar algum tempo, se a informação que muitas das vezes há termos técnicos, questões técnicas que se fossem dadas a conhecer aos diversos colegas das outras divisões poderia ser meio caminho andado para algumas questões que não acontecem. Haver um bocadinho mais de interação.

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 11/02/2014, à Sra. Dra. Susana Teixeira, Chefe de Divisão de Educação e Juventude do Município de Espinho (Dirigente 4).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

Atualmente, recebo o orçamento, este ano recebemos pela 1ª vez informação sobre os fundos disponíveis mensais para cada uma das divisões, para cada uma das unidades orgânicas, e habitualmente outro tipo de mapas e relatórios que eu necessite, sou eu que solicito à divisão financeira.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Nem sempre é a desejada, porque eu acho que às vezes nos mapas não estão todos os custos ou por vezes, estão outros que eu para perceber tenho que fazer a divisão, do que é e do que não é. Às vezes não é assim tão claro eu pegar num dos mapas e perceber qual a informação que estão associados a uma atividade.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

Sim, é muito importante para quem está a gerir uma divisão.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Em 1º lugar, como nos últimos anos as diretivas têm sido sempre para aumentarmos a nossa eficiência, fazer o mais com o menos, ou com o mesmo, ou se possível com menos fazer o mesmo, é muito importante sabermos quais são os custos por atividade, ou neste caso, na divisão da educação, saber por escola qual a melhor forma que podemos reduzir custos, onde podemos fazer algum tipo de redução.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

O que eu acho é que é importante saber exatamente o que é que cada coisa custa, temos que ter noção do que as coisas custam pois nos serviços públicos estamos a trabalhar com o dinheiro dos cidadãos e como tal para atingir melhores níveis de eficácia e eficiência, portanto é importantíssimo a CC e por atividade, por unidade orgânica e dentro de cada unidade orgânica, por equipamento, no caso das divisões que têm vários tipos de equipamentos. É importante para fazer uma boa gestão.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

No fundo já fui referindo nas respostas anteriores. Permite-nos fazer uma melhor análise dos recursos que estão a ser utilizados para determinada iniciativa e rentabilizar melhor. Só com base no histórico é que nós depois conseguiremos melhorar.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Eu gostava de ter informação mais detalhada. O atual sistema está melhor, tem vindo a melhorar, mas muitas vezes os tipos que dão aos custos que estão imputados, muitas vezes para nós não é fácil chegar, identificar a que é que eles significam. Naturalmente, os colegas da divisão financeira não conhecem o serviço da forma que os colegas da educação e às vezes é difícil perceber, saber a que é que aquilo se refere. É essa a maior dificuldade, na classificação que está associada.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Poderá ser por várias razões, 1º por alguma falta de sensibilidade para esta questão da parte do executivo e falta de conhecimento, por outro lado os serviços financeiros ainda não estarem devidamente organizados nesses municípios, pode contribuir também para que isso não aconteça. E de facto porque as pessoas também e os serviços públicos não estavam habituados a prestar contas e estavam habituados a que fosse tudo um bolo e prestar contas a nível global e depois não se faz uma gestão adequada porque se não se sabe o que cada coisa custa, não sabemos se estamos a gastar demais ou se estamos a gastar de menos, portanto não se pode fazer uma avaliação correta das situações. Penso que o caminho será esse, trabalharmos por projetos, fazer a contabilidade por custos que já acontece no setor privado há muito tempo.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Não, que eu me lembre não.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Haver um maior cuidado na classificação da despesa para quando nós analisarmos os mapas conseguirmos, digamos, perceber a que é que se refere. Outra coisa muito importante é, e como esta divisão tem também entradas, temos financiamentos, eu às vezes tenho ainda dificuldade em controlar quais são as participações financeiras, seja pelo fundo social, pelo fundo municipal, seja pela DGEST, pelas diversas entidades que financiam o município, às vezes tenho um bocadinho de dificuldade em fazer essa análise porque nem toda a informação está disponível da melhor forma.

Eu vejo os custos mas tenho a necessidade de ver quais são as receitas, para analisar se essas receitas cobrem os custos, se estou em déficit, se estou em *superavit*, portanto às vezes tenho essa dificuldade.

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 14/02/2014, ao Sr. Arq. José Costa, Chefe de Divisão de Obras Particulares e Licenciamentos do Município de Espinho (Dirigente 5).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

Conforme estava a dizer, no último ano os serviços financeiros forneceram um relatório da Contabilidade de Custos, era uma coisa que não faziam. Eu estou aqui há 3 anos, também não é há muito tempo, não tenho um grande historial nesta câmara, mas os 2 primeiros anos não me enviaram, só tinha acesso àquilo que eu pedi, para fazer um controlo dos custos e de como é que estava a evoluir, em termos de, não digo propriamente de retenção, de contenção mas haver aqui alguma preocupação em reduzir a despesa com os custos que é sempre muito residual porque é papel e toner, além do pessoal. Claro que há os custos com o pessoal e esses são os custos mais elevados, são os custos fixos, apesar de terem saído alguns administrativos e alguns técnicos superiores mas não foi significativo, a contenção que houve. Agora o que foi significativo foi a nível de despesa de material corrente que é o papel, o toner, o agrafó e a pasta, são estas coisas que conseguimos reduzir na ordem dos 40%, estamos a falar de 2011 para 2012, para 2013 ainda não tenho esses dados, ainda não fiz essa informação nem pedi essa informação em termos de orçamento para saber como é que estamos. Eu penso que todos os anos temos vindo a melhorar, cada vez se gasta menos papel mas ainda não tenho essa informação disponível para saber dizer se melhoramos ou não.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Podia ser um pouco mais pormenorizada, no entanto é assim, quando eu tenho a necessidade que ela seja mais pormenorizada, eu peço e essa informação vem mais detalhada. Não é um mapa de fácil leitura e que se consiga logo retirar toda a informação que é necessária para saber, nós estamos a falar sempre de valores e quantias que não são substanciais.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

Eu acho muito importante a Contabilidade de Custos e preocupo-me com isso porque os tempos que correm é o que todos sabemos, é muito difícil haver fundo de maneo para grandes coisas portanto, se nós queremos melhorar um pouco os nossos serviços temos então que tentar canalizar os recursos onde eles são mais escassos.

Para que se consiga fazer mais por menos e isso só através da Contabilidade de Custos, senão não temos a noção daquilo que estamos a fazer.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Pois, vou-me repetir. É isso mesmo, aquilo que eu consigo verificar, onde é que eu estou a ter maiores consumos, onde é que eu posso melhorar. A título de exemplo, se eu gastar 10 resmas de papel, eu sei que para outro tipo de informações que eu fiz, eu sei que estou a desperdiçar papel, porque há ali uma disparidade muito grande entre a informação e o número do papel. Portanto, eu consigo reduzir ou implementar situações que me levam à redução de material, de despesas, basicamente de material de secretaria, porque aqui não temos outro tipo de custos. Nesta divisão só temos, basicamente, receitas.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

Melhor gestão e uma otimização dos recursos que temos.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

Numa autarquia ou em qualquer lado, é o velho problema, nós quando tínhamos muito dinheiro gastamos onde queríamos e não nos preocupamos muito com isso porque ele nunca falta, quando o dinheiro, efetivamente, não é muito e principalmente quando os dinheiros são públicos há que ter noção de onde se está a gastar o dinheiro de forma a melhorar o nosso desempenho e ter o mínimo de custos possíveis para fazer essa melhoria de desempenho e como tal, se não tivermos uma noção exata do sítio onde estamos a gastar o dinheiro e onde podemos melhorar, nada feito.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

É só informação detalhada e haver uma periodicidade de meio ano, nunca superior a meio ano, o ideal até seria de 3 em 3 meses mas depois também reconheço que a nossa folga em termos de trabalho para tratar esses dados não é muita, portanto pelo menos de meio em meio ano era o ideal.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Eu acho que é uma questão cultural mas que agora ao longo do tempo vai se tornando cada vez mais forte, essa implementação e em muito pouco tempo isso estará generalizado, o controlo dos custos nas autarquias. Cada autarquia tem realidades diferentes, pelo menos, nestes últimos 3 anos que foi quando eu vim para cá, pareceu-me que não houve uma procura, pelo menos de quem decide, saber o que é que estavam a fazer nos outros lados.

Para haver uma evolução no sentido de existir um acompanhamento da evolução com aquilo que vai conosco, e isso estava um bocadinho parado, mas penso que agora está a progredir no bom sentido.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Não, mas eu, como disse, entrei a meio. Havia uma direção de departamento que entretanto saiu, não sei se essa direção de departamento teve algum cuidado com isso. Não tenho um passado, nesta casa, que me permita saber.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

A minha área não é a financeira, não tenho grande *now-how* nesse aspeto, portanto eu era mais os dados que quero saber, quanto gasto aqui ou ali em termos de material, mas não sei como é que isso se pode tirar e se há outra forma de o fazer por isso não vou opinar sobre uma coisa que não sei dizer. Esta divisão é uma divisão com receitas e essas receitas têm que cobrir outras divisões que não têm receita porque a Câmara é só uma e presta serviços que alguns não são para ser pagos. Não podemos viver a pensar que cada serviço tem que dar lucro, não pode porque há serviços que simplesmente não têm taxas a cobrar, os outros serviços que têm taxas a cobrar, têm que cobrar de forma a tentar equilibrar a balança.

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 17/02/2014, à Sra. Arq. Sandra Almeida, Chefe de Divisão de Planeamento Estratégico do Município de Espinho (Dirigente 6).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

Por norma o que eu recebo são os mapas associados aos projetos previstos para o ano seguinte, em termos de orçamento, em que são solicitados as rubricas económicas, a descrição e depois a distribuição dos montantes associados a cada projeto. Depois recebo a síntese do orçamento previsto para a minha divisão.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

É possível, uma vez que a divisão não tem esse tipo de mapas porque não consta das competências da divisão.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

A importância necessária.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

É claramente o orçamento disponível e o valor disponível para aquilo que pode ser gasto, tentando não ultrapassar os limites previstos para a divisão. A informação retirada é basicamente sobre o orçamento.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

O principal motivo para a adoção da CC é o controlo, a fim de levar à redução dos custos. Haver sempre uma referência dos anos anteriores com os anos seguintes, no fim é o que motiva para a adoção deste tipo de contabilidade.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

As vantagens são numerosas, penso que não haverá desvantagens.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Gostaria de saber mais em pormenor, agora nem tanto, mas já tive a necessidade de saber acerca das candidaturas quando entravam as faturas, quando eram efetuados os pagamentos.

Haver essa informação, no fundo da validação das faturas, de serem feitos os pagamentos, haver mais essa informação e passar à divisão competente, haver no fundo esta ligação da informação que não existe. A divisão financeira faz chegar tudo aquilo que depende da divisão mas depois não há o feedback num documento em que fique explícito o que é que foi feito, quais foram os passos seguintes, o que é que falta, portanto os montantes. Tem a ver com a informação mais detalhada que faria sentido no âmbito das candidaturas, agora nem tanto porque agora os projetos que estão desenvolvidos não dependem de custos externos, nem de participações externas.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Isso não sei, porque não é uma matéria que esteja totalmente direcionada com o planeamento. Mas uma possibilidade pode ser a falta de recursos humanos, isso implicaria a afetação dum corpo relativamente grande de pessoas e pode não haver essa possibilidade.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Não, nas nossas necessidades desde o início, desde que houve uma organização interna, nesta matéria das necessidades para cada divisão foram sempre feitas pela divisão competente e não por este sistema. Fomos sempre nós que definimos quais eram as necessidades da divisão.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Implementar a CC, ter o sistema da CC a funcionar, e aí cada divisão e cada chefe, era mais fácil identificar quais são as suas necessidades e os custos que têm relativamente a cada serviço ou atividade.



Mestrado em Auditoria

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 18/02/2014, ao Sr. Dr. Armando Bouçon, Chefe de Divisão da Cultura da Câmara Municipal de Espinho (Dirigente 7).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

Recebemos mapas dos custos com o edifício da Biblioteca Municipal e do Face-Fórum relativamente aos custos mensais, tais como a eletricidade, gás, serviços de telecomunicações, etc. Recebo também os mapas relativos ao orçamento.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Não é a desejada porque havíamos de receber relatórios, por exemplo, trimestralmente e não só quando solicitamos, para fazermos uma correta gestão dos recursos que temos ao nosso dispor.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

Muita importância, pois é um sistema contabilístico que nos ajuda a identificar corretamente e de uma forma mais detalhada os custos das atividades e dos recursos afetos à divisão.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

A informação necessária para fazer um controlo e uma melhor gestão dos recursos que estão ao nosso dispor.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

Saber de que forma pode reduzir os custos adequando cada um dos equipamentos ao nosso dispor com as necessidades dos utentes, com vista a evitar gastos supérfluos. A CC permite também identificar onde estamos a gastar mais do que o necessário.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

A adoção da CC é uma mais-valia para a autarquia, pois permite fazer uma relação de proporcionalidade entre os outputs e os *inputs*, nomeadamente, o custo de um equipamento e a forma que este é rentabilizado para a autarquia ou mesmo saber o valor que um determinado funcionário proporciona ao município.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Gostaria de ter a informação mais detalhada porque os mapas que nos enviam fornecem a valor em termos genéricos e deveriam ser mais específicos.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Isso acontece porque à falta de meios humanos dentro de cada divisão com vista a determinar o custo individual de cada equipamento ou individuo. A decisão da implementação da CC parte do executivo e como muitas das vezes estes não estão diretamente familiarizados com a área financeira deixam para segundo plano essa implementação.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Não foi feito nenhum levantamento, daí existirem algumas lacunas no processo.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

A realização de um inquérito junto de cada um dos chefes de divisão para que cada um possa manifestar a sua opinião avançando sugestões e oportunidades de melhoria. O atual sistema deveria de dar mapas com informação mais detalhados dos custos associadas à divisão. Esses mapas deveriam ser enviados trimestralmente e não apenas quando é solicitado.

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 24/02/2014, ao Sr. Eng. Álvaro Duarte, Chefe de Divisão de Obras Municipais do Município de Espinho (Dirigente 8).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

Não recebo relatórios, recebo o orçamento plurianual todos os anos. Em termos de relatórios não recebemos nada e mapas financeiros é só mesmo o orçamento.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Nós trabalhamos só com empreitadas, por isso as empreitadas são previstas no plano plurianual de investimentos, são lançadas ao longo do ano e depois os custos associados a essas empreitadas se diferirem do que está previsto contratar, somos nós que controlamos. Normalmente, não recebemos nenhuma informação da parte financeira, só recebemos se solicitarmos alguma informação.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

Acho que é importante, acho que é bastante importante.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Como neste momento não recebemos grande informação sobre isso, só o orçamento, ou seja nós tentamos cumprir o que está previsto em orçamento. No final do ano é importante vermos se atingimos o que estava previsto durante o ano ou não, é essa a informação que é importante para nós, saber se cumprimos com o que estava estipulado, mas esse controlo nós também vamos fazendo ao longo do ano e vai variando também ao longo do ano, dependendo das prioridades que se alteram. Sempre na base do orçamento. Nós não trabalhamos com materiais, ou seja não fazemos aprovisionamento de materiais, como trabalhamos com empreitadas, está tudo previsto na empreitada. A divisão que trabalha com os materiais é que tem que fazer esse trabalho, que é gerir os materiais necessários para o ano e ver os preços associados a esses materiais.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

Eu acho que é fazermos um melhor controlo sobre as despesas do Município e tentar reduzir os custos associados aos materiais.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

Eu acho que é a mesma coisa, tentar reduzir os custos, tentar gerir melhor os custos, ou seja montar uma estrutura que seja mais eficiente em termos de controlo de custos. No fundo é ter mapas comparativos para conseguir comparar a evolução dos preços, dos materiais e pode-se sempre tomar a decisão de tentar negociar com os fornecedores e ter isso tudo em mapas que ajudam a ver a evolução dos custos e muitas vezes até ver a subida de preços que poderá não ser justificada, da parte dos fornecedores.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Por acaso eu gostava de ter mapas, se não mensais mas pelo menos trimestrais com os trabalhos efetuados pela divisão, ou seja, neste caso estou-me a referir às empreitadas, exclusivamente às empreitadas que é com o que eu trabalho, no fundo é termos mapas com o nome das empreitadas e com os custos associados a cada empreitada e com alguma informação adicional, que já não teria a ver com a contabilidade de custos, como os CPV's utilizados, informação com os trabalhos a mais que são executados em cada empreitada ou trabalhos a menos, essa informação era útil.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Não sei se seria por falta de pessoal, teríamos que ver com a parte que gere esse trabalho, mas acho que é um processo evolutivo em que as câmaras devem ter a tendência para adotar a contabilidade de custos, é um processo evolutivo e com certeza que demora mais tempo numas que noutras. Estou convencido que todas as câmaras, mais tarde ou mais cedo, vão utilizar o sistema de contabilidade de custos.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Não me lembro, não estou recordado.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

As sugestões são no fundo, haver diálogo e fazer o tal levantamento das necessidades de todas as divisões, implementar o diálogo com as divisões que necessitem de informação da contabilidade de custos, no fundo é isso, haver mais diálogo e mais divulgação da informação, sempre que ela exista com as divisões.



Mestrado em Auditoria

“A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais”

Realização da entrevista no dia 04/03/2014, ao Sr. Dr. Pedro Almeida, Chefe de Divisão de Gestão de Recursos Humanos do Município de Espinho (Dirigente 9).

1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?

No que concerne à informação que é prestada considero que a mesma à data é fornecida. Recebo um mapa com o orçamento que a divisão vai ter ao longo do ano. Contudo, até há pouco tempo atrás a informação, bem como, os mais diversos mapas só eram dados por pedido da unidade orgânica. É de salientar que existe uma maior pro atividade por parte da DGAF. Porém, considero que existem mapas que poderão ser fornecidos mensal, trimestral ou semestralmente desde que assim seja combinado.

2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?

Atualmente não recebo nenhuma informação, mas considero que a DGAF está melhor em termos de prestar informação e considero que, pode ser melhorada. Como já referi, deveriam ser fornecidos mapas, na minha opinião, trimestrais às unidades orgânicas que assim o necessitassem.

3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?

É muito importante, ainda mais nos tempos que correm pois o município tem que prestar informação aos munícipes que estão cada vez mais exigentes, o que faz com que as autarquias tenham de evoluir de forma rápida e contabilizar convenientemente os seus custos para que os munícipes, as coletividades, as associações ou outras entidades tenham acesso a essa informação. Enquanto responsável pela DGRH considero muito pertinente e necessário o sistema de contabilidade de custos, uma vez que, assim todos os dirigentes saberão os verdadeiros custos associados aos serviços que por eles são prestados.

4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?

Para a tomada de decisão, penso que seja, uma boa forma de saber quais os custos que temos na divisão, de forma detalhada. Para os gestores públicos pode ser uma mais-valia para fazer uma análise da eficiência dos serviços.

Aqui na DGRH, assumo que, em 2012 foi carregada a informação na aplicação de pessoal, tendo sido a mesma convenientemente carregada. Contudo, desconheço o atual estado ou até se está implementada.

5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?

Como já salientei, dada a evolução dos tempos em que estamos, todos os agentes económicos estão mais exigentes. As autarquias locais também têm de percorrer o mesmo caminho e controlar a despesa fundamentando e justificando os gastos tidos na abrangência da sua atividade. A contabilidade de custos está definida na legislação, logo tende a ser obrigatória. Cada câmara tem o seu processo de evolução, por isso penso num curto prazo de tempo a contabilidade de custos também estará implementada aqui.

6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?

As vantagens para a adoção da contabilidade de custos estariam associadas à redução dos custos, análise da eficiência dos serviços. A CC também poderá ser uma ferramenta para a elaboração do orçamento para o ano seguinte.

7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?

Gostaria de ter mapas mais detalhados com os custos com o pessoal e com os custos que temos com a divisão, em termos de aprovisionamento. Enquanto responsável pela DGRH, estando a despesa de pessoal a ser monitorizada mensalmente todos os dirigentes deveriam ter acesso aos mapas que são ou irão ser pela CC.

8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?

Possivelmente à ineficiência das aplicações informáticas. Contudo, logicamente não posso generalizar pois não conheço a realidade de cada município. Sei que o Município de Matosinhos tem Contabilidade de Custos. Esta câmara ainda não tem implementado a estrutura da contabilidade de custos mas, de certeza que, estão a trabalhar nesse sentido.

9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?

Desconheço. O procedimento até à data e depois de diversas alterações orgânicas ocorridas às aplicações é da DGAF.

10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.

Como já referido, o envio de mapas detalhados com os custos das divisões, assim como o envio desses mesmos mapas numa periodicidade trimestral.

APÊNDICE III

Análise às Entrevistas efetuadas aos Dirigentes do
Município de Espinho

Entrevistas/Dirigentes	D1	D2	D3
Função	Vereador do Pelouro Financeiro	Chefe de Divisão de Gestão Administrativa e Financeira	Chefe de Divisão de Desporto
Data da realização da entrevista	04-02-2014	07-02-2014	10-02-2014
1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas financeiros » Necessidade de criação de mapas auxiliares 	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas do Resumo Diário de Tesouraria » Mapas com os Fundos Disponíveis » Mapas com as dívidas de terceiros 	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas contabilísticos com os custos dos serviços e instalações desportivas » Mapas com o horário extraordinário
2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?	<ul style="list-style-type: none"> » Não » Poderia ser melhorada » A informação analítica está estruturada por projetos 	<ul style="list-style-type: none"> » Ainda não é a desejada nem a necessária » Fazer uma gestão mais controlada da informação que queremos » Temos informação analítica por projetos e subprojetos 	<ul style="list-style-type: none"> » A informação poderia ser melhorada » Informação mais detalhada
3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?	<ul style="list-style-type: none"> » Muita importância 	<ul style="list-style-type: none"> » Muita importância » O essencial é que cada serviço consiga tirar a informação necessária » Existe uma contabilidade analítica por projetos e subprojetos para cada unidade orgânica » Informação não está muito discriminada 	<ul style="list-style-type: none"> » Muita importância
4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?	<ul style="list-style-type: none"> » Informação em grandes grupos 	<ul style="list-style-type: none"> » Saber se determinada unidade orgânica tem lucro ou prejuízo » Fazer a comparação dos custos com a receita » Sensibilizar os serviços também para se preocuparem com as receitas e não só com a despesa 	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas com os consumos mensais » Relatórios com os desvios ocorridos nesse período » Análise da eficiência dos serviços » Fazer uma análise dos custos para o ano seguinte
5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?	<ul style="list-style-type: none"> » Identificar como são distribuídos os recursos » Reduzir custos » Identificar as receitas que o município tem » Elaboração do orçamento para o ano seguinte » Imposição legal 	<ul style="list-style-type: none"> » Imposição legal » Ligação da contabilidade orçamental com a contabilidade de custos » Construção de um orçamento base 0 » Criação de classificadores para as contas da classe 7 	<ul style="list-style-type: none"> » Redução dos custos » Informação sobre os custos com as atividades desportivas » Informação para a elaboração do orçamento do ano seguinte » Análise dos investimentos a fazer » Análise dos riscos com esses investimentos
6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?	<ul style="list-style-type: none"> » Melhor perceção da Organização pela organização/pessoas » Tomada de decisão mais eficiente e eficaz » Reduzir os custos 	<ul style="list-style-type: none"> » Saber se determinado serviço dá lucro ou prejuízo » Redução dos custos » Aumentar os proveitos 	<ul style="list-style-type: none"> » Análise dos custos » Comparabilidade dos custos ao longo dos trimestres » Análise das receitas do município
7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?	<ul style="list-style-type: none"> » Informação mais detalhada 	<ul style="list-style-type: none"> » Sistema contabilísticos retirar todos os mapas de forma imediata » Ter uma aplicação informática que consiga cruzar todos os dados » Ter pessoal para inserir esses dados 	<ul style="list-style-type: none"> » A informação poderia ser melhorada » Mapas com informação mais detalhada » A informação que recebemos é satisfatória
8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?	<ul style="list-style-type: none"> » Falta de ferramenta informática 	<ul style="list-style-type: none"> » Falta de pessoal com habilitações próprias » Falta de tempo dos funcionários porque têm outras tarefas do dia-a-dia » Colaboração de todos os serviços a prestar informação » Falta de conhecimento dos dirigentes 	<ul style="list-style-type: none"> » Falta de ferramentas informáticas » Falta de qualificação dos recursos humanos » Dependência do executivo para a implementação
9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?	<ul style="list-style-type: none"> » Sim foi feito 	<ul style="list-style-type: none"> » Foi feito um levantamento de forma sistemática » Em termos de tarifários de águas, saneamento e resíduos obrigatoriamente nós temos que ter a analítica » Perceber se os gastos estão a ser muito ou pouco elevados em termos de água, eletricidade, gás » Depende do executivo que esteja a governar a autarquia » Saber quais as informações que se quer ter em termos de tipos de projetos e ações para serem desenvolvidas por cada área 	<ul style="list-style-type: none"> » Não foi feito » Toda a informação necessária e solicitada é enviada pelos serviços financeiros
10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.	<ul style="list-style-type: none"> » Estabelecer modelos de partilha de recursos por projetos 	<ul style="list-style-type: none"> » Ter pessoas para lançar os dados e trabalharem esses mesmos dados » É preciso que todas as divisões da Câmara consigam descarregar a informação na gestão de atividades e obras » Sensibilizar as pessoas de outras áreas da necessidade de implementar a Contabilidade de Custos 	<ul style="list-style-type: none"> » Realização de reuniões técnicas entre os serviços » Haver mais interação entre os serviços

Entrevistas/Dirigentes	D4	D5	D6
Função	Chefe de Divisão de Educação e Juventude	Chefe de Divisão de Obras Particulares e Licenciamentos	Chefe de Divisão de Planeamento Estratégico
Data da realização da entrevista	11-02-2014	14-02-2014	17-02-2014
1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?	<ul style="list-style-type: none"> » Informação sobre o orçamento, fundos disponíveis » Os mapas só são enviados quando solicitados pelas divisões » Não existe um envio periodical dos mapas às divisões 	<ul style="list-style-type: none"> » Os serviços financeiros fornecem um relatório da Contabilidade de Custos » A maioria dos mapas só são enviados quando solicitados pela divisão 	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas com o orçamento » Mapas com os projetos para o ano seguinte
2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?	<ul style="list-style-type: none"> » Nem sempre a informação é a desejada » Os mapas deveriam vir mais detalhados 	<ul style="list-style-type: none"> » A informação poderia ser um pouco mais pomenorizada » Os mapas não são de fácil leitura 	<ul style="list-style-type: none"> » É a necessária
3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?	<ul style="list-style-type: none"> » Muito importante 	<ul style="list-style-type: none"> » Muito importante » Temos que tentar canalizar os recursos onde eles são mais escassos » Fazer mais por menos e isso só através da Contabilidade de Custos 	<ul style="list-style-type: none"> » A importância necessária
4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?	<ul style="list-style-type: none"> » Fazer mais com menos recursos ou fazer mais com os mesmos recursos » Reduzir os custos 	<ul style="list-style-type: none"> » Verificar onde é que temos maiores consumos, para poder melhorar » Podemos reduzir ou implementar situações que levem à redução de material, de despesas 	<ul style="list-style-type: none"> » Orçamento disponível
5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?	<ul style="list-style-type: none"> » Identificar os custos dos produtos, das atividades » Atingir melhores níveis de eficácia e eficiência » Reduzir custos 	<ul style="list-style-type: none"> » Melhor gestão e uma otimização dos recursos que temos 	<ul style="list-style-type: none"> » Controlo dos recursos » Redução dos custos » Comparabilidade dos custos em anos diferentes
6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?	<ul style="list-style-type: none"> » Melhor análise dos recursos que estão a ser utilizados » Rentabilizar os custos que temos 	<ul style="list-style-type: none"> » Quando os dinheiros são públicos há que ter noção de onde se está a gastar o dinheiro » Melhorar o nosso desempenho e ter o mínimo de custos possíveis » Ter uma noção exata do sítio onde estamos a gastar o dinheiro e onde podemos melhorar 	<ul style="list-style-type: none"> » Não há desvantagens
7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?	<ul style="list-style-type: none"> » Informação mais detalhada » Classificação mais específica 	<ul style="list-style-type: none"> » Informação mais detalhada » Haver uma periodicidade do envio da informação de pelo menos, de meio em meio ano 	<ul style="list-style-type: none"> » Informação mais pomenorizada » Informação dos procedimentos que estão a ser efetuados
8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?	<ul style="list-style-type: none"> » Falta de sensibilidade e conhecimento do executivo » Falta de meios disponíveis » Falta de organização dos serviços 	<ul style="list-style-type: none"> » É uma questão cultural » A implementação em muito pouco tempo estará generalizado, o controlo dos custos nas autarquias » Cada autarquia tem realidades diferentes e isso tem que partir de quem decide 	<ul style="list-style-type: none"> » Falta de recursos humanos
9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?	<ul style="list-style-type: none"> » Não 	<ul style="list-style-type: none"> » Não 	<ul style="list-style-type: none"> » Não foi feito
10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.	<ul style="list-style-type: none"> » Classificação da despesa mais perceptível para os serviços » Ter um mapa com as receitas inerentes à divisão 	<ul style="list-style-type: none"> » Saber quanto gasto aqui ou ali em termos de material 	<ul style="list-style-type: none"> » Informação mais detalhada » Troca de informação entre os serviços » Implementar o sistema da CC

Entrevistas/Dirigentes	D7	D8	D9
Função	Chefe de Divisão da Cultura	Chefe de Divisão de Obras Municipais	Chefe de Divisão de Gestão de Recursos Humanos
Data da realização da entrevista	18-02-2014	24-02-2014	04-03-2014
1 - Que tipo de informação (mapas, relatórios, etc.) recebe dos Serviços Financeiros?	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas mensais dos custos com eletricidade, gás, telecomunicações, etc. » Mapas com o orçamento 	<ul style="list-style-type: none"> » Recebo o orçamento plurianual todos os anos » Mapas com o orçamento 	<ul style="list-style-type: none"> » Mapa com o orçamento anual » Receber mapas mensais, trimestrais ou semestralmente
2 - A informação que recebe relativamente aos custos é a desejada/necessária?	<ul style="list-style-type: none"> » Não » Receber relatórios trimestralmente 	<ul style="list-style-type: none"> » Não recebemos nenhuma informação da parte financeira » Só recebemos se solicitamos alguma informação 	<ul style="list-style-type: none"> » Não recebo nenhuma informação » Só recebemos se solicitamos alguma informação » A informação poderia ser melhorada
3 - Qual o grau de importância que dá a utilização da informação retirada da contabilidade de custos?	<ul style="list-style-type: none"> » Muita importância 	<ul style="list-style-type: none"> » Bastante importante 	<ul style="list-style-type: none"> » Muito importante
4 - Que tipo de informação é retirado da contabilidade de custos para a tomada de decisão?	<ul style="list-style-type: none"> » Controlo e gestão dos recursos 	<ul style="list-style-type: none"> » Cumprir com o que está previsto em orçamento » Fazer uma análise para verificar se atingimos o que estava previsto durante o ano ou não » Gerir os materiais necessários para o ano e ver os preços associados a esses materiais 	<ul style="list-style-type: none"> » Saber quais os custos que temos na divisão, de forma detalhada » Análise da eficiência dos serviços
5 - Quais são os motivos que estão na base da adoção da contabilidade de custos?	<ul style="list-style-type: none"> » Reduzir os custos » Evitar gastos supérfluos » Identificar onde se gasta mais do que o necessário 	<ul style="list-style-type: none"> » Fazer um melhor controlo sobre as despesas do Município » Reduzir os custos associados aos materiais 	<ul style="list-style-type: none"> » Controlar a despesa fundamentando e justificando os gastos tidos » Imposição legal
6 - Quais os benefícios/vantagens para a adoção da contabilidade de custos numa autarquia?	<ul style="list-style-type: none"> » Relação de proporcionalidade entre os outputs e os inputs » Saber o custo de um equipamento » Saber quanto custa cada funcionário 	<ul style="list-style-type: none"> » Montar uma estrutura que seja mais eficiente em termos de controlo de custos » Ter mapas comparativos para conseguir comparar a evolução dos preços, dos materiais » Tomar a decisão de tentar negociar com os fornecedores relativamente aos preços estipulados 	<ul style="list-style-type: none"> » Redução dos Custos » Análise da eficiência dos serviços » Ferramenta para a elaboração do orçamento para o ano seguinte
7 - Que tipo de informação gostava de ter e que o atual sistema contabilístico não fornece?	<ul style="list-style-type: none"> » Informação mais detalhada 	<ul style="list-style-type: none"> » Mapas trimestrais com os trabalhos efetuados pela divisão » Mapas com o nome das empreitadas e com os custos associados a cada empreitada 	<ul style="list-style-type: none"> » Ter mapas mais detalhados com os custos com o pessoal e com os custos com a divisão » Todos todos os dirigentes deveriam ter acesso aos mapas da CC
8 - Quais as razões para a reduzida implementação da contabilidade de custos nas autarquias locais?	<ul style="list-style-type: none"> » Falta de meios humanos » É uma decisão do executivo 	<ul style="list-style-type: none"> » É um processo evolutivo em que as câmaras devem ter a tendência para adotar a contabilidade de custos » Mais tarde ou mais cedo, as câmaras vão utilizar o sistema de contabilidade de custos 	<ul style="list-style-type: none"> » Ineficiência das aplicações informáticas » A câmara está a trabalhar no sentido de implementar a CC num curto espaço de tempo
9 - Alguém fez um levantamento das suas necessidades de informação antes de implementar o atual sistema de CC?	<ul style="list-style-type: none"> » Não foi feito 	<ul style="list-style-type: none"> » Não foi feito 	<ul style="list-style-type: none"> » Não foi feito
10 - Sugestões para melhorar o atual sistema de CC da CME.	<ul style="list-style-type: none"> » Realização de inquérito aos chefes de divisão » Mapas com informação mais detalhada » Envio dos mapas trimestralmente para as divisões 	<ul style="list-style-type: none"> » Fazer o levantamento das necessidades de todas as divisões » Haver mais diálogo entre as divisões 	<ul style="list-style-type: none"> » Envio de mapas detalhados com os custos das divisões » Envio desses mesmos mapas com uma periodicidade trimestral

APÊNDICE IV

**Proposta do Plano de Contas da Analítica para o
Município de Espinho**

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
90	90	CONTAS REFLETIDAS	RAZÃO
90	90.3	Compras refletidas	INTEGRAÇÃO
90	90.31	Compras	LANÇAMENTO
90	90.33	Stocks de PA	LANÇAMENTO
90	90.35	Stocks de PCT	LANÇAMENTO
90	90.36	Stocks de MP	LANÇAMENTO
90	90.38	Regularização de existências	LANÇAMENTO
90	90.6	Custos por natureza refletidos	INTEGRAÇÃO
90	90.61	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	LANÇAMENTO
90	90.62	Fornecimentos e serviços externos	LANÇAMENTO
90	90.63	Transferências e subsídios correntes concedidos	LANÇAMENTO
90	90.64	Custo com o pessoal	LANÇAMENTO
90	90.65	Outros custos operacionais	LANÇAMENTO
90	90.66	Amortizações e ajustamentos do exercício	LANÇAMENTO
90	90.67	Provisões do exercício	LANÇAMENTO
90	90.68	Custos e perdas financeiras	LANÇAMENTO
90	90.69	Custos e perdas extraordinárias	LANÇAMENTO
90	90.7	Proveitos por natureza refletidos	INTEGRAÇÃO
90	90.71	Vendas e prestações de serviços	LANÇAMENTO
90	90.72	Impostos e taxas	LANÇAMENTO
90	90.73	Proveitos suplementares	LANÇAMENTO
90	90.74	Transferências e subsídios correntes obtidos	LANÇAMENTO
90	90.75	Trabalhos para a própria empresa	LANÇAMENTO
90	90.76	Outros proveitos e ganhos	LANÇAMENTO
90	90.77	Reversão de amortização e ajustamentos	LANÇAMENTO
90	90.78	Proveitos e ganhos financeiros	LANÇAMENTO
90	90.79	Proveitos e ganhos extraordinários	LANÇAMENTO
90	90.89	Movimentos internos da contabilidade analítica	LANÇAMENTO
91	91	ORGÃOS, DEPARTAMENTOS E SERVIÇOS	RAZÃO
91	91.1	Órgãos Autárquicos e Serviços	INTEGRAÇÃO
91	91.1.1	Assembleia Municipal	INTEGRAÇÃO
91	91.1.1.01	Encargos comuns da Assembleia	LANÇAMENTO
91	91.1.2	Câmara Municipal	INTEGRAÇÃO
91	91.1.2.01	Presidência e Vereação	LANÇAMENTO
91	91.1.2.02	Gabinete de Apoio à Presidência e Vereação	LANÇAMENTO
91	91.1.2.03	Serviço Municipal de Proteção Civil	LANÇAMENTO
91	91.1.2.04	Serviço Municipal de Veterinária	LANÇAMENTO
91	91.1.2.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2	Departamentos / Divisões	INTEGRAÇÃO
91	91.2.1	Divisão de Gestão Administrativa e Financeira	INTEGRAÇÃO
91	91.2.1.01	Gabinete da Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.1.02	Contabilidade e Património	LANÇAMENTO
91	91.2.1.03	Gestão de Imóveis	LANÇAMENTO
91	91.2.1.04	Aprovisionamento e Contratação	LANÇAMENTO
91	91.2.1.05	Tesouraria	LANÇAMENTO
91	91.2.1.06	Gabinete de Estudos	LANÇAMENTO
91	91.2.1.07	Modernização Administrativa	LANÇAMENTO
91	91.2.1.08	Expediente	LANÇAMENTO
91	91.2.1.09	Fiscalização	LANÇAMENTO
91	91.2.1.10	Informática	LANÇAMENTO
91	91.2.1.11	Gabinete de Apoio Jurídico	LANÇAMENTO
91	91.2.1.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.2	Divisão de Obras Particulares e Licenciamento	INTEGRAÇÃO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
91	91.2.2.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.2.02	Serviços Técnicos	LANÇAMENTO
91	91.2.2.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.3	Divisão de Obras Municipais	INTEGRAÇÃO
91	91.2.3.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.3.02	Serviços Técnicos	LANÇAMENTO
91	91.2.3.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.4	Divisão de Planejamento Estratégico	INTEGRAÇÃO
91	91.2.4.01	Gabinete da Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.4.02	Serviços Técnicos	LANÇAMENTO
91	91.2.4.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.5	Divisão de Serviços Básicos e Ambiente	INTEGRAÇÃO
91	91.2.5.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.5.02	Serviços Administrativos	LANÇAMENTO
91	91.2.5.03	Mercados e Feiras	LANÇAMENTO
91	91.2.5.04	Parques e Jardins	LANÇAMENTO
91	91.2.5.05	Cemitério	LANÇAMENTO
91	91.2.5.06	Ambiente	LANÇAMENTO
91	91.2.5.07	Higiene e Limpeza Urbana / RSU's	LANÇAMENTO
91	91.2.5.08	Armazéns	LANÇAMENTO
91	91.2.5.09	Serviço de Águas e Saneamento	LANÇAMENTO
91	91.2.5.10	Obras	LANÇAMENTO
91	91.2.5.11	Parque de Máquinas e Viaturas	LANÇAMENTO
91	91.2.5.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.6	Departamento de Gestão de Recursos e Dinâmicas Municipais	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.1	Atendimento Municipal de Espinho	LANÇAMENTO
91	91.2.6.2	Turismo	LANÇAMENTO
91	91.2.6.3	Comunicação	LANÇAMENTO
91	91.2.6.4	Parque de Campismo	LANÇAMENTO
91	91.2.6.5	Divisão de Gestão de Recursos Humanos	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.5.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.6.5.02	Higiene e Segurança no Trabalho	LANÇAMENTO
91	91.2.6.5.03	Cadastro e Remunerações	LANÇAMENTO
91	91.2.6.5.04	Formação Profissional	LANÇAMENTO
91	91.2.6.1.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.6.6	Gabinete de Apoio às Coletividades	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.6.01	Gabinete da Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.6.6.02	Serviços Técnicos	LANÇAMENTO
91	91.2.6.6.03	Gestão de Frota dos Transportes Coletivos	LANÇAMENTO
91	91.2.6.2.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.6.7	Divisão de Educação e Juventude	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.7.01	Gabinete da Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.6.7.02	Serviços Técnicos	LANÇAMENTO
91	91.2.6.7.03	Escolas Básicas	LANÇAMENTO
91	91.2.6.7.04	Jardins de Infância	LANÇAMENTO
91	91.2.6.7.05	Atividades de Enriquecimento Curricular	LANÇAMENTO
91	91.2.6.7.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.6.8	Divisão de Desporto	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.8.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.6.8.02	Nave Polivalente	LANÇAMENTO
91	91.2.6.8.03	Piscina Municipal	LANÇAMENTO
91	91.2.6.8.04	Piscina Solário Atlântico	LANÇAMENTO
91	91.2.6.8.05	Balneário Marinho	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
91	91.2.6.8.06	Complexo Desportivo de Anta	LANÇAMENTO
91	91.2.6.4.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9	Divisão de Ação Social, Intergeracional e Saúde	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.9.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.02	Habitação Social	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.03	Transporte Municípes para o Hospital	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.04	Banco Local de Voluntariado	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.05	Idosos	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.06	Gabinete de Apoio ao Imigrante	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.07	Rede Social	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.08	Intervenção Comunitária	LANÇAMENTO
91	91.2.6.9.09	Comissão de Proteção de Crianças e Jovens em Risco	LANÇAMENTO
91	91.2.6.5.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.2.6.10	Divisão de Cultura	INTEGRAÇÃO
91	91.2.6.10.01	Gabinete do Chefe de Divisão	LANÇAMENTO
91	91.2.6.10.02	Biblioteca Municipal	LANÇAMENTO
91	91.2.6.10.03	Arquivo Municipal	LANÇAMENTO
91	91.2.6.10.04	Face - Fórum	LANÇAMENTO
91	91.2.6.10.99	Encargos gerais	LANÇAMENTO
91	91.3	Edifícios Municipais	INTEGRAÇÃO
91	91.3.1	Edifício Paços do Concelho	LANÇAMENTO
91	91.3.2	Edifício DSBA	LANÇAMENTO
91	91.3.3	Oficinas e Armazém Obras	LANÇAMENTO
91	91.3.4	FACE - Fórum	LANÇAMENTO
91	91.3.5	Biblioteca Municipal	LANÇAMENTO
91	91.3.6	Centro Multimeios	LANÇAMENTO
91	91.3.7	Nave Desportiva Polivalente	LANÇAMENTO
91	91.3.8	Pavilhão Desportivo de Anta	LANÇAMENTO
91	91.3.9	Pavilhão de Anta 2	LANÇAMENTO
91	91.3.10	Complexo Desportivo Cassufas	LANÇAMENTO
91	91.3.11	Piscina Municipal	LANÇAMENTO
91	91.3.12	Piscina Solário Atlântico	LANÇAMENTO
91	91.3.13	Clube de Ténis	LANÇAMENTO
91	91.3.14	Parque de Campismo	LANÇAMENTO
91	91.3.15	Edifício Antigo Matadouro - Canil Municipal	LANÇAMENTO
91	91.3.16	Edifício PSP de Espinho - Higiene e Limpeza	LANÇAMENTO
91	91.3.17	Edifício Cruz Vermelha	LANÇAMENTO
91	91.3.18	Quartel do Formal	LANÇAMENTO
91	91.3.19	Mercado Municipal	LANÇAMENTO
91	91.3.20	Oficinas da Rua 16	LANÇAMENTO
91	91.3.21	Salão de Chá - Parque João de Deus	LANÇAMENTO
91	91.3.22	Escolas	INTEGRAÇÃO
91	91.3.22.01	E.B1/J.I de Espinho nº 3	LANÇAMENTO
91	91.3.22.02	E.B1/J.I de Anta 1	LANÇAMENTO
91	91.3.22.03	E.B1/J.I de Anta 2	LANÇAMENTO
91	91.3.22.04	E.B1/J.I de Anta 3	LANÇAMENTO
91	91.3.22.05	E.B1/J.I de Esmojães	LANÇAMENTO
91	91.3.22.06	E.B 1 de Guetim	LANÇAMENTO
91	91.3.22.07	J.I de Guetim	LANÇAMENTO
91	91.3.22.08	E.B1/J.I de Espinho nº 2	LANÇAMENTO
91	91.3.22.09	E.B1/J.I da Marinha	LANÇAMENTO
91	91.3.22.10	E.B1/J.I da Quinta da Seara	LANÇAMENTO
91	91.3.22.11	E.B1/J.I do Monte	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
91	91.3.22.12	E.B1/J.I da Lomba	LANÇAMENTO
91	91.3.22.13	E.B1 da Bouça	LANÇAMENTO
91	91.3.22.14	E.B 1 do Calvário	LANÇAMENTO
91	91.3.22.15	Centro Escolar de Anta	LANÇAMENTO
91	91.3.22.16	Centro Escolar de Guetim	LANÇAMENTO
91	91.3.22.17	Centro Escolar de Paramos	LANÇAMENTO
91	91.3.22.18	Centro Escolar de Silvalde	LANÇAMENTO
91	91.3.23	Parques Infantis / Radicais	INTEGRAÇÃO
91	91.3.23.1	P.I. - Alameda 8	LANÇAMENTO
91	91.3.23.2	P.I. - Centro Multimeios (frente)	LANÇAMENTO
91	91.3.23.3	P.I. - Ponte d'Anta (norte e sul)	LANÇAMENTO
91	91.3.23.4	P.I. - Anta 2 (lugar da Quinta)	LANÇAMENTO
91	91.3.23.5	Parque Radical - Alameda 8	LANÇAMENTO
91	91.3.23.6	Campo de Jogos do Bairro da Ponte d'Anta - IHRU	LANÇAMENTO
91	91.3.23.7	Parque Geriátrico do Bairro da Ponte d'Anta - IHRU	LANÇAMENTO
91	91.3.23.8	P.I. - Bouço (Guetim)	LANÇAMENTO
91	91.3.23.9	P.I. - Souto de Anta	LANÇAMENTO
91	91.3.23.10	P.I. - Largo da Junta de Freguesia de Silvalde	LANÇAMENTO
91	91.3.23.11	P.I. - Américo Magano - Paramos	LANÇAMENTO
91	91.3.24	Terrenos Camarários	LANÇAMENTO
92	92	EXISTÊNCIAS	RAZÃO
92	92.1	Terrenos	LANÇAMENTO
92	92.2	Mercadorias	LANÇAMENTO
92	92.3	Produtos acabados e intermediários	LANÇAMENTO
92	92.4	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	LANÇAMENTO
92	92.5	Produtos e trabalhos em curso	LANÇAMENTO
92	92.6	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	LANÇAMENTO
92	92.7	Materiais	INTEGRAÇÃO
92	92.7.01	Armazém 1 (Economato)	LANÇAMENTO
92	92.7.02	Armazém 2 (Obras)	LANÇAMENTO
94	94	CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES	RAZÃO
94	94.1	Carpintaria	INTEGRAÇÃO
94	94.1.01	Gastos com carpintaria	LANÇAMENTO
94	94.2	Serralharia	INTEGRAÇÃO
94	94.2.01	Gastos com serralharia	LANÇAMENTO
94	94.3	Parque de Máquinas e Viaturas	INTEGRAÇÃO
94	94.3.1	Viaturas de Ligeiros de Passageiros	INTEGRAÇÃO
94	94.3.1.01	21-60-NJ	LANÇAMENTO
94	94.3.1.02	22-12-NJ	LANÇAMENTO
94	94.3.1.03	91-MF-29	LANÇAMENTO
94	94.3.1.04	91-MF-33	LANÇAMENTO
94	94.3.1.05	91-MF-30	LANÇAMENTO
94	94.3.1.06	11-JR-24	LANÇAMENTO
94	94.3.2	Viaturas Mistas	INTEGRAÇÃO
94	94.3.2.01	38-GB-84	LANÇAMENTO
94	94.3.2.02	39-GB-79	LANÇAMENTO
94	94.3.2.03	40-GB-74	LANÇAMENTO
94	94.3.2.04	40-GB-75	LANÇAMENTO
94	94.3.2.05	87-GD-36	LANÇAMENTO
94	94.3.2.06	87-GD-37	LANÇAMENTO
94	94.3.2.07	87-GD-48	LANÇAMENTO
94	94.3.2.08	52-18-TG	LANÇAMENTO
94	94.3.2.09	51-79-TG	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
94	94.3.2.10	52-05-TG	LANÇAMENTO
94	94.3.2.11	52-17-TG	LANÇAMENTO
94	94.3.2.12	53-52-TG	LANÇAMENTO
94	94.3.2.13	86-MH-75	LANÇAMENTO
94	94.3.3	Viaturas de Carga	INTEGRAÇÃO
94	94.3.3.01	79-39-BZ	LANÇAMENTO
94	94.3.3.02	81-94-QG	LANÇAMENTO
94	94.3.3.03	MP-98-49	LANÇAMENTO
94	94.3.3.04	63-11-RR	LANÇAMENTO
94	94.3.3.05	18-48-JE	LANÇAMENTO
94	94.3.3.06	39-28-JB	LANÇAMENTO
94	94.3.3.07	14-81-VC	LANÇAMENTO
94	94.3.3.08	85-FI-09	LANÇAMENTO
94	94.3.3.09	85-FI-10	LANÇAMENTO
94	94.3.3.10	85-FI-11	LANÇAMENTO
94	94.3.3.11	85-FI-12	LANÇAMENTO
94	94.3.3.12	71-HF-94	LANÇAMENTO
94	94.3.3.13	97-HB-19	LANÇAMENTO
94	94.3.3.14	39-46-IP	LANÇAMENTO
94	94.3.3.15	91-26-NE	LANÇAMENTO
94	94.3.3.16	15-80-IL	LANÇAMENTO
94	94.3.3.17	86-MH-36	LANÇAMENTO
94	94.3.3.18	86-MH-38	LANÇAMENTO
94	94.3.3.19	86-MH-42	LANÇAMENTO
94	94.3.3.20	86-MH-56	LANÇAMENTO
94	94.3.4	Viaturas Pesados de Passageiros	INTEGRAÇÃO
94	94.3.4.01	90-45-RB	LANÇAMENTO
94	94.3.4.02	84-74-NN	LANÇAMENTO
94	94.3.4.03	09-HH-62	LANÇAMENTO
94	94.3.4.04	30-JF-76	LANÇAMENTO
94	94.3.4.05	Motos e Motociclos	LANÇAMENTO
94	94.3.4.06	Viaturas Especiais	INTEGRAÇÃO
94	94.3.4.06.01	UC-07-21 - Biblioteca	LANÇAMENTO
94	94.3.4.06.02	87-LI-70 - Biblioteca	LANÇAMENTO
94	94.3.4.07	Tratores	INTEGRAÇÃO
94	94.3.4.07.01	XF-49-86	LANÇAMENTO
94	94.3.4.08	Outro Equipamento de Transporte	INTEGRAÇÃO
94	94.3.4.08.01	P-77532 - Reboque Motocultivador	LANÇAMENTO
94	94.3.4.08.02	94-JG-46 Viatura Eléctrica	LANÇAMENTO
94	94.3.4.08.03	L-191946 - Reboque	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09	Máquinas	INTEGRAÇÃO
94	94.3.4.09.01	Empilhador - Nave	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.02	Maquina de Limpar Areia - MARINA	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.03	Varredora RAVO 540 STH	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.04	Pica-Pau	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.05	Compactora - Anta	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.06	Compactora - Silvalde	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.07	Dynapac - Cilindro de Rolos	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.08	Caterpillar - Retroescavadora	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.09	Mini Carregadora - BOBCAT	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.10	Máquina de Asfaltar	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.11	Betoneira	LANÇAMENTO
94	94.3.4.09.12	Máquina de Saneamento	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
94	94.3.4.09.13	Gerador - Nave Desportiva	LANÇAMENTO
94	94.3.4.10	Outros Gastos	LANÇAMENTO
95	95	CUSTOS DAS ACTIVIDADES	RAZÃO
95	95.1	FUNÇÕES GERAIS	INTEGRAÇÃO
95	95.1.1	Serviços Gerais de Administração Pública	INTEGRAÇÃO
95	95.1.1.01	Custas Processuais	LANÇAMENTO
95	95.1.1.02	Encargos de Cobrança	LANÇAMENTO
95	95.1.1.03	Modernização Administrativa	LANÇAMENTO
95	95.1.1.09	Outras Funções	LANÇAMENTO
95	95.1.2	Segurança e Ordem Pública	INTEGRAÇÃO
95	95.1.2.01	Segurança	LANÇAMENTO
95	95.1.2.02	Segurança Rodoviária	LANÇAMENTO
95	95.1.2.09	Outros Gastos com Segurança	LANÇAMENTO
95	95.1.3	Proteção Civil	INTEGRAÇÃO
95	95.1.3.01	Defesa da Floresta e Combate a Incêndios	LANÇAMENTO
95	95.1.3.02	Proteção contra cheias	LANÇAMENTO
95	95.1.3.03	Bombeiros Voluntários de Espinho	LANÇAMENTO
95	95.1.3.04	Bombeiros Voluntários Espinhenses	LANÇAMENTO
95	95.1.3.05	Demolição de Imóveis Degradados	LANÇAMENTO
95	95.1.3.06	Outros Gastos com Proteção Civil	LANÇAMENTO
95	91.1.4	Controlo de Tráfego	LANÇAMENTO
95	95.2	FUNÇÕES SOCIAIS	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1	Educação	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.01	Agrupamento de Escolas Domingos Capela	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.01.01	Pré - Escolar	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.01.01.01	Refeições Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.01.02	CAF	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.01.03	Transportes Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02	Ensino Básico	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.01.02.01	Refeições Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02.02	Fruta Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02.03	CAF	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02.04	AEC's - Atividades de Enriquecimento Curricular	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02.05	Transportes Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02.06	Manuais Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.02.07	Assistência Técnica	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.03	Ensino Secundário	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.01.03.01	Transportes Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.04	Música	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.05	Inglês	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.06	Visitas de Estudo	LANÇAMENTO
95	95.2.1.01.07	Outros Projetos Educativos	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02	Agrupamento de Escolas Manuel Laranjeira	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.02.01	Pré - Escolar	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.02.01.01	Refeições Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.01.02	CAF	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.01.03	Transportes Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.02	Ensino Básico	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.02.02.01	Refeições Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.02.02	Fruta Escolar	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.02.03	CAF	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.02.04	AEC's - Atividades de Enriquecimento Curricular	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.02.05	Transportes Escolares	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
95	95.2.1.02.02.06	Manuais Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.02.07	Assistência Técnica	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.03	Ensino Secundário	INTEGRAÇÃO
95	95.2.1.02.03.01	Transportes Escolares	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.04	Música	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.05	Inglês	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.06	Visitas de Estudo	LANÇAMENTO
95	95.2.1.02.07	Outros Projetos Educativos	LANÇAMENTO
95	95.2.1.03	Escolas Privadas	LANÇAMENTO
95	95.2.2	Saúde	INTEGRAÇÃO
95	95.2.2.01	Hospitais, Centros de Saúde	LANÇAMENTO
95	95.2.2.02	Outros Serviços de Assistência à Saúde	LANÇAMENTO
95	95.2.3	Segurança Social e Ação Social	INTEGRAÇÃO
95	95.2.3.01	Segurança Social	LANÇAMENTO
95	95.2.3.02	Ação Social	INTEGRAÇÃO
95	95.2.3.02.01	Infantários	LANÇAMENTO
95	95.2.3.02.02	População Sénior	LANÇAMENTO
95	95.2.3.02.03	Apoio à Inadaptação	LANÇAMENTO
95	95.2.3.02.04	Mediador Cigano	LANÇAMENTO
95	95.2.3.02.05	CPCJ - Comissão de Proteção de Crianças e Jovens	LANÇAMENTO
95	95.2.3.02.09	Outros Gastos com Ação Social	LANÇAMENTO
95	95.2.3.03	Promoção e Reinserção Social	INTEGRAÇÃO
95	95.2.3.03.01	IEFP - Instituto de Emprego e Formação Profissional	LANÇAMENTO
95	95.2.3.03.02	Fundo de Emergência Social	LANÇAMENTO
95	95.2.3.04	Outras Atividades de Caráter Social	LANÇAMENTO
95	95.2.4	Habituação e Serviços Coletivos	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.01	Habituação Social	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.01.01	Bloco Habitacional da Ponte d'Anta	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.02	Complexo Habitacional da Ponte d'Anta (5 Blocos)	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.03	Frações no Bairro da Ponte d'Anta (IHRU)	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.04	Conjunto Habitacional de Guetim	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.05	Conjunto Habitacional da Quinta de Paramos	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.06	PER Silvalde - Bloco A (Rua Manuel D'Areia)	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.07	PER Silvalde - Bloco B (Av. João de Deus)	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.08	Bairro da Quinta da Marinha	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.09	Bairro Novo	LANÇAMENTO
95	95.2.4.01.10	Outras Habitações	LANÇAMENTO
95	95.2.4.02	Ordenamento do Território	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.02.01	Planos Municipais de Ordenamento	LANÇAMENTO
95	95.2.4.02.02	Plano Estratégico	LANÇAMENTO
95	95.2.4.02.03	Atividades de Gestão Territorial	LANÇAMENTO
95	95.2.4.02.04	Planos de Pormenor	LANÇAMENTO
95	95.2.4.02.05	Loteamentos e Obras	LANÇAMENTO
95	95.2.4.02.06	PDM	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03	Saneamento	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.03.01	Ampliação de Infraestruturas	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.02	Estações Elevatórias	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.03	Gestão Corrente da Rede Saneamento	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.04	Investimentos na Rede Saneamento	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.05	Renovação das Infraestruturas	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.06	Tratamentos de Efluentes	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.07	Contrato com Simria	LANÇAMENTO
95	95.2.4.03.08	Limpeza de Fossas	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
95	95.2.4.04	Abastecimento de Água	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.04.01	Aquisição de Água	LANÇAMENTO
95	95.2.4.04.02	Contadores	LANÇAMENTO
95	95.2.4.04.03	Gestão Corrente de Água	LANÇAMENTO
95	95.2.4.04.04	Investimento na Rede de Água	LANÇAMENTO
95	95.2.4.04.05	Reservatórios de Água	LANÇAMENTO
95	95.2.4.04.06	Telegestão	LANÇAMENTO
95	95.2.4.04.07	Contrato com Águas do Douro e Paiva	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05	Resíduos Sólidos e Urbanos	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.05.01	Aquisição de Equipamentos de Recolha	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.02	Cidade Limpa - Aquisição de Contentores	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.03	Cidade Limpa - Manutenção de Contentores	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.04	Cidade Limpa - Manutenção do Espaço Público	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.05	Cidade Limpa – Sensibilização e Educação	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.06	Gestão Corrente de RSU	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.07	Higienização do Espaço Público	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.08	Manutenção do Equipamento de Recolha RSU	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.09	Tratamento de RCD e Outros	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.10	Tratamento de Resíduos Sólidos	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.11	Estação de Transferência de RSU	LANÇAMENTO
95	95.2.4.05.12	Contrato com a LIPOR	LANÇAMENTO
95	95.2.4.06	Proteção do Meio Ambiente e Conservação da Natureza	INTEGRAÇÃO
95	95.2.4.06.01	Jardins	LANÇAMENTO
95	95.2.4.06.02	Praias	LANÇAMENTO
95	95.2.4.06.03	Cemitério Municipal	LANÇAMENTO
95	95.2.4.06.04	Canil Municipal	LANÇAMENTO
95	95.2.4.06.05	Ribeira do Mocho	LANÇAMENTO
95	95.2.5	Atividades Culturais, Recreativas e Religiosas	INTEGRAÇÃO
95	95.2.5.01	ALAMEDA 8	LANÇAMENTO
95	95.2.5.02	Castro de Ovil	LANÇAMENTO
95	95.2.5.03	Cinanima	LANÇAMENTO
95	95.2.5.04	Estátuas Vivas	LANÇAMENTO
95	95.2.5.05	Exposições	LANÇAMENTO
95	95.2.5.06	FEST	LANÇAMENTO
95	95.2.5.07	Festival Internacional de Folclore	LANÇAMENTO
95	95.2.5.08	FIME - Festival Internacional de Música de Espinho	LANÇAMENTO
95	95.2.5.09	Mar Marionetas	LANÇAMENTO
95	95.2.5.10	Serviços Educativos	LANÇAMENTO
95	95.2.5.11	Sistema de Alarme de Livros	LANÇAMENTO
95	95.2.5.12	Vir a Banhos	LANÇAMENTO
95	95.2.5.13	Dia da Cidade	LANÇAMENTO
95	95.2.5.14	Jardim Zoológico	LANÇAMENTO
95	95.2.5.15	Jovem Viajante	LANÇAMENTO
95	95.2.5.16	Academia Maia Brenha	LANÇAMENTO
95	95.2.5.17	Associação Académica de Espinho	LANÇAMENTO
95	95.2.5.18	Associação de Futebol Popular	LANÇAMENTO
95	95.2.5.19	Convenção Fitness	LANÇAMENTO
95	95.2.5.20	Espinho em Forma	LANÇAMENTO
95	95.2.5.21	Férias Desportivas	LANÇAMENTO
95	95.2.5.22	Gala do Desporto	LANÇAMENTO
95	95.2.5.23	12 Horas de Karting	LANÇAMENTO
95	95.2.5.24	Pavilhão Desportivo de Anta	LANÇAMENTO
95	95.2.5.25	Sporting Clube de Espinho	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
95	95.2.5.26	Triatlo	LANÇAMENTO
95	95.2.5.27	Animação de Natal e Passagem de Ano	LANÇAMENTO
95	95.2.5.28	BTL	LANÇAMENTO
95	95.2.5.29	Concertos e Animação de Verão	LANÇAMENTO
95	95.2.5.30	Dia Mundial do Turismo	LANÇAMENTO
95	95.2.5.31	Espinho com Castanhas e Vinho	LANÇAMENTO
95	95.2.5.32	Festas Populares	LANÇAMENTO
95	95.2.5.33	Fins-de-semana Gastronómicos	LANÇAMENTO
95	95.2.5.34	Semana Santa	LANÇAMENTO
95	95.2.5.35	Sunset Party	LANÇAMENTO
95	95.2.5.36	Turismo	LANÇAMENTO
95	95.2.5.37	Outros Eventos Culturais	LANÇAMENTO
95	95.2.5.38	Outros Eventos Desportivos	LANÇAMENTO
95	95.2.5.39	Outros Eventos Religiosos	LANÇAMENTO
95	95.3	FUNÇÕES ECONÓMICAS	INTEGRAÇÃO
95	95.3.1	Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca	INTEGRAÇÃO
95	95.3.1.01	Apoios de Pesca	LANÇAMENTO
95	95.3.2	Energia	INTEGRAÇÃO
95	95.3.2.01	Iluminação Pública	LANÇAMENTO
95	95.3.2.09	Iluminação Pública e Energia	LANÇAMENTO
95	95.3.3	Transportes	INTEGRAÇÃO
95	95.3.3.01	Transportes Rodoviários	INTEGRAÇÃO
95	95.3.3.01.01	Conservação e Reparação	LANÇAMENTO
95	93.3.3.01.02	Sinalização de Trânsito	LANÇAMENTO
95	93.3.3.02	Parques de Estacionamento	INTEGRAÇÃO
95	95.3.3.02.01	Parque da Rua 2	LANÇAMENTO
95	95.3.3.02.02	Parque da Rua 17	LANÇAMENTO
95	95.3.3.02.03	Outros Parques	INTEGRAÇÃO
95	95.3.3.02.03.01	Parques Infantis	LANÇAMENTO
95	95.3.3.02.03.02	Parque da Cidade	LANÇAMENTO
95	95.3.3.02	Transportes Aéreos	LANÇAMENTO
95	95.3.3.03	Transportes Fluviais	LANÇAMENTO
95	95.3.4	Centros Escolares	INTEGRAÇÃO
95	95.3.4.01	Centro Escolar de Anta	LANÇAMENTO
95	95.3.4.02	Centro Escolar de Guetim	LANÇAMENTO
95	95.3.4.03	Centro Escolar de Paramos	LANÇAMENTO
95	95.3.4.04	Centro Escolar de Silvalde	LANÇAMENTO
95	95.3.5	Comércio e Turismo	INTEGRAÇÃO
95	95.3.5.01	Mercados e Feiras	INTEGRAÇÃO
95	95.3.5.01.01	Mercado Municipal	LANÇAMENTO
95	95.3.5.01.02	Feiras	INTEGRAÇÃO
95	95.3.5.01.02.01	Feira Semanal	LANÇAMENTO
95	95.3.5.01.02.02	Feira da Revenda	LANÇAMENTO
95	95.3.5.01.02.03	Feira dos Peludos	LANÇAMENTO
95	95.3.5.01.02.04	Venda Ambulante	LANÇAMENTO
95	95.3.5.01.03	Lota Municipal	LANÇAMENTO
95	95.3.5.01.04	Turismo	INTEGRAÇÃO
95	95.3.5.01.04.01	Loja Interativa de Espinho	LANÇAMENTO
95	95.3.6	Outras Funções Económicas	INTEGRAÇÃO
95	95.3.6.1	Inspeções Ruído	LANÇAMENTO
95	95.3.6.2	Elevadores	LANÇAMENTO
95	95.4	OUTRAS FUNÇÕES	INTEGRAÇÃO
95	95.4.1	Operações da Dívida Autárquica	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
95	95.4.2	Transferências entre Administrações	INTEGRAÇÃO
95	95.4.2.01	Juntas de Freguesia	INTEGRAÇÃO
95	95.4.2.01.01	Freguesia de Anta e Guetim	LANÇAMENTO
95	95.4.2.01.02	Freguesia de Espinho	LANÇAMENTO
95	95.4.2.01.03	Freguesia de Paramos	LANÇAMENTO
95	95.4.2.01.04	Freguesia de Silvalde	LANÇAMENTO
95	95.4.2.02	Coletividades do Concelho	LANÇAMENTO
95	95.4.2.03	Centro Multimeios de Espinho	LANÇAMENTO
95	95.4.3	QREN-Quadro de Referência Estratégico Nacional	LANÇAMENTO
95	95.4.4	Intempéries	LANÇAMENTO
95	95.4.5	Consultorias Diversas	LANÇAMENTO
95	95.4.6	Gastos com Acidentes	INTEGRAÇÃO
95	95.4.6.01	Indemnizações	LANÇAMENTO
95	95.5	OUTROS CUSTOS	INTEGRAÇÃO
95	95.5.1	Custos Inerentes à Mora	LANÇAMENTO
95	95.5.2	Indemnizações	LANÇAMENTO
95	95.5.3	Outros Custos	LANÇAMENTO
97	97	PROVEITOS POR ATIVIDADES	RAZÃO
97	97.1	FUNÇÕES GERAIS	INTEGRAÇÃO
97	97.1.1	Serviços gerais de administração pública	LANÇAMENTO
97	97.1.2	Segurança e ordem pública	LANÇAMENTO
97	97.2	FUNÇÕES SOCIAIS	INTEGRAÇÃO
97	97.2.1	Educação	INTEGRAÇÃO
97	97.2.1.01	CAF	LANÇAMENTO
97	97.2.1.02	Refeições escolares	LANÇAMENTO
97	97.2.2	Saúde	LANÇAMENTO
97	97.2.3	Segurança e Ação Social	INTEGRAÇÃO
97	97.2.3.01	Apoio à terceira idade	INTEGRAÇÃO
97	97.2.3.01.01	Turismo Sénior	LANÇAMENTO
97	97.2.4	Habitação e Serviços Coletivos	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.01	Habitação	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.01.01	Habitação social	LANÇAMENTO
97	97.2.4.01.02	Outras habitações	LANÇAMENTO
97	97.2.4.02	Ordenamento do território	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.02.01	Loteamento e obras	LANÇAMENTO
97	97.2.4.02.02	Ocupação da via pública	LANÇAMENTO
97	97.2.4.03	Saneamento	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.03.01	Tarifas do sistema	LANÇAMENTO
97	97.2.4.03.02	Ramais	LANÇAMENTO
97	97.2.4.03.99	Outros proveitos - Saneamento	LANÇAMENTO
97	97.2.4.04	Abastecimento de água	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.04.01	Venda de água	LANÇAMENTO
97	97.2.4.04.02	Tarifa de disponibilidade	LANÇAMENTO
97	97.2.4.04.03	Ramais	LANÇAMENTO
97	97.2.4.04.99	Outros proveitos - Água	LANÇAMENTO
97	97.2.4.05	Resíduos sólidos	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.05.01	Tarifa domésticos	LANÇAMENTO
97	97.2.4.05.02	Tarifa comércio/indústria	LANÇAMENTO
97	97.2.4.05.03	Utentes sem abastecimento de água	LANÇAMENTO
97	97.2.4.05.99	Outros proveitos - RSU's	LANÇAMENTO
97	97.2.4.06	Proteção do meio ambiente e conservação da natureza	INTEGRAÇÃO
97	97.2.4.06.01	Cemitério municipal	LANÇAMENTO
97	97.2.4.06.99	Outros proveitos	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
97	97.2.5	Serviços Culturais, Recreativos e Religiosos	INTEGRAÇÃO
97	97.2.5.01	Eventos	INTEGRAÇÃO
97	97.2.5.01.01	Eventos culturais	LANÇAMENTO
97	97.2.5.01.02	Eventos sociais	LANÇAMENTO
97	97.2.5.01.03	Eventos desportivos	LANÇAMENTO
97	97.2.5.01.99	Outras atividades e eventos	LANÇAMENTO
97	97.2.5.02	Cultura	INTEGRAÇÃO
97	97.2.5.02.01	Biblioteca	LANÇAMENTO
97	97.2.5.02.02	Museu Municipal	LANÇAMENTO
97	97.2.5.02.03	Castro D'OviL	LANÇAMENTO
97	97.2.5.02.04	Arquivo	LANÇAMENTO
97	97.2.5.02.05	Fundação Navegar	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03	Desporto, Recreio e Lazer	INTEGRAÇÃO
97	97.2.5.03.01	Nave desportiva	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.02	Pavilhão Desportivo de Anta	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.03	Complexo Desportivo Cassufas	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.04	Piscina Municipal	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.05	Piscina Solário Atlântico	INTEGRAÇÃO
97	97.2.5.03.05.01	Balneário Marinho	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.05.02	Piscina Coberta	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.05.03	Piscina Descuberta	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.06	Parque de Campismo	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.07	Clube de Ténis	LANÇAMENTO
97	97.2.5.03.08	Parques infantis	LANÇAMENTO
97	97.2.5.04	Outras atividades cívicas, religiosas e coletivas	LANÇAMENTO
97	97.3	FUNÇÕES ECONÓMICAS	INTEGRAÇÃO
97	97.3.1	Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca	LANÇAMENTO
97	97.3.2	Indústrias e Energia	INTEGRAÇÃO
97	97.3.2.01	Concessão à EDP	LANÇAMENTO
97	97.3.3	Transportes e comunicação	INTEGRAÇÃO
97	97.3.3.01	Parques de estacionamento	LANÇAMENTO
97	97.3.4	Comércio e turismo	INTEGRAÇÃO
97	97.3.4.01	Mercados e Feiras	INTEGRAÇÃO
97	97.3.4.01.01	Mercado Municipal	LANÇAMENTO
97	97.3.4.01.02	Feiras	LANÇAMENTO
97	97.3.4.02	Turismo	LANÇAMENTO
97	97.3.5	Outras Funções Económicas	LANÇAMENTO
97	97.4	OUTRAS FUNÇÕES	INTEGRAÇÃO
97	97.4.1	Operações da dívida autárquica	LANÇAMENTO
97	97.4.2	Transferências entre administrações	LANÇAMENTO
97	97.4.3	QREN-Quadro de referência estratégico nacional	LANÇAMENTO
97	97.4.4	Gastos com acidentes	LANÇAMENTO
97	97.5	OUTROS PROVEITOS	INTEGRAÇÃO
97	97.5.1	Vendas	LANÇAMENTO
97	97.5.2	Prestação de serviços	LANÇAMENTO
97	97.5.3	Proveitos suplementares	LANÇAMENTO
97	97.5.4	Trabalho para a própria empresa	LANÇAMENTO
97	97.5.5	Impostos e taxas	LANÇAMENTO
97	97.5.6	Transferências e subsídios correntes obtidos	LANÇAMENTO
97	97.5.7	Reversão de amortizações e ajustamentos	LANÇAMENTO
97	97.5.8	Proveitos e ganhos financeiros	LANÇAMENTO
97	97.5.9	Proveitos e ganhos extraordinários	LANÇAMENTO

Grupo	Código	Descrição	Tipo Centro Custos
98	98	RESULTADOS ANALITICOS	RAZÃO
98	98.1	Resultados das Atividades	INTEGRAÇÃO
98	98.1.1	FUNÇÕES GERAIS	INTEGRAÇÃO
98	98.1.1.01	Serviços Gerais de Administração Pública	LANÇAMENTO
98	98.1.1.02	Segurança e Ordem Pública	LANÇAMENTO
98	98.1.2	FUNÇÕES SOCIAIS	INTEGRAÇÃO
98	98.1.2.01	Educação	LANÇAMENTO
98	98.1.2.02	Saúde	LANÇAMENTO
98	98.1.2.03	Segurança e Ação Social	LANÇAMENTO
98	98.1.2.04	Habitação e Serviços Coletivos	LANÇAMENTO
98	98.1.2.05	Serviços Culturais, Recreativos e Religiosos	LANÇAMENTO
98	98.1.3	FUNÇÕES ECONÓMICAS	INTEGRAÇÃO
98	98.1.3.01	Agricultura, Pecuária, Silvicultura, Caça e Pesca	LANÇAMENTO
98	98.1.3.02	Indústrias e Energia	LANÇAMENTO
98	98.1.3.03	Transportes e Comunicação	LANÇAMENTO
98	98.1.3.04	Comércio e Turismo	LANÇAMENTO
98	98.1.3.05	Habitação Social	LANÇAMENTO
98	98.1.3.06	Trabalhos realizados por conta de Particulares	LANÇAMENTO
98	98.1.3.99	Outras Funções Económicas	LANÇAMENTO
98	98.1.4	OUTRAS FUNÇÕES	INTEGRAÇÃO
98	98.1.4.01	Operações da Dívida Autárquica	LANÇAMENTO
98	98.1.4.02	Transferências entre Administrações	LANÇAMENTO
98	98.1.4.03	QREN-Quadro de Referência Estratégico Nacional	LANÇAMENTO
98	98.1.4.04	Gastos com Acidentes	LANÇAMENTO
98	98.2	Custos Não Afetos às Atividades	INTEGRAÇÃO
98	98.2.61	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	LANÇAMENTO
98	98.2.62	Fornecimento e Serviços Externos	LANÇAMENTO
98	98.2.63	Transferências e Subsídios Correntes	LANÇAMENTO
98	98.2.64	Custos com o Pessoal	LANÇAMENTO
98	98.2.65	Outros Custos Operacionais	LANÇAMENTO
98	98.2.66	Amortizações e Ajustamentos do Exercício	LANÇAMENTO
98	98.2.67	Provisões do Exercício	LANÇAMENTO
98	98.2.68	Custos e Perdas Financeiras	LANÇAMENTO
98	98.2.69	Custos e Perdas Extraordinárias	LANÇAMENTO
98	98.3	Outros Proveitos	INTEGRAÇÃO
98	98.3.71	Vendas	LANÇAMENTO
98	98.3.72	Prestação de serviços	LANÇAMENTO
98	98.3.73	Proveitos suplementares	LANÇAMENTO
98	98.3.74	Trabalho para a própria empresa	LANÇAMENTO
98	98.3.75	Impostos e taxas	LANÇAMENTO
98	98.3.76	Transferências e subsídios correntes obtidos	LANÇAMENTO
98	98.3.77	Reversão de amortizações e ajustamentos	LANÇAMENTO
98	98.3.78	Proveitos e ganhos financeiros	LANÇAMENTO
98	98.3.79	Proveitos e ganhos extraordinários	LANÇAMENTO