

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

**A Fundação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos
Municípios e a sua Auditoria**

Enquadramento e caso prático

TÍTULO DE ESPECIALISTA

JOSÉ ANTÓNIO MARQUES PEREIRA

JANEIRO 2015

Agradecimentos

A todos os colegas e amigos que me apoiaram e incentivaram à realização deste trabalho, em especial aos colegas docentes do Departamento de Gestão da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu / Instituto Politécnico de Viseu, Dr. Vítor Campos, Dr. Joaquim Antunes e Dr. Fernando Amaro.

Em termos profissionais, aos sócios e colaboradores da Jorge, Vítor, Neto, Fernandes & Associados, SROC (*atualmente cindida*) e António Vítor Almeida Campos, unipessoal, SROC, Lda., onde exerço funções profissionais ligadas às áreas de contabilidade, fiscalidade e auditoria, de supervisão e coordenação de trabalhos/equipas de trabalho, de forma ininterrupta, há mais de 20 anos.

À minha família, pela compreensão, incentivo e motivação durante todo este longo percurso e que uma vez mais me ajudaram a levar por diante mais este projeto.

A todos os meu mais profundo e emocionado muito obrigado.

FICHA TÉCNICA

Título: A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria - *Enquadramento e caso prático*

Autor: José António Marques Pereira

Docente na Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Viseu / Instituto Politécnico de Viseu, 2015 (Departamento de Gestão)

Índice

1. Introdução.....	7
2. As Autarquias Locais.....	8
2.1. Enquadramento.....	8
2.2. Organização Autárquica	8
2.3. O Financiamento das Autarquias Locais	11
2.4. As receitas próprias no financiamento autárquico.....	13
2.4.1. Conceito de taxas, tarifas e preços.....	14
3. Enquadramento legal.....	15
3.1. Caracterização do regime legislativo das finanças locais.....	15
3.2. A autonomia administrativa e financeira das autarquias	17
3.3. Caracterização do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL).....	18
4. Caracterização do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) ..	20
5. A Contabilidade de Custos no POCAL.....	22
5.1. Objetivos da Contabilidade de Custos.....	22
5.2. Utilizadores da Contabilidade de Custos.....	24
5.3. A utilidade da Contabilidade de Custos.....	25
5.4. Características e requisitos do sistema de Contabilidade de Custos.....	26
5.5. Sistema de apuramento de custos	27
5.6. Documentação prevista para a Contabilidade de Custos	29
6. A Contabilidade de Custos na fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços municipais.....	31
7. Análise à fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços nos Municípios e a sua auditoria	32
7.1. Caso Prático – Relatório de Fundamentação Económico-Financeira das taxas e preços municipais	34
7.1.1. Objetivos.....	34
7.1.2. Pressupostos e Condicionantes do Estudo.....	34

7.1.3.	Metodologia.....	34
7.2.	Relatório de Fundamentação Económico-Financeira das taxas e preços municipais – Aspectos técnicos/operacionais.....	36
7.2.1.	Fórmula de cálculo	36
7.2.2.	Apuramento do custo da atividade pública local (CTAXA).....	38
7.2.2.1.	Cálculo do Custo Administrativo (CADM).....	39
7.2.2.2.	Cálculo do Custo dos Serviços Técnicos (CSTEC).....	39
7.2.2.3.	Cálculo dos Custos Específicos (CESP).....	40
7.2.2.4.	Cálculo dos Custos Indiretos (CIND).....	40
7.2.2.5.	Custo / Gasto Total (CTAXA).....	41
7.2.2.5.1.	Cálculo do Custo da MOD (RMOD).....	41
7.2.2.5.1.1.	Apuramento dos minutos anuais potenciais por funcionário	41
7.2.2.5.2.	Apuramento do custo total.....	41
7.2.2.6.	Cálculo do Custo com Amortizações de Equipamentos (CAMORT).....	43
7.2.2.6.1.	Apuramento dos minutos anuais potenciais dos equipamentos	43
7.2.2.6.2.	Apuramento dos custos anuais dos equipamentos	43
7.2.2.7.	Cálculo dos Custos de Funcionamento (CFUNC).....	45
7.2.2.8.	Cálculo dos Custos Indiretos (CIND).....	45
7.2.2.9.	Viaturas e Máquinas	46
7.2.2.10.	Fichas de apuramento do custo das taxas, tarifas e preços	47
7.2.2.11.	Mapas de apuramento do valor das taxas, tarifas e preços municipais.....	48
7.3.	Programa de Auditoria para a Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município.....	49
8.	Conclusão.....	54
9.	Bibliografia	56

Índice de quadros

Quadro 1 – Organização Autárquica: Autarquias Locais	9
Quadro 2 – Organização Autárquica: Entidades equiparadas às Autarquias Locais	10
Quadro 3 – Principais fontes de financiamento autárquicos	12
Quadro 4 – Conceitos	14
Quadro 5 – RGTAL: Objetivos	19
Quadro 6 – POCAL: Sistemas Contabilísticos	21
Quadro 7 – Potenciais destinatários da informação da Contabilidade de Custos	24
Quadro 8 – Funções estabelecidas pelo POCAL	27
Quadro 9 – Resumo das características da Contabilidade de Custos no POCAL	30
Quadro 10 – Tipos de taxas	35
Quadro 11 – Apuramento dos Custos de Deliberação	40
Quadro 12 – Apuramento dos minutos de trabalho dos intervenientes	41
Quadro 13 – Apuramento do custo / minuto dos intervenientes	42
Quadro 14 – Apuramento dos minutos de funcionamento dos equipamentos	43
Quadro 15 – Apuramento do custo / minuto dos equipamentos	43
Quadro 16 – Apuramento dos custos de funcionamento por minuto	45
Quadro 17 – Apuramento dos custos indiretos por minuto	45
Quadro 18 – Apuramento dos custos das viaturas e máquinas por minuto	46
Quadro 19 – Fichas de custos	47
Quadro 20 – Mapa de apuramento do valor das taxas, tarifas e preços	48
Quadro 21 – Auditoria para fundamentação de taxas, tarifas e preços	49

Índice de figuras

Figura 1 – Gestão da economia, eficiência e eficácia	25
Figura 2 – Circuito de apuramento dos custos no POCAL	28
Figura 3 – Fases de apuramento de custos no POCAL	29

Lista de abreviaturas utilizadas

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
CA	Código Administrativo
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Singulares
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGAL	Direção Geral das Autarquias Locais
FBM	Fundo de Base Municipal
FCM	Fundo de Coesão Municipal
FEF	Fundo de Equilíbrio Municipal
FGM	Fundo Geral Municipal
FSM	Fundo Social Municipal
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LFL	Lei das Finanças Locais
LGT	Lei Geral Tributária
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
RFALEI	Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais
RGTAL	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1. Introdução

As populações têm vindo a reclamar das autarquias locais portuguesas a satisfação de um conjunto cada vez maior de necessidades e prestações de serviços, que não têm vindo a ser acompanhados por igual crescimento dos recursos ao seu dispor.

As maiores fontes de receitas das autarquias são originárias das transferências efetuadas pelo Estado e por outras entidades e de impostos cujas bases são fixadas por Lei ou Decreto-Lei da Assembleia da República, constituindo uma preocupação dos gestores autárquicos a procura de novas fontes de financiamento e a exploração das já existentes, para equilibrarem os orçamentos e satisfazer as necessidades dos seus municípios.

As receitas em relação às quais as autarquias locais têm maior margem de manobra financeira são as provenientes de taxas, tarifas e preços, podendo tornar-se aliciante o seu aumento, tendo em vista o incremento das receitas.

Torna-se imperativo ter meios para justificar o valor das taxas, tarifas e preços, em virtude do direito à informação que os utentes e outros utilizadores internos e externos gozam, num Estado Democrático e de Direito, como é aquele em que vivemos.

Deste modo, importa perceber qual é a informação que é utilizada como base de trabalho no cálculo dos valores a cobrar aos utentes dos bens e serviços disponibilizados.

Seguindo uma opção que parece lógica, procedeu-se ao enquadramento das Autarquias Locais, à caracterização da sua organização, fontes de financiamento e caracterizou-se as taxas, tarifas e preços como meio de financiamento dos bens e serviços locais, no ponto 2, do presente trabalho. O enquadramento legal, a caracterização e evolução do regime legislativo das finanças locais, a autonomia administrativa e financeira das autarquias e a caracterização do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), foram tratados no ponto 3. Caracterizou-se o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), no ponto 4. No ponto 5, abordou-se a contabilidade de custos no POCAL, os seus objetivos, os utilizadores, a utilidade da contabilidade de custos, características e requisitos do sistema de contabilidade de custos, sistema de apuramento de custos e documentação prevista para a contabilidade de custos. A contabilidade de custos na fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços municipais foram abordados no ponto 6. Apresentou-se um caso prático com base num relatório de fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços, utilizado por um Município em que a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) presta serviços de revisão/auditoria, elaborando-se em seguida a uma proposta de um programa de trabalho de revisão/auditoria com o objetivo de aferir sobre a sua conformidade com o exigido pelo POCAL e RGTAL, no ponto 7. E, finalmente, no ponto 8 elaborou-se uma conclusão, focando os aspetos considerados mais importantes na abordagem realizada ao tema.

2. As Autarquias Locais

2.1. Enquadramento

Em Portugal, a existência das autarquias locais encontra-se consagrada na Constituição da República Portuguesa (CRP), mais propriamente no n.º 1 do artigo 235.º, referindo que *“a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais.”*

O n.º 2 do mesmo artigo caracteriza as autarquias locais como pessoas coletivas de população e território dotadas de órgãos representativos que visam a prossecução dos interesses próprios, comuns e específicos das respetivas populações.

Por possuírem interesses próprios (pessoal, património e finanças próprias) e gestão conduzida pelos respetivos órgãos, as autarquias locais caracterizam-se pela não sujeição à hierarquia ou orientação do Governo (a tutela deste é meramente inspetiva), sendo, por isso, consideradas entidades de administração autónoma.

Freitas do Amaral (2008) apresenta para as autarquias locais uma definição mais ampla, referindo que são *“pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes”*.

Segundo Costa (2005), na caracterização das autarquias locais devem ser destacados quatro elementos: o território (*a autarquia apenas pode atuar na sua parcela de território, que lhe foi atribuída por lei, e perante uma determinada população, sendo que os seus atos só são eficazes dentro do seu território base*), a população (*é a nacionalidade e a residência que nos fazem pertencer a uma autarquia e não a naturalidade*), os interesses próprios (*revestem a forma de necessidades sentidas por um conjunto de pessoas, que servem de fundamento à existência das autarquias locais*) e os órgãos representativos (*escolhidos através de eleições*).

2.2. Organização Autárquica

As autarquias locais, tal como estabelecido no n.º 1 e no n.º 2 do artigo 236.º da CRP *“... são as freguesias, os Municípios e as regiões administrativas. As regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem freguesias e Municípios”*. Refira-se que as Regiões Administrativas não estão instituídas.

Atualmente, de acordo com a Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL), as autarquias locais existentes em Portugal compreendem: 308 Municípios, dos quais 278 no Continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; e 3091 Freguesias, das quais, 2.882 no território continental e 209 nas Regiões Autónomas.

De referir que a lei consagra a possibilidade de criação de outros instrumentos de organização autárquica. Nos termos do n.º 3 do artigo 236.º da CRP “nas grandes áreas urbanas e nas ilhas, a lei poderá estabelecer, de acordo com as suas condições específicas, outras formas de organização territorial autárquica”. Esta possibilidade permitirá a criação de formas autárquicas de natureza administrativa cujos objetivos fundamentais são a satisfação das necessidades das populações de uma forma mais eficaz e um efetivo desenvolvimento local.

A par dos Municípios e das freguesias, a administração autárquica portuguesa integra outras formas de organização indispensáveis à prossecução do desenvolvimento local, como sejam as Comunidades Intermunicipais, as Associações de Municípios, as Associações de Freguesias, as Áreas Metropolitanas, as Empresas Municipais e Intermunicipais, os Serviços Municipalizados, entre outras formas de organização autárquica.

Quadro 1 – Organização Autárquica: Autarquias Locais

TIPO	DESCRIÇÃO
Municípios	<p>Segundo Freitas do Amaral (2008), os Municípios são as autarquias locais que visam a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos.</p> <p>O artigo 250.º da CRP estabelece que “os órgãos representativos do Município são a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal”. A Assembleia Municipal, que funciona como um parlamento municipal, é o órgão político de natureza deliberativa do Município, na medida em que toma as grandes decisões e define as orientações a seguir por este. A Câmara Municipal, cujo membro mais importante é o Presidente da Câmara, é o órgão colegial de tipo executivo. É considerada o corpo administrativo do Município, pois leva a cabo a gestão permanente dos assuntos municipais.</p> <p>O quadro de competências e regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos Municípios constam da Lei n.º 75/2013, de 12/09 e ainda da Lei n.º 169/99 de 18/09, com as posteriores alterações, nas partes não revogadas pela Lei n.º 75/2013.</p>
Freguesias	<p>A Freguesia é a autarquia local que, dentro do território municipal, visa a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição paroquial (Freitas do Amaral, 2008). A Freguesia é a autarquia local de base que no território municipal visa a prossecução de interesses próprios da população residente na respetiva circunscrição, mas não constitui uma fração do Município, gozando relativamente a este de total autonomia.</p> <p>Os órgãos representativos da freguesia são a Assembleia de freguesia e a Junta de freguesia (artigo 244.º da CRP).</p> <p>As competências das Freguesias estão previstas no Regime Jurídico das Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 75/2013 de 12/09.</p>
Regiões Administrativas	<p>Segundo Freitas do Amaral (2008), as regiões administrativas são autarquias locais supramunicipais, que trabalham em prol dos interesses próprios das suas populações, que a lei considera serem mais bem geridos em áreas intermédias entre o escalão nacional e o escalão municipal. Devido à complexidade inerente à sua criação, as regiões administrativas ainda não foram criadas, apesar de estarem previstas na constituição.</p> <p>De acordo com artigo 1.º da Lei n.º 56/91, de 13/08, “a região administrativa é uma pessoa coletiva territorial, dotada de autonomia administrativa e financeira e de órgãos representativos, que visa a prossecução de interesses próprios das populações respetivas, como fator da coesão nacional”.</p> <p>Os órgãos representativos da região administrativa são a Assembleia Regional e a Junta Regional (artigo 259.º da CRP).</p> <p>O artigo 17.º da Lei n.º 56/91, de 13/08, refere as atribuições das regiões administrativas, no seu âmbito territorial</p>

Fonte: Elaboração própria

Quadro 2 – Organização Autárquica: Entidades equiparadas às autarquias locais

TIPO	DESCRIÇÃO
<p>Comunidades Intermunicipais e Associações de Municípios</p>	<p>Os Municípios podem constituir associações e federações que lhes permitam administrar interesses comuns (artigo 253.º da CRP). Por Comunidades Intermunicipais entende-se como pessoas coletivas de direito público, que têm a sua origem a partir de um conjunto de Municípios que se aglomeram para atingirem a realização de interesses comuns. Estas podem-se dividir em comunidades intermunicipais de fins gerais e em associações de Municípios de fins específicos. O que as distingue é o facto de as primeiras serem constituídas por Municípios ligados entre si por umnexo territorial e as segundas por serem criadas para a realização de interesses específicos comuns aos Municípios que as integram.</p> <p>A Associação de Municípios apresenta como órgãos: a Assembleia Intermunicipal, o Conselho Diretivo e a Comissão Consultiva Intermunicipal (artigo 68.º da Lei n.º 75/2013, de 12/09). O seu regime jurídico consta no capítulo II do título III do anexo I da Lei n.º 75/2013 de 12/09.</p> <p>As Comunidades Intermunicipais apresentam os seguintes órgãos: a Assembleia Intermunicipal, o Conselho Intermunicipal, o Secretariado Executivo Intermunicipal e o Conselho Estratégico para o Desenvolvimento Intermunicipal (artigo 82.º da Lei n.º 75/2013, de 12/09). O seu regime jurídico consta no capítulo III do título III do anexo I da Lei n.º 75/2013 de 12/09.</p>
<p>Serviços Municipalizados</p>	<p>Segundo o artigo 168.º do Código administrativo (CA), os Serviços Municipalizados são aqueles a que a Lei permite conferir organização autónoma dentro da administração municipal e cuja gestão é entregue a um conselho de administração privativo.</p> <p>Segundo Caetano (1997), os Serviços Municipalizados podem-se equiparar a empresas públicas cujo empresário é o Município, embora não tenham personalidade jurídica, são autónomas, não deixando, contudo, de estar integradas na pessoa coletiva Município.</p> <p>O seu regime jurídico consta no capítulo II da Lei n.º 50/2012 de 31/08.</p>
<p>Associação de Freguesias</p>	<p>A CRP prescreve no artigo 247.º que <i>“as freguesias podem constituir, nos termos da lei, associações para administração de interesses comuns”</i>. <i>“A associação de freguesias é uma pessoa coletiva de direito público, criada por duas ou mais freguesias geograficamente contíguas ou inseridas no território do mesmo Município para a realização de interesses comuns e específicos”</i> (artigo 1.º da Lei n.º 175/99, de 21/09).</p> <p>As Associações de Freguesias de fins específicos são constituídas para promover determinados fins de interesse comum aos seus associados e o seu regime jurídico consta no capítulo IV do título III do anexo I da Lei n.º 75/2013, de 12/09.</p>
<p>Áreas Metropolitanas</p>	<p>A Lei n.º 10/2003, de 13/05 veio estabelecer o regime de criação, quadro de atribuições e competências das Áreas Metropolitanas e o funcionamento dos seus órgãos.</p> <p>De acordo com o artigo 2.º da Lei n.º 10/2003, de 13/05 <i>“as áreas metropolitanas são pessoas coletivas públicas de natureza associativa e de âmbito territorial e visam a prossecução de interesses comuns aos Municípios que as integram”</i>.</p> <p>Os órgãos das áreas metropolitanas são: o Conselho Metropolitano, a Comissão Executiva Metropolitana e o Conselho Estratégico para o Desenvolvimento Metropolitano (Artigo 68.º da Lei n.º 75/2013, de 12/09).</p> <p>O seu regime jurídico consta no capítulo II da Lei n.º 75/2013 de 12/09.</p>
<p>Empresas Locais Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas</p>	<p>Os Municípios, as Associações de Municípios e as Regiões administrativas podem criar, nos termos da Lei n.º 50/2012, de 31/08, empresas de âmbito municipal, intermunicipal ou metropolitanas, <i>“atividades de interesse geral, a promoção do desenvolvimento local e regional e a gestão de concessões, sendo proibida a criação de empresas para o desenvolvimento de atividades de natureza exclusivamente administrativa ou de intuito predominantemente mercantil”</i>.</p> <p>Estas empresas gozam de personalidade jurídica (de direito público), podendo ser consideradas, por esta razão, verdadeiras pessoas coletivas (públicas), distintas das autarquias que estão na sua génese, que participam no seu capital (público) e asseguram a sua superintendência (Bernardes, 2001).</p> <p>A criação deste tipo de empresas está condicionada à demonstração da sua viabilidade económico-financeira e racionalidade económica (artigo 32º da Lei n.º 50/2012 de 31/08).</p>

Fonte: Elaboração própria

2.3. O Financiamento das Autarquias Locais

As fontes de financiamento a que o Estado e as autarquias locais recorrem para assegurar a cobertura dos encargos decorrentes da atividade pública, designam-se de receitas públicas. Segundo Pereira (2012), as receitas públicas podem ser definidas como abrangendo todas as somas em dinheiro ou recurso equivalente, cujo beneficiário é o Estado ou uma outra entidade pública administrativa, e que têm como finalidade principal satisfazer as necessidades financeiras e outros fins públicos relevantes. As receitas públicas podem ser classificadas em patrimoniais, tributárias e creditícias.

As receitas patrimoniais ou económicas resultam da gestão que o Estado faz do seu património. São os preços contratualmente estabelecidos que o Estado recebe pela venda dos produtos do seu domínio privado e pela prestação de alguns serviços ou bens semipúblicos, como por exemplo a venda do património do Estado, as rendas de terrenos e habitações, a venda de mercadorias ou a prestação de serviços.

As receitas tributárias são as que o Estado arrecada exercendo o seu poder de autoridade na cobrança de receitas, sendo desta forma, consideradas receitas de natureza coerciva, como por exemplo as taxas, tarifas e impostos. Representam a parte mais significativa das receitas públicas e são justificadas pela insuficiência das receitas patrimoniais no financiamento da atividade pública. No âmbito deste tipo de receitas, importa salientar as seguintes:

- a) Impostos: tratam-se da figura típica de receita tributária e definem-se como prestações pecuniárias e coativas de carácter unilateral, sem fins de punição, que são impostas aos contribuintes em relação aos quais se verificam certos pressupostos, genericamente previstos na lei e que exprimem determinadas situações de riqueza ou consumo.
- b) Taxas: apresentam uma natureza idêntica aos impostos, contudo, os particulares a quem são exigidas, auferem uma contraprestação específica relacionada com o funcionamento de um serviço ou com a utilização de um bem. Esta relação de “troca” permite às taxas diferenciarem-se dos impostos, pois implicam contrapartida para quem as paga.
- c) Contribuições especiais: segundo o n.º 3 do artigo 4º da Lei Geral Tributária (LGT) são *os tributos cujo facto tributário consiste na obtenção pelo obrigado tributário de um benefício ou de um aumento de valor dos seus bens em virtude da realização de obras públicas ou do estabelecimento ou ampliação de serviços públicos*”. Por exemplo, o pagamento de uma quantia em consequência da vantagem indireta reflexamente auferida por indivíduos, resultante da valorização de terrenos, provocada por iniciativas estatais.

As receitas creditícias resultam da entrada do Estado no mercado financeiro, ou seja, do recurso ao crédito (contração de empréstimos) para garantir a prossecução eficiente do interesse público.

No que diz respeito às autarquias locais, estas apresentam-se com património e finanças próprios (autonomia financeira), sendo a gestão dos recursos próprios competência dos respetivos órgãos (n.º 1 do artigo 238º da CRP e artigo 6º da Lei n.º 73/2013, de 03/09). Além disso, o n.º 3 do artigo 238º da CRP refere que “*As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços*”.

Segundo o artigo 241º da CRP, as autarquias podem ainda dispor de poder regulamentar próprio e de poderes tributários (ver também o artigo 15º da Lei n.º 73/2013, de 03/09). Estes poderes tributários podem ser exercidos através da fixação de taxas, dentro de certos limites, sobre o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), do lançamento de derramas e da concessão de benefícios fiscais como contrapartida para a fixação de projetos de particular interesse para o desenvolvimento do Município (Bernardes 2001).

Pelo exposto, as autarquias têm ao seu dispor receitas próprias e ainda receitas provenientes dos impostos diretos do Estado. Deste modo, os recursos das autarquias podem ter origens diversas, incluindo os provenientes de impostos locais, os derivados da gestão do seu património, da utilização dos seus serviços e a possibilidade de acesso, nos termos da Lei, ao mercado nacional de capitais. É possível agregar as diferentes receitas destas entidades em grandes grupos, segundo a natureza dos recursos em causa.

Quadro 3 – Principais fontes de financiamento autárquico

FONTES DE FINANCIAMENTO	DESCRIÇÃO
Transferências	Podem ser decorrentes da Administração Central (participação nas receitas do Estado), da União Europeia ou das entidades que as integram (por exemplo, os Municípios, no caso das Associações de Municípios, entre outras).
Receitas tributárias	Resultam da cobrança de impostos, tendo, portanto, origem fiscal. No entanto, a autarquia não tem poder de criar impostos, estando esta faculdade reservada à Lei (n.º 2 do artigo 103º da CRP). Estes impostos são aprovados pela Assembleia da República.
Receitas provenientes da prestação de bens e serviços	Têm origem na cobrança de taxas, tarifas e preços, relativos aos bens ou serviços prestados pelas autarquias, ou da cedência da utilização de bens públicos que estão sob a sua administração.
Receitas patrimoniais	Derivam da administração do património autárquico ou da disposição dos elementos do seu ativo.
Recurso ao crédito	As autarquias podem contrair empréstimos de curto, médio e longo prazo (Costa, 2003).

Fonte: Adaptado de Costa (2005)

2.4. As receitas próprias no financiamento autárquico

No orçamento municipal, as receitas mais representativas são os fundos municipais (participação dos Municípios nos impostos do Estado). Segundo o artigo 10º da Lei n.º 73/2013, de 03/09, a participação de cada autarquia local nos recursos públicos visa o equilíbrio financeiro vertical (adequação dos recursos municipais às respetivas atribuições e competências) e horizontal (correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau resultantes, designadamente, de diferentes capacidades na arrecadação de receitas ou de diferentes necessidades de despesa).

Ao nível dos poderes tributários, os Municípios têm uma margem de manobra muito reduzida, tendo apenas competências ao nível das taxas da derrama e da fixação da taxa do IMI. Apesar do facto das receitas de alguns impostos locais ser atribuídas aos Municípios, a competência para fixar as suas bases de incidência bem como as suas taxas pertence no essencial ao Governo (Costa e Silva, 2000).

Assim sendo e face às necessidades de financiamento da atividade pública local, a grande possibilidade de expansão das receitas próprias dos Municípios situa-se ao nível do lançamento de taxas, tarifas, preços e multas, sendo expectável que aumentem o seu valor quando o rendimento proveniente de outras fontes está fortemente restringido. Contudo, os Municípios não os podem aumentar indiscriminadamente, pois correm o risco de induzirem a mobilização dos munícipes para locais onde os valores sejam mais baixos (Costa e Silva, 2000).

Para assegurar a neutralidade das receitas fiscais, a incidência dos impostos e a imposição das taxas e preços deveriam ser efetuadas tendo em conta o benefício dos contribuintes com as despesas que financiam. Para o cumprimento deste objetivo, no caso dos impostos é necessário atender à medida do benefício num sentido global, pois não se lhes aplica o princípio da não consignação¹, como não são exigidos como contrapartida de serviços específicos prestados pelo Município. O mesmo já não se passa com as taxas e preços em que é possível fixar o seu montante em função duma contrapartida específica do Município.

Os Municípios devem recorrer a impostos para financiar as suas atividades, no que é estritamente necessário, nomeadamente o fornecimento de bens públicos puros. Se o fornecimento de bens ou prestação de serviços tiverem como destinatários um cidadão ou conjunto de cidadãos, em particular, os Municípios deverão recorrer com maior intensidade às taxas, tarifas e preços, tornando-se estes numa importante fonte de financiamento das autarquias.

¹ Os impostos financiam indistintamente as despesas públicas. No entanto existem exceções, as quais se encontram previstas no n.º 1 do artigo 43º da Lei n.º 73/2013 de 03/09.

2.4.1. Conceito de taxas, tarifas e preços

A utilização quase indiferenciada das figuras taxa, tarifa e preço, impõe uma tentativa de clarificação dos seus conceitos. A literatura existente sobre esta temática não aborda de forma pacífica as diferenças entre aquelas figuras, uma vez que os contornos daqueles conceitos nem sempre são muito claros e precisos.

Quadro 4 – Conceitos

CONCEITOS	DESCRIÇÃO
Taxas	<p>Para Sousa Franco (2001), “<i>a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe, ou dá origem a, uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não benefício) entre o contribuinte e um bem ou um serviço público. Isto é: trata-se de uma receita pública, ligada a relações, normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou um bem público</i>”. Na opinião daquele autor, a taxa pressupõe financeiramente de certos tipos de utilização de um serviço ou de um bem público; quando não se define o tipo de utilização, demarcado por uma relação concreta, não estamos perante uma taxa, mas sim perante um imposto.</p> <p>Sousa (1992) também menciona que a taxa é uma prestação tributária, estabelecida por lei a favor de uma entidade que exerce funções públicas, como contrapartida de uma determinada ação, por esta levada a cabo.</p> <p>Para Silva (2004) as taxas são prestações coercivas, pecuniárias, bilaterais (sendo este facto que as distingue dos impostos), sem carácter sancionatório. A taxa é assim um preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida numa atividade do Estado ou de outro ente público.</p>
Tarifas	<p>O conceito de <u>tarifa</u> não é muito explorado na literatura existente sobre estas temáticas. A definição deste conceito surge, muitas vezes, por comparação com o conceito de taxas.</p> <p>O acórdão de 31/01 de 2001 do Supremo Tribunal Administrativo prescreve que o conceito de tarifa não coincide com o conceito de taxa, ao referir que “<i>o conceito de taxa não é equivalente ao de tarifa, pois esta é a contraprestação de certos serviços públicos não administrativos exercidos diretamente pelos entes públicos, ou concessionados, que pode assumir a natureza de preço e de taxa mas, em princípio, cobrindo o custo dos serviços prestados</i>”.</p> <p>Esta relação da tarifa com o custo também é realçada por Costa (2003) que entende que a tarifa é uma “<i>prestação pecuniária imposta àqueles que dão origem ao funcionamento de um serviço público ou àqueles a quem a prestação do serviço se dirige. Existe relação entre o custo do serviço/bem e o valor cobrado</i>”.</p>
Preços	<p>A respeito da fixação de <u>preços</u>, Sousa Franco (2001) refere que “<i>os bens patrimoniais produzem frutos que, colocados em mercado, veem o seu valor unitário avaliado por preços; ou prestam serviços que, em mercado, são remunerados por preços</i>”. Deste modo, “<i>estamos perante um preço sempre que, por exemplo, o Estado vende ações da sua carteira de títulos ou lenha das matas nacionais.</i>” (Sousa, 1992).</p> <p>De acordo com Costa (2003), os preços no âmbito da administração local, são uma “<i>prestação pecuniária efetuada por aqueles que utilizam serviços municipais, e apenas na medida, ou quando, os utilizarem. Existe relação entre o custo do serviço prestado e o valor cobrado</i>”.</p>

Fonte: Adaptado de Costa (2005)

3. Enquadramento legal

3.1. Caracterização do regime legislativo das finanças locais

As competências das autarquias locais têm vindo a aumentar desde o dia 25 de abril de 1974, apesar da evolução do regime financeiro ser muito lento.

As sucessivas Leis das Finanças Locais (LFL) têm contribuído para a diminuição da dependência financeira das autarquias locais face às transferências do Orçamento Geral do Estado, e conseqüentemente, a um aumento da autonomia financeira.

Na primeira Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/79, de 02/01) fixaram-se as transferências financeiras mínimas a efetuar do Orçamento de Estado para as autarquias, as quais eram sempre muito questionadas quer pelo Governo, quer pelos Municípios.

A publicação do Decreto-Lei n.º 98/84, de 29/03, estabeleceu que o limite a transferir passaria a ser definido anualmente, sendo que o objetivo era o de corrigir, ou pelo menos minimizar, as assimetrias regionais existentes e conseqüentemente o desequilíbrio de desenvolvimento regional entre as autarquias.

Segundo Sousa Franco (2001), a segunda LFL (Lei n.º 1/87, de 06/01) veio conferir uma grande importância à participação das autarquias nas receitas tributárias do IVA, da SISA (atualmente designada por Imposto Municipal sobre Transmissões – IMT), e apresentou uma nova fórmula de cálculo do Fundo de Equilíbrio Financeiro.

De acordo com Monteiro (2001), a terceira alteração à LFL conferida pela Lei n.º 42/98, de 06/08, ao propor um tratamento distinto relativamente às transferências da Administração Central, veio implementar de facto, a autonomia administrativa, financeira e patrimonial, que já se encontrava reconhecida na LFL anterior (Lei n.º 1/87, de 06/01). A reforma introduzida por esta nova LFL, veio reforçar a capacidade financeira das autarquias locais, e, em particular, dos Municípios, ao proceder ao aumento dos fundos municipais. Foram criados dois novos fundos municipais, o Fundo Geral Municipal (FGM) e o Fundo de Coesão Municipal (FCM). O objetivo que se pretendia alcançar com a criação desta Lei era estabelecer um regime de finanças locais que permitisse a *“justa repartição dos recursos públicos do Estado pelas autarquias e a necessária correção das desigualdades entre autarquias do mesmo grau”* (n.º 2 do artigo 238º da CRP). Na procura desta justiça, autonomizou a determinação e a transferência de fundos para as freguesias dos Municípios², alterou os critérios de distribuição dos fundos municipais e utilizou indicadores mais transparentes e equitativos para os seus beneficiários (Antunes, 2001).

² Pretendia-se obter uma distribuição mais equitativa dos fundos a atribuir a cada freguesia, não ficando estas dependentes do montante de fundos transferidos para o Município em que cada uma se insere.

A quarta alteração à LFL foi instituída pela Lei n.º 94/2001, de 20/08, e ficou a dever-se à necessidade de ajustar os critérios de repartição de fundos municipais pelos diferentes Municípios. Foi criado o Fundo de Base Municipal (FBM), a acrescentar aos outros dois fundos já existentes e aumentou-se a percentagem de participação dos Municípios nos impostos do Estado, IRS, IRC e IVA.

A alteração seguinte à Lei das Finanças Locais, conferida pela Lei n.º 2/2007, de 15/01 veio com o propósito de dotar a gestão e controlo dos dinheiros públicos de transparência e rigor absolutos nos atos de gestão, sentido sistémico da ética e do coletivo nacional, cultura de auditoria e de controlo interno e otimização do mix política/técnica.

O Fundo Geral Municipal (FGM) e o Fundo de Coesão Municipal (FCM) prevaleceram nesta lei, mas com carácter divisionário já que, constituíam em partes iguais o Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF). Foi criado o Fundo Social Municipal (FSM) consignado a funções sociais, nomeadamente na educação, na saúde ou na ação social. Tornou definitiva a participação variável até 5% do IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial, calculada sobre a respetiva coleta líquida das deduções previstas no n.º 1 do artigo 78º do Código do Impostos sobre o Rendimento das pessoas Singulares (CIRS).

Relativamente à Lei n.º 73/2013, de 03/09, designada de Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), existe a preocupação governamental de fazer com que os Municípios tenham orçamentos equilibrados e não empolados, sem por em causa a autonomia do poder local, e também, aumentar a transparência da gestão autárquica, fazendo com que as contas sejam tornadas públicas.

Neste sentido, é de salientar a inclusão do Princípio da equidade intergeracional (distribuição de benefícios e custos entre gerações, de modo a não onerar excessivamente as gerações futuras) e o da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais.

Além disso, impõe um limite à dívida total de operações orçamentais dos Municípios, passando esta a incluir a dívida das entidades pertencentes ao grupo autárquico, como sejam os serviços municipalizados e intermunicipalizados, entidades intermunicipais e associativas municipais, empresas locais e participadas e outras entidades controladas pelos Municípios.

Outra novidade prende-se com a criação de um sistema de alerta precoce de endividamento e de mecanismos de recuperação financeira (saneamento financeiro municipal e recuperação financeira municipal).

3.2. A autonomia administrativa e financeira das autarquias

O regime de tutela a que as autarquias locais estão sujeitas, encontra-se consagrado no artigo 13º da Lei n.º 73/2013, de 03/09, referindo que a tutela sobre a gestão patrimonial e financeira destas entidades é meramente inspetiva. A tutela administrativa por parte do Estado sobre as autarquias locais, consiste na “*verificação do cumprimento da lei por parte dos órgãos autárquicos*” (n.º 1 do artigo 242º da CRP) e está consagrada na Lei n.º 27/96, de 01/08.

Para Freitas do Amaral (2008), o Estado apenas exerce sobre as autarquias poder de tutela de legalidade, não exercendo qualquer tutela sobre o mérito das suas decisões. A tutela estatal sobre o poder local reveste basicamente duas modalidades: tutela inspetiva³ e tutela sancionatória⁴.

Relativamente aos regimes de autonomia, a CRP para além da aludida “*autoadministração*” concede-lhe uma ampla autonomia administrativa e financeira⁵. A autonomia financeira dos Municípios e das freguesias encontra-se prevista no artigo 6º da Lei n.º 73/2013, de 03/09, e assenta, designadamente, nos seguintes poderes dos seus órgãos:

- a) Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais, bem como elaborar e aprovar os correspondentes documentos de prestação de contas;
- b) Gerir o seu património, bem como aquele que lhes seja afeto;
- c) Exercer os poderes tributários que legalmente lhes estejam atribuídos;
- d) Liquidar, arrecadar, cobrar e dispor das receitas que por lei lhes sejam destinadas;
- e) Ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas; e,
- f) Aceder ao crédito, nas situações previstas na lei.

Segundo Costa (2005), é a existência de um património próprio, aliado à autonomia para o desenvolvimento da sua atividade e na obtenção de meios financeiros face ao Governo, que dita, de certa forma, a autonomia de uma autarquia local.

³ Consiste na verificação do cumprimento das leis e dos regulamentos, sendo exercida através de inspeções, sindicâncias e inquéritos.

⁴ Consiste basicamente na aplicação de duas medidas sancionatórias, a perda de mandato e a dissolução do órgão.

⁵ Em Portugal, o regime de autonomia administrativa e financeira é um regime excecional. De acordo com o estabelecido no n.º 1 e n.º 3 do artigo 6º da Lei n.º 8/90, de (Lei de Base da Contabilidade Pública), os serviços e os organismos da Administração Central só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira se as suas receitas próprias cobrirem pelo menos 2/3 das despesas totais, exceto nos casos em que aquela autonomia seja um imperativo constitucional.

3.3. Caracterização do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA)

De acordo com Vasques (2008: 24), até 2007, as taxas locais apresentavam um enquadramento jurídico considerado insuficiente, motivado, sobretudo, pela maior atenção dada pelo Direito Fiscal à figura dos impostos, remetendo os demais tributos a uma posição de relativa marginalidade.

De facto, as Leis das Finanças Locais aprovadas até à presente data limitaram-se a fixar os exemplos de taxas que as autarquias podiam criar, sem estabelecer quaisquer regras de forma ou de substância para o efeito, levando a uma liberdade, quase irrestrita, na criação destes tributos públicos.

O RGTA (Lei n.º 53-E/2006, de 29/12), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007 mas cuja aplicação efetiva ocorreu em abril de 2010, veio alterar aquele cenário. Este diploma foca, entre outros aspetos, as relações jurídico-tributárias relativas ao pagamento de taxas, aliás, a atual LFL (Lei n.º 73/2013, de 03/09) indica no n.º 1 do artigo 20º, que os Municípios podem criar taxas nos termos do RGTA.

Segundo o artigo 6º do RGTA, as taxas municipais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos Municípios, designadamente:

- a) Pela realização e manutenção de infraestruturas urbanísticas primárias e secundárias;
- b) Pela concessão de licenças, prática de atos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular;
- c) Pelo aproveitamento do domínio público e privado municipal;
- d) Pela gestão do tráfego;
- e) Pela gestão de equipamento rural e urbano;
- f) Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da proteção civil;
- g) Pelas atividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional.

Com o RGTA, passaram a existir mecanismos de controlo às taxas praticadas pelos Municípios. Até então, o controlo sobre a criação de taxas e seus consequentes regulamentos pouco subsistia.

Na verdade, como realça Vasques (2008: 25), “o relativo desinteresse da doutrina quanto às taxas veio a contribuir também para a perpetuação de um vazio legislativo que só agora se começa a ultrapassar”.

O RGTAL permite a existência de um enquadramento normativo dos poderes de criação, lançamento e cobrança de taxas por parte das autarquias locais, embora, tal como refere Vasques (2008: 50), este novo regime representa um primeiro passo no sentido da juridificação desta área do sistema tributário.

Segundo o mesmo autor, existem quatro objetivos fundamentais cometidos a este regime: diversificação da base de incidência; a simplificação das taxas locais; a fixação de princípios estruturantes claros para estes tributos públicos e o aperfeiçoamento técnico dos regulamentos locais.

Quadro 5 – RGTAL: Objetivos

OBJECTIVOS	DESCRIÇÃO
Diversificação da base de incidência	O RGTAL fixa no artigo 6.º uma lista exemplificativa das taxas que Municípios e freguesias podem cobrar. No início daquela lista surgem as taxas locais associadas à gestão do património, como sejam, a realização de infraestruturas urbanísticas, a concessão de licenças entre as quais pontificam as licenças de loteamento e obras e a utilização de bens do domínio público municipais. Surgem também referências a novas bases de incidência, como sejam as atividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental.
Simplificação das taxas locais	Das análises aos artigos 3º e 6º do RGTAL, pode concluir-se que as autarquias podem cobrar taxas sobre todos os bens ou serviços que disponibilizem aos particulares. Contudo, a exigência de justificação económico-financeira para as taxas locais (artigo 8º), conduzirá à agregação e eliminação de muitas taxas e, conseqüentemente, à simplificação e redução da tabela de taxas.
Fixação de princípios estruturantes	O RGTAL evidenciou o Princípio da Equivalência Jurídica, o Princípio da Justa Repartição dos Encargos Públicos e o Princípio da Publicidade. O Princípio da Equivalência Jurídica estabelece que <i>“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 local ou o benefício auferido pelo particular”</i> (n.º 1, artigo 4.º do RGTAL). A criação de taxas deve, também, respeitar o Princípio da Prossecução do Interesse Público local, que <i>“visa a satisfação das necessidades financeiras das Autarquias Locais e a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental”</i> (nº 1 do artigo 5º do RGTAL). Por seu lado, o artigo 13º do RGTAL, que consagra o Princípio da Publicidade, vem obrigar à divulgação, nos <i>Websites</i> das Autarquias Locais, dos regulamentos em vigor, bem como da sua fundamentação económico-financeira para, deste modo, garantir a sua clarificação, transparência e comparação entre os regulamentos das diversas Autarquias Locais.
Aperfeiçoamento dos regulamentos locais	Em contraste com as leis de finanças locais que o antecederam, o RGTAL apresenta um conjunto de regras que balizam a produção dos regulamentos de taxas e preços. O art.º 8º obriga à fixação nos regulamentos autárquicos dos elementos essenciais das taxas locais: a sua base de incidência objetiva e subjetiva, o seu valor ou fórmula de cálculo e as respetivas isenções.

Fonte: Elaboração própria

4. Caracterização do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

O aumento das verbas movimentadas, resultante de novas atribuições e competências dos Municípios e o maior grau de responsabilização na produção de bens e na prestação de serviços públicos, tornaram as autarquias em organizações cada vez mais complexas, o que tem originado mudanças importantes no poder local.

Neste cenário, a existência de uma mera Contabilidade em regime de Caixa (preocupações apenas com entradas e saídas monetárias), revelou-se muito limitada no acompanhamento das operações e na evolução e relato do património dos Municípios, deixando de fazer sentido⁶.

Assim sendo e no contexto crescente de atribuições, tornava-se cada vez mais importante clarificar a aplicação dos recursos ao dispor dos Municípios, quantificar os seus resultados, utilizar métodos de gestão que tivessem por objetivo a economia de meios, a eficiência, a eficácia e o fornecimentos de informação credível e de qualidade. Só depois de reunidas estas condições, as autarquias estariam em condições para satisfazerem as necessidades das populações locais de forma equilibrada e eficiente.

O POCAL surge devido à necessidade de modernizar as autarquias locais, constituindo um poderoso instrumento de apoio à sua gestão, pois, *“quanto mais clara e rigorosa for a informação fornecida pela contabilidade, mais cuidada e eficiente terá que ser a gestão dos recursos disponíveis, porque mais exigente será a população em geral e os eleitos em particular, no acompanhamento e avaliação das ações planeadas e executadas”* (Carvalho, 2001). No mesmo sentido, também Antunes (2001) refere a importância do POCAL no aumento da eficiência e na acrescida visibilidade e compreensão da gestão dos recursos que se encontram sob a responsabilidade dos eleitos locais.

O principal objetivo⁷ de base do POCAL está centrado na criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, numa contabilidade pública moderna, que auxilie a tomada de decisão por parte dos gestores autárquicos.

⁶ A contabilidade pública tradicional baseava-se num conjunto de legislação que orientava os diversos organismos ao nível do registo contabilístico das despesas e das receitas. A sua principal preocupação era o controlo orçamental, não era possível conhecer o património das instituições, nem a sua situação financeira e económica. Apenas permitia verificar se os organismos aplicavam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respetivas autoridades orçamentais (ponto 3 do Decreto-Lei n.º 232/97, de 28/07). A contabilidade tradicional funcionava como uma mera Contabilidade de Caixa, em que se registavam unicamente operações dos fluxos de recursos financeiros, através do método de registo unigráfico.

⁷ Para além da integração dos três subsistemas de informação contabilística, com a introdução do POCAL pretendia-se *“a sua uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira, permitir o conhecimento completo do valor do contabilístico do respetivo património, bem como a apreciação e julgamento do resultado anual da atividade autárquica”* (artigo 6º da Lei n.º 94/2001, de 20/08).

Quadro 6 – POCAL: Sistemas Contabilísticos

SISTEMAS	DESCRIÇÃO
Contabilidade Orçamental	<p>“Tem como objetivo o registo e controlo do orçamento, das despesas e das receitas, desde a sua previsão até ao pagamento e recebimento” (Monteiro, 2001). Pode ainda ser definida como o “planeamento sistemático das atividades da organização, quando este é apresentado em orçamentos” (Marques, 2000). Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental, prevêem-se mapas orçamentais com informação de todas as fases da despesa e da receita. Os documentos previsionais consubstanciam-se nas Grandes Opções e no Orçamento. As Grandes Opções do Plano definem as linhas de desenvolvimento estratégico de cada autarquia e integram o Plano Plurianual de Investimentos e as atividades mais relevantes da gestão autárquica.</p>
Contabilidade Patrimonial	<p>Também designada de contabilidade geral, financeira, ou externa, representa uma das várias novidades nas autarquias, pois até à aprovação do POCAL, a única contabilidade obrigatória era a orçamental. Esta contabilidade tem, entre outros, como objetivos o registo das relações com o exterior, a revelação contabilística, o registo dos factos que alteram o património da autarquia e o apuramento do seu resultado global. Deste modo, utilizando o método de registo digráfico, este subsistema da contabilidade irá permitir conhecer o valor atual do imobilizado, o valor das dívidas e dos inventários, permitindo o conhecimento dos resultados económicos do exercício. Em termos de estruturas e de mapas esta contabilidade é muito semelhante à das empresas privadas. Com efeito, os outputs (mapas finais) mais importantes que esta contabilidade produz, são o Balanço e a Demonstração dos Resultados por Naturezas, elaborados numa base económica (ou de acréscimo – <i>accrual basis</i>).</p>
Contabilidade de Custos	<p>Tem como objetivo proporcionar informação adicional para a gestão, através do apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à determinação das taxas, tarifas e preços dos bens e serviços.</p>

Fonte: Elaboração própria

Segundo o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02, a integração destes três subsistemas de informação contabilísticos possibilita a gestão dos recursos da autarquia de forma rigorosa, eficaz e eficiente, devendo permitir atingir os seguintes fins:

- a) Efetuar um adequado controlo financeiro e obter informação para a tomada de decisão dos órgãos autárquicos, quer se tratem de decisões de carácter administrativo ou político;
- b) Criar normas e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, permitindo desta forma a determinação dos resultados orçamentais;
- c) Considerar os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria, na execução orçamental;
- d) Uniformizar os critérios previsionais, com a definição de regras de elaboração do orçamento;
- e) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCAL;
- f) Obter elementos para o cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional; e,
- g) Disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local, revelando a composição, valor e a evolução do património de forma a obter informação para a elaboração do Balanço.

O n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02 refere que “o POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas”. São consideradas entidades equiparadas às autarquias locais, as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de Municípios de direito público, bem com as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei supracitado).

Uma das inovações do POCAL face a qualquer plano de contabilidade existentes tem a ver com o sistema de controlo interno. No seu ponto 2.9 são apresentados uma série de procedimentos e normas de controlo obrigatórias, que devem constar na norma de controlo interno a elaborar por cada autarquia.

No ponto 3.2 do POCAL, são apresentados os princípios contabilísticos que devem permitir a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados, da situação financeira e da execução orçamental da entidade e que são os seguintes:

- a) Princípio da entidade contabilística;
- b) Princípio da continuidade;
- c) Princípio da consistência;
- d) Princípio da especialização (ou acréscimo);
- e) Princípio do custo histórico;
- f) Princípio da prudência;
- g) Princípio da materialidade; e,
- h) Princípio da não compensação.

5. A Contabilidade de Custos no POCAL

5.1. Objetivos da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos constitui um importante instrumento de gestão financeira e económica e em termos formais, a sua introdução nas autarquias resulta de imperativos legais previstos sobretudo através do ponto 2.8.3.1 do POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22/02, que estabelece a obrigatoriedade da Contabilidade de Custos no apuramento dos custos das funções⁸ e dos custos subjacentes à fixação dos preços de bens e serviços. O Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29/12 e a Lei das Finanças Locais (LFL), aprovada pela Lei n.º 73/2013 de 03/09, vieram dar um contributo para a sua progressiva implementação e utilização efetiva (Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009).

⁸ As funções são áreas de intervenção autárquica, relativas à atividade, em todos os domínios para os quais a Autarquia dispõe de atribuições. As funções a que o POCAL se refere estão discriminadas no seu ponto 10.1.

Apesar do principal objetivo da Contabilidade de Custos no POCAL ser o apuramento dos custos das funções e a determinação dos custos subjacentes à fixação de taxas, tarifas e preços dos bens e dos serviços, esta deve ter em perspetiva um alcance maior, sobretudo (IGAE, 1994):

- a) Clarificar a aplicação de recursos públicos (mais clareza na prestação de contas dos Municípios);
- b) Facilitar a elaboração e avaliação de orçamentos – o que se prevê para o futuro não se pode desligar do passado recente. Desta forma, a Contabilidade Analítica ou de Custos apresenta-se como uma fonte privilegiada de informação sobre custos, proveitos e resultados históricos, para efeitos de planeamento e elaboração dos orçamentos;
- c) Fazer a ligação com a Contabilidade Patrimonial e permitir o seu controlo;
- d) Medir a eficiência, eficácia e economia na utilização dos recursos públicos;
- e) Fundamentar a valorização dos bens produzidos pela autarquia e para a autarquia ou dos bens de domínio público;
- f) Apoiar a tomada de decisões, nomeadamente decisões sobre se a autarquia deve continuar a ser responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas;
- g) Construir bases para implementação de um adequado sistema de controlo de gestão;
- h) Fornecer informação a entidades financiadoras de bens, serviços ou atividades para obtenção de subsídios e ajudas – na medida em que a atribuição de subsídios é efetuada tendo em conta determinados critérios de seleção e seriação, sendo que a informação adequada sobre custos constitui um requisito essencial para a sua concessão;
- i) Permitir a comparação dos custos de produtos ou serviços similares entre diferentes autarquias, entre diferentes exercícios económicos e inclusivamente efetuar comparações com unidades do sector privado;
- j) Auxiliar a elaboração do relatório de gestão e de outros documentos de prestação de contas; e,
- k) Analisar periodicamente os desvios verificados entre os custos reais e os custos previstos (previsionais) – a determinação dos desvios é uma forma de controlar a atividade produtiva de uma organização e pôr em evidência as possíveis ineficiências que podem existir na obtenção de um produto ou na prestação de um serviço.

Segundo Gomes, Carvalho e Fernandes (2009), a implementação do sistema de Contabilidade de Custos nas entidades públicas pretende atingir os seguintes objetivos: justificar o valor das taxas e preços; facilitar a elaboração do orçamento; medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividade e sobre-atividade; apoiar as decisões sobre se a entidade deve continuar responsável diretamente por determinado serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas; facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades; comparar custos de produtos/serviços similares entre diferentes entidades; comparar custos de produtos/serviços similares entre diferentes exercícios económicos; comparar custos reais com custos previsionais.

Para atingir estes objetivos, o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22/02 apresenta uma série de documentos mínimos obrigatórios, dando também indicação de algumas regras sobre a sua execução, nomeadamente ao nível do apuramento dos custos diretos e indiretos das funções, bens e serviços.

5.2. Utilizadores da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos deve assumir um papel relevante na gestão da atividade autárquica, proporcionando aos administradores autárquicos a informação necessária para o adequado planeamento e execução das suas funções.

Sendo assim, deve considerar-se que os principais utilizadores da informação fornecida pela Contabilidade de Custos são os gestores autárquicos, contudo é também reconhecida a importância desta informação para os cidadãos, contribuintes e utentes. Estes utilizadores necessitam de informação interna credível e objetiva para avaliarem se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente.

Trata-se de uma contabilidade dirigida, essencialmente, para o interior da organização, sem prejuízo das suas informações serem também utilizadas no exercício do controlo da eficiência e eficácia, realizado por órgãos ou entidades externas. Desta forma, são vários os potenciais destinatários, quer internos, quer externos, da Contabilidade de Custos, resumidos no quadro seguinte.

Quadro 7 – Potenciais destinatários da informação da Contabilidade de Custos

UTILIZADORES	DESCRIÇÃO
Internos	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Órgãos de gestão ♦ Responsáveis diretos dos centros de responsabilidade ♦ Responsáveis pelo controlo interno da organização
Externos	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Órgãos de controlo externo ♦ Credores ♦ Investidores ♦ Cidadãos (eleitores, contribuintes, utentes) ♦ Agrupamentos de cidadãos (sindicatos, associações culturais, desportivas) ♦ Outras entidades públicas

Fonte: adaptado de Carrilo (1999)

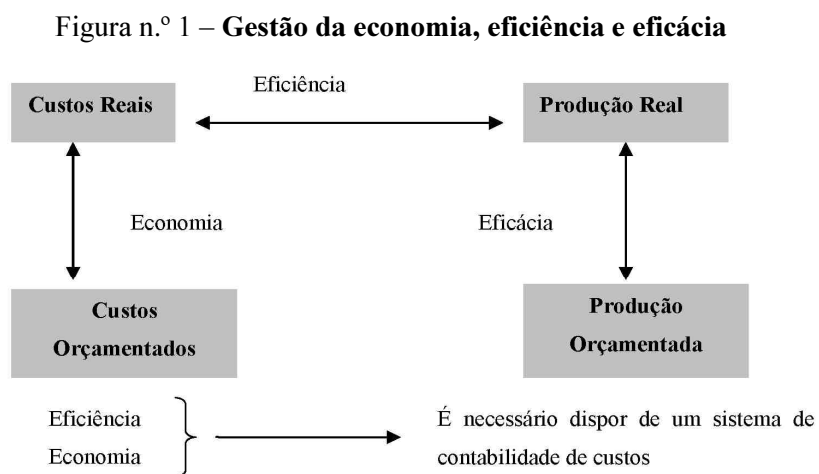
5.3. A utilidade da Contabilidade de Custos

A perspetiva económica e financeira de escassez de recursos, motivada pela conjuntura atual, onde predomina um elevado endividamento autárquico e a crescente transferência de poderes por parte da Administração Central, obriga a preocupações ao nível da gestão equilibrada da despesa por parte das autarquias. A utilização efetiva da contabilidade de custos assume um papel de extrema importância no sentido de fornecer aos gestores autárquicos a informação necessária à otimização dos recursos disponíveis.

De acordo com Carvalho (1998), a Contabilidade de Custos é um sistema que regista, analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão. Além disso, permitirá o cálculo e a análise dos custos, proveitos e resultados por produtos, serviços, atividades, departamentos, funções e valências, sendo possível efetuar a comparação do custo de cada serviço com o seu respetivo preço ou taxa e ainda a comparação de custos entre diferentes instituições que se dedicam a atividades similares.

Para que a informação produzida pela Contabilidade de Custos seja pertinente e útil, a sua recolha deve ser permanente, referente às várias áreas existentes nas autarquias, devendo ainda pautar-se pela procura contínua de dados relevantes. Estes dados são obtidos através das demonstrações financeiras produzidas através do sistema de Contabilidade Patrimonial, tendo a Contabilidade de Custos o papel de complementá-las, discriminando-as de acordo com as necessidades da gestão (Costa, 2005).

A informação obtida através da Contabilidade de Custos é importante na fase de controlo, pretende facilitar a medição da eficiência, eficácia e economia com que se utilizam os recursos ao dispor da organização, permitindo, deste modo, melhorar e racionalizar a gestão destes recursos. Correia (2002) refere que para gerir com economia e eficiência é necessário possuir um sistema de Contabilidade de Custos, que proporcione as informações necessárias à redução e controlo de custos.



Fonte: Correia (2002)

5.4. Características e requisitos do Sistema de Contabilidade de Custos

A implementação de um modelo para apuramento dos custos da atividade municipal, através de um sistema de Contabilidade de Custos, deve ter em conta as regras básicas, estabelecidas pelo POCAL, permitindo o cálculo, análise e controlo dos custos adaptado às particularidades de cada autarquia.

Tendo em conta a flexibilidade de um sistema desta natureza, sabe-se à partida que apesar das autarquias estarem sujeitas às mesmas regras básicas, estabelecidas no POCAL, elas podem apurar os custos por objetos de custo distintos, utilizar diferentes fórmulas de cálculo ou critérios de imputação de gastos, sempre de acordo com a estrutura vigente e as efetivas necessidades de gestão, ou seja, o modelo a utilizar deve permitir o correto apuramento de todos os custos, contribuir para a satisfação das necessidades dos vários utilizadores e ser suficientemente flexível para que as autarquias possam realizar adaptações sempre que necessário (Costa, 2005).

A implementação de um sistema de Contabilidade de Custos numa autarquia deve ter como ponto de partida a análise aprofundada da sua composição e do seu funcionamento. Depois, existe a necessidade de definir, identificar, medir e valorizar todos os seus consumos, para com base neles, fazer imputações a centros de custos e/ou centros de responsabilidade, funções e por fim aos bens e/ou serviços. Apesar do sistema ter como objetivo primordial o apuramento do custo final dos bens e serviços, deve igualmente fornecer um conjunto de informação intermédia útil para os vários utilizadores internos e para auxílio da tomada de decisão dos gestores autárquicos.

De uma forma resumida, pode-se considerar que a implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos abrangerá as seguintes fases (IGAE, 1994):

- a) Análise dos custos por natureza tendo por base os elementos da Contabilidade Patrimonial;
- b) Divisão da autarquia em centros de responsabilidade e/ou centros de custos, de acordo com a sua estrutura (organograma);
- c) Análise e registo dos custos considerados incorporáveis e não incorporáveis;
- d) Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objeto de custo: diretos (matérias, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos) e indiretos;
- e) Agrupamento de custos por funções;
- f) Análise da atividade autárquica no que se refere aos bens e serviços que produz;e,
- g) Análise dos proveitos e margens dos bens vendidos e dos serviços prestados.

Os Municípios deverão começar por implementar e cumprir objetivos básicos previstos na Lei, evoluindo progressivamente para sistemas mais complexos que permitam satisfazer todos os objetivos apresentados e conseqüentemente níveis de eficiência, eficácia e satisfação mais elevados.

5.5. Sistema de apuramento de custos

O POCAL refere que a Contabilidade de Custos tem por objetivo apurar os custos das funções, bens e serviços. Para se proceder a um correto apuramento dos custos, é necessário analisar os bens produzidos e os serviços prestados pela autarquia e, seguidamente, com base na informação fornecida pela Contabilidade Patrimonial, proceder-se à reafecção dos custos suportados pelos diferentes centros de responsabilidade, centros de custos e pelas diferentes funções⁹ da autarquia.

No desenvolvimento da atividade autárquica, existem quatro funções¹⁰ principais (funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções) e dentro destas, o POCAL apresenta no seu ponto 10.1, várias subfunções que competem à autarquia desempenhar, para atingir os seus diferentes objetivos.

Quadro 8 – Funções estabelecidas pelo POCAL

FUNÇÕES	DESCRIÇÃO
Gerais	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Serviços Gerais de Administração Pública ♦ Segurança e Ordem Pública
Sociais	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Educação ♦ Saúde ♦ Segurança e Ação Sociais ♦ Habitação e Serviços Coletivos ♦ Serviços Culturais, Recreativos e Religiosos
Económicas	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca ♦ Indústria e Energia ♦ Transportes e Comunicações ♦ Comércio e Turismo ♦ Outras funções económicas
Outras Funções	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Operações da dívida autárquica ♦ Transferências entre administrações ♦ Diversas não especificadas

Fonte: adaptado do ponto 10.1 do POCAL

Se a autarquia decidir a utilização de um modelo orgânico de apuramento dos custos, tal como é defendido pela IGAE (1994), os centros de custos a considerar, devem ter sempre em conta a estrutura funcional da autarquia, materializada no seu organograma.

Alguns centros são considerados centros principais, porque participam de forma direta na execução das várias funções, e outros considerados centros auxiliares, pois servem de apoio aos primeiros, na realização das suas atividades.

⁹ O POCAL não prevê de forma explícita a necessidade de reclassificação dos custos e proveitos por funções orgânicas. No entanto, a classificação orgânica é a que tem maior correspondência com a divisão da entidade em centros de custos, para além de constituir o esqueleto do orçamento, e tem como objetivo o agrupamento das despesas segundo um critério de organização e de gestão, tendo em conta os centros de responsabilidade para realização das despesas. A utilização de um modelo orgânico facilita a imputação de custos e contribui para o efetivo controlo de gestão (Carrillo, 1999).

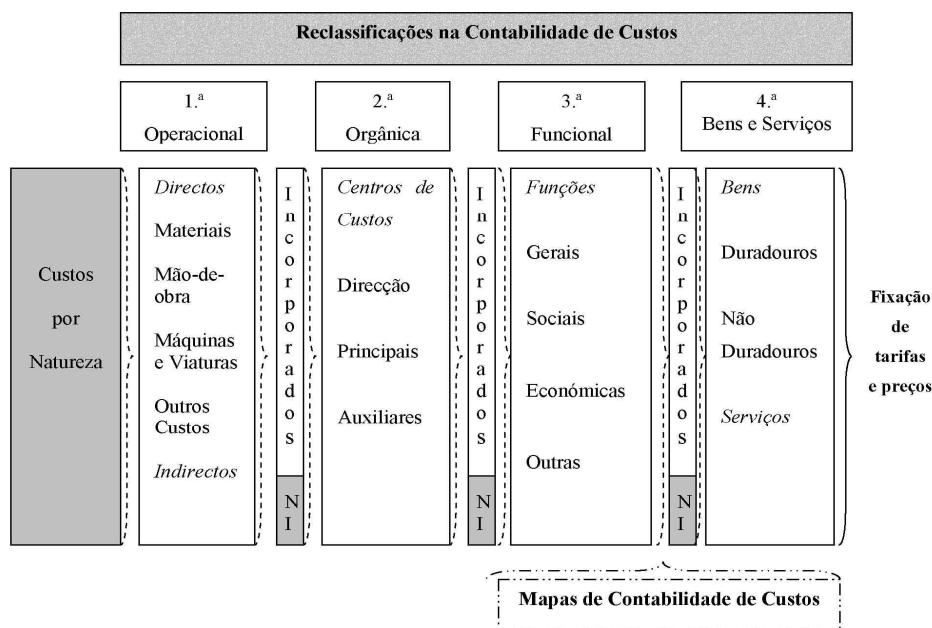
¹⁰ Tem sido consensual que a estrutura das funções autárquicas a adotar no âmbito da contabilidade de custos é semelhante à classificação das despesas apresentada nos pontos 2.5.1, 10.1 e 11.1 do POCAL, com as necessárias adaptações, designadamente por estarmos perante conceitos de despesa e de custos que são diferentes.

Depois de apurados os custos dos centros de custos, estes devem ser transferidos para as diferentes funções (gerais, sociais, económicas e outras funções). Estas funções também podem ser principais e auxiliares, incorporando custos diretos (diretamente imputáveis a cada função) e indiretos (custos transversais à atividade autárquica). Os custos destas funções terão de ser imputados aos diferentes bens e serviços. Numa primeira fase, imputa-se aos bens e serviços os custos das funções diretamente relacionados com a sua prestação. Numa segunda fase, terão de ser imputados os custos indiretos¹¹ através do recurso a cálculos auxiliares para apurar o coeficiente de imputação¹². Somando aos custos diretos os indiretos, obtém-se o custo final de um bem ou serviço.

Apurados os custos de cada bem ou serviço, os gestores autárquicos passam a ter informação válida para fixarem e fundamentarem as taxas, tarifas e preços praticados. Em relação a este aspeto, nem sempre é fácil estabelecer uma ligação entre os custos ocasionados pelas atividades desenvolvidas e relacionadas com a produção de bens e/ou com a prestação de serviços, e os respetivos proveitos.

Todo o circuito de apuramento de custos referido pode ser visualizado na figura n.º 2.

Figura n.º 2 – Circuito de apuramento dos custos no POCAL



Fonte: Costa e Carvalho (2006)

¹¹ 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. O coeficiente de imputação dos custos indiretos por função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram".

¹² Por sua vez, o ponto 2.8.3.4 do POCAL, dispõe que "os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados. Os custos indiretos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indireto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indiretos".

5.6. Documentação prevista para a Contabilidade de Custos

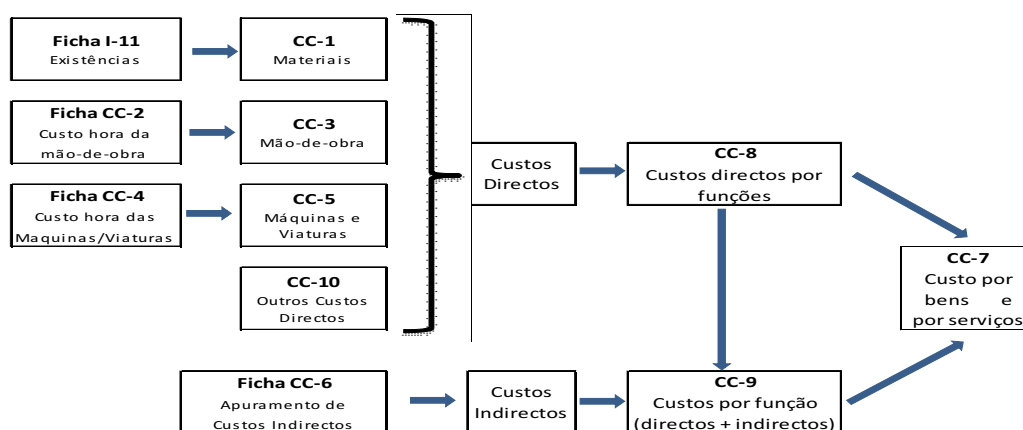
O POCAL, no ponto 2.8.3.6, estabelece uma série de documentos para a elaboração da Contabilidade de Custos, cujo conteúdo mínimo obrigatório se encontra definido, assim como a informação que cada ficha deve conter está previsto no ponto 13.3. Esse documentos consubstanciam-se nas seguintes fichas:

- a) Materiais (CC-1).
- b) Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2).
- c) Mão-de-obra (CC-3).
- d) Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4).
- e) Máquinas e viaturas (CC-5).
- f) Apuramento de custos indirectos (CC-6).
- g) Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7).
- h) Apuramento de custos directos da função (CC-8).
- i) Apuramento de custo por função (CC-9).

Apesar da importância que todos estes mapas representam para o adequado apuramento dos custos das funções, dos bens e serviços e para o auxílio da fixação do valor das taxas, tarifas e preços, os mapas principais são o CC-9 – Custo total das funções, o CC-8 Custos directos das funções e o CC-7 Custo dos bens e serviços, estando implícito que a imputação dos custos deve ser mensal.

Na figura n.º 3, pode-se visualizar os passos necessários para apurar o custo de uma função, de um bem e de um serviço.

Figura n.º 3 – Fases de apuramento de custos no POCAL



Fonte: Adaptado de Carvalho, Costa e Macedo (2008)

Quadro 9 – Resumo das características da Contabilidade de Custos no POCAL

CARACTERÍSTICAS	DESCRIÇÃO
Referência	O POCAL estabelece no ponto 2.8.3.1 a obrigatoriedade da Contabilidade de Gestão (Custos) no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.
Principais objetivos	Dos objetivos traçados para a contabilidade de gestão por uma grande diversidade de autores e organismos, os mais importantes para a realidade autárquica prendem-se com a determinação dos custos para a avaliação de ativos (sobretudo nas obras por administração direta e inventários), determinação e fixação de taxas e preços públicos, disponibilização de informação à gestão para a tomada de decisão (planeamento, controlo e redução de gastos, avaliação de programas e estudos económicos), o controlo da organização e das suas atividades (funções) e a medição do desempenho.
Classificação funcional	O POCAL ao referir a importância do cálculo dos custos por funções revela a importância atribuída pelos Municípios à classificação funcional, de tal forma que apresenta nos seus pontos 9.1 e 10.1 a descrição das funções a desempenhar pelo Município: funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções.
Reclassificação de custos	Na análise aos pontos 2.8.3.2 e seguintes, verifica-se que o POCAL privilegia a reclassificação dos custos em diretos e indiretos. Contudo e tal como refere Costa e Carvalho (2006), tal facto não inviabiliza a utilização de outro tipo de reclassificações, consoante os objetivos a atingir.
Repartição dos custos indiretos	Na repartição dos custos indiretos, o POCAL sugere a utilização de um método de base única, já que refere nos seus pontos 2.8.3.3 e 2.8.3.4, que o coeficiente de repartição que deve ser utilizado é o valor dos custos diretos já considerados e imputados às funções. Trata-se de um método limitado, uma vez que dificilmente existirá uma única base que represente a variabilidade de todo o tipo de gastos indiretos.
Sistema de apuramento de custos	Apesar de não estar referido de forma direta, a leitura do ponto 2.8.3.5 do POCAL sugere a utilização do sistema de custeio total, uma vez que para o apuramento do custo das funções, bens ou serviços devem ser adicionados aos respetivos custos diretos os custos indiretos apurados de acordo com as indicações do ponto 2.8.3.4.
Documentos	No seu ponto 2.8.3.6, o POCAL apresenta um conjunto de documentos que permitem o apuramento dos custos das funções, bens e serviços, indicando o conteúdo mínimo obrigatório a que estão sujeitos. Os documentos são: Materiais (CC-1); Cálculo do custo/hora da mão-de-obra (CC-2); Mão-de-obra (CC-3); Cálculo de custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); Máquinas e Viaturas (CC-5); Apuramento de custos indiretos (CC-6); Apuramento de custos de bens e serviços (CC-7); Apuramento de custos diretos da função (CC-8) e; Apuramento de custos pro função (CC-9).
Demonstração de Resultados por funções	Nos termos do ponto 2.2 – Demonstração de Resultados, a elaboração da Demonstração de Resultados por funções tem carácter facultativo.
Classe 9	O POCAL nada refere sobre a forma de ligação (monista ou dualista) entre a contabilidade de gestão e os restantes sistemas contabilísticos. Não apresenta referências ou desenvolvimento da classe 9, normalmente “reservada” para a contabilidade de gestão, e por isso, nem sequer refere a utilização ou não da digrafia.

Fonte: Elaboração própria

6. A Contabilidade de Custos na fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços municipais

O objetivo principal das autarquias é a satisfação das necessidades locais, utilizando para o efeito uma série de recursos escassos.

O acréscimo de competências e atribuições dos Municípios desencadearam um crescimento importante nas despesas públicas que não foi acompanhado por igual acréscimo das receitas. Para fazer face a este problema, as autarquias precisam de um financiamento estável e suficiente, que permita e assegure uma prestação adequada dos serviços públicos.

Sendo as taxas, tarifas e preços os recursos em relação aos quais os Municípios têm maior margem de manobra financeira, importa apurar de que forma estão a ser fixados os valores a cobrar aos utilizadores, pois os gestores poderão aumentar as tabelas como forma de incrementar as suas receitas.

Dadas as suas características específicas, a contabilidade patrimonial e orçamental, por si só, não apresentam informação adequada e esclarecedora no que se refere ao apuramento do custo dos bens produzidos e dos serviços fornecidos pelas autarquias, pertinente para se poder, através dela, fixar e fundamentar as taxas, tarifas e preços a praticar aos cidadãos.

Assim, a disponibilidade de informação diferenciada sobre o custo dos bens e serviços permite conhecer a quantia de gastos públicos que está a ser aplicada na sua prestação, podendo relacionar-se o seu custo com a correspondente taxa ou preço, com o fim de determinar o grau de cobertura do custo. Desta forma, a informação proporcionada pela Contabilidade de Custos, sobre o custo dos bens e serviços, será extremamente útil na fixação do valor das taxas, tarifas e preços municipais, permitindo levar a cabo uma adequada valorização dos recursos humanos e materiais necessários à sua gestão (Costa, 2005).

São várias as entidades que salientam a importância da Contabilidade de Custos como instrumento privilegiado de auxílio na fixação e fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços da atividade pública local. Por exemplo, o FASAB (1995) e a IFAC (2000) assinalam que a Contabilidade Analítica é importante para a determinação das taxas e preços públicos. Segundo estas entidades, apesar da fixação das taxas e preços públicos ser baseada num conjunto particular de princípios, em critérios políticos, em diplomas legais ou nas próprias políticas públicas, fazendo com que o preço de um bem ou serviço não seja necessariamente igual ou superior ao custo desse bem ou serviço, o custo não deixa de ser importante na fixação de preços pelas instituições públicas.

Também a AECA (1997) refere que um dos objetivos da Contabilidade de Custos na Administração Pública é a determinação do valor das taxas e dos preços públicos, tendo por base as informações recolhidas sobre os recursos consumidos na prestação de um serviço ou na obtenção de um bem.

Em termos legais, a alínea c) do n.º 2 do artigo 8º da Lei n.º 53-E/2006, de 29/12 (RGTA), determina a obrigatoriedade dos regulamentos das taxas municipais conter “*a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local.*”

Também o n.º 1 do artigo 21º da LFL em vigor (Lei n.º 73/2013, de 03/09) regulamenta que “*os preços e demais instrumentos 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*”, reforçando assim, a importância da Contabilidade de Custos no cálculo dos custos dos bens fornecidos e dos serviços prestados, como base de fixação e fundamentação das respetivas taxas, tarifas e preços.

7. Análise à fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços nos Municípios e a sua auditoria

Neste ponto do trabalho, iremos apresentar os principais aspetos constantes de um Relatório de Fundamentação Económico-Financeira das Taxas e Preços Municipais, utilizado por um Município¹³ no qual a SROC em que estou integrado presta serviços de revisão/auditoria, elaborando-se seguidamente um programa de trabalho de auditoria, que tem como principal objetivo aferir da sua conformidade com as disposições previstas no POCAL e no RGTAL.

Dispõe a norma de trabalho de campo no parágrafo 19 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria: “*O revisor/auditor deve obter prova de revisão / auditoria apropriada e suficiente, através de inspeções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentados por forma a suportar a sua opinião*”.

Este parágrafo está associado a duas Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), a “*DRA 230 – Papéis de Trabalho*” e a “*DRA 510 – Prova de Revisão/Auditoria*”.

¹³ Por uma questão de sigilo profissional, não se procederá à identificação do Município em questão.

A “*DRA 230 – Papéis de Trabalho*” considera que o termo papéis de trabalho abrange, não só o suporte de papel, como outros meios de armazenamento de dados, designadamente os eletrónicos, e têm como finalidade:

- a) Ajudar no planeamento e na execução da revisão/auditoria;
- b) Ajudar na coordenação, supervisão e na análise do trabalho de revisão/auditoria;
e,
- c) Registrar a prova de revisão / auditoria resultante dos trabalhos executados, com vista a servir de suporte à sua opinião e a comprovar que tais trabalhos foram realizados de acordo com as Normas Técnicas e Diretrizes de Revisão / Auditoria.

O uso de papéis de trabalho normalizados, embora ajustados a cada realidade objeto de revisão / auditoria, podem melhorar a eficiência da revisão / auditoria, facilitando a delegação do trabalho e proporcionam um meio de controlo de qualidade.

Por sua vez, a “*DRA 510 – Prova de revisão/auditoria*” refere que a obtenção de prova é efetuada por meio de um dos seguintes procedimentos ou da combinação dos mesmos: inspeções, observação, indagação, confirmação, cálculo, procedimentos analíticos. Mais refere que, o revisor / auditor, na sua tarefa de acumulação de prova, deve considerar se a mesma é apropriada e suficiente para suportar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras.

Partindo-se das disposições das Normas Técnicas e Diretrizes de Revisão/Auditoria, elaborou-se uma proposta de programa de trabalhos para a fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços utilizado por um Município, que se aborda de seguida, adaptado ao caso previamente apresentado.

Tal programa, deve ser entendido como um complemento aos restantes trabalhos de revisão / auditoria efetuada ao Município, e não pretende cobrir todos os procedimentos e diligências possíveis de realizar, mas tão só aqueles que, segundo a nossa opinião, são os mais importantes, tendo por referência, o disposto no POCAL, RGTAL e LFL em vigor, ao caso em concreto.

Por uma questão de organização e sistematização da realização e apresentação dos testes de auditoria, estes serão apresentados após a exposição dos principais aspetos do relatório de fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços elaborado pelo Município.

7.1. Caso Prático – Relatório de Fundamentação Económico-Financeira das taxas e preços municipais

7.1.1. Objetivos

O estudo realizado teve como principais objetivos a caracterização e a delimitação da matriz de custos, tendo como finalidade determinar e suportar a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas e preços municipais, designadamente os custos diretos (como a mão-de-obra, as amortizações dos equipamentos utilizados pelos intervenientes diretos, os custos de funcionamento) e os custos indiretos, bem como os investimentos realizados ou a realizar pela autarquia.

7.1.2. Pressupostos e Condicionantes do Estudo

Para a elaboração do estudo foram tidos em consideração os seguintes pressupostos e condicionantes:

- a) A inexistência de um sistema de contabilidade de custos, analítica ou de gestão, faz com que não exista uma desagregação da informação que permita recolher custos de forma mais direta para sustentar com maior rigor o custo da atividade pública local de cada uma das taxas;
- b) A informação sobre os custos da atividade pública local teve como referência os custos incorridos num ano económico de atividade;
- c) A Lei prevê que a fundamentação seja realizada na medida do benefício auferido pelo particular. Assim e atendendo ao princípio da equivalência jurídica (previsto no RGTAL), determinou-se que o benefício auferido pelo particular é tanto maior, quantos mais obstáculos jurídicos forem removidos, ou seja, com o mesmo ato consegue usufruir de maior proporção relativamente à unidade de medida aplicável, ou seja, por exemplo, quem licencia mais frações deverá ter um benefício proporcionalmente maior;
- d) O valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações; e,
- e) A obtenção dos custos inerentes aos processos que levam à obtenção das taxas municipais teve por base as fichas técnicas elaboradas e fornecidas pelos serviços.

7.1.3. Metodologia

Atendendo aos objetivos do estudo e às suas condicionantes, a metodologia seguida assentou na justificação do custo da atividade municipal, sendo as taxas classificadas em quatro grupos.

Quadro 10 – Tipos de taxas

TIPOS	NATUREZA	DESCRIÇÃO
TIPO I	<u>Ato administrativo</u>	<p>Os seus custos são calculados pelo arrolamento dos custos diretos e indiretos por fase do processo administrativo.</p> <p>Duas situações:</p> <p>a) O custo do processo administrativo não tem correlação direta com as unidades de medida de aplicação da taxa, deste modo foram solicitados custos médios para a realização de cada fase do processo, tendo sido fundamentado, neste caso, o custo de um processo tipo de acordo com os indicadores / unidades de medida médias.</p> <p>b) Custo do processo administrativo e / ou operacional é equivalente à unidade de medida da taxa aplicável. Neste caso é aplicada por cada ato final, resultante do processo arrolado.</p>
TIPO II	<u>Ato administrativo</u> mais um <u>processo técnico ou operacional</u>	<p>Os seus custos correspondem à soma dos custos totais (diretos e indiretos) do ato administrativo detalhado por fases do processo com os custos diretos e indiretos associados ao processo operacional / técnico de produção ou prestação do serviço.</p> <p>Na generalidade dos casos existe correlação entre a unidade de medida de aplicação da taxa, deduzindo neste caso que o custo da atividade municipal para um processo administrativo e operacional / técnico pode ser comparável ao valor da taxa cobrada para a prestação do serviço.</p> <p>Nos casos em que não existia a referida correlação adotou-se o referido para as taxas do Tipo I.</p>
TIPO III	<u>Gestão de bens de utilização coletiva</u>	<p>O cálculo dos seus custos correspondeu ao arrolamento dos custos anuais dos equipamentos municipais, reduzindo através de indicadores de utilização à unidade de medida aplicável na taxa.</p> <p>O custo unitário por unidade foi determinado pressupondo a ocupação total, na sua capacidade máxima, ou seja, no horário de funcionamento respetivo mediante o número de utilizações imediatas possíveis.</p>
TIPO IV	<u>Compensação pela realização, manutenção e reforço de infraestruturas urbanísticas</u>	<p>Decorrem da compensação do Município pela realização, manutenção e reforço de infraestruturas urbanísticas primárias e secundárias e da compensação em numerário pela não cedência das áreas para espaços verdes e de utilização coletiva, infraestruturas viárias e equipamentos de determinadas operações urbanísticas.</p> <p>A fundamentação do cálculo destas taxas deve ter em conta: Programa Plurianual de Investimentos municipais na execução, manutenção e reforço das infraestruturas gerais, que pode ser definido por áreas geográficas diferenciadas; diferenciação das taxas aplicáveis em função dos usos e tipologias das edificações e das localizações geográficas diferenciadas.</p>

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

As principais etapas para a prossecução do estudo foram as seguintes:

- a) Análise das contas do Município, da sua estrutura, dos serviços prestados e bens vendidos e análise dos tempos utilizados pelos funcionários nas tarefas que desempenham;
- b) Medição dos tempos médios dos diversos intervenientes e órgãos, obtendo assim os tempos totais e os tempos médios das tarefas relevantes para o estudo;
- c) Ligação dos custos dos intervenientes e órgãos aos tempos despendidos nas diversas tarefas e fazer a triagem das tarefas necessárias;
- d) Traçar o caminho dos custos e associar todos os custos, dos diversos intervenientes / serviços, aos outputs finais (taxas e preços);
- e) Posteriormente, efetuou-se a recolha de informação relativa aos tempos empregues pelos serviços / intervenientes em cada tarefa, que contribuiu diretamente para a formação da taxa;
- f) Recolhida toda a informação possível, procedeu-se à triagem e agrupamento da mesma pelos respetivos processos. Deste modo, foi possível traçar o caminho processual das taxas, os tempos despendidos em cada tarefa e o tempo global do processo – ficha técnica da taxa; e,
- g) Através das fichas técnicas das várias taxas, onde se evidenciam os trâmites processuais que lhes dão origem, foi possível elaborar os respetivos quadros de custos.

7.2. Relatório de Fundamentação Económico-Financeira das taxas e preços municipais – Aspetos técnicos/operacionais

7.2.1. Fórmula de cálculo

A fórmula de cálculo utilizada assenta em duas vertentes essenciais.

- a) Numa primeira fase, apurou-se os custos da atividade pública local.
- b) Numa segunda fase, foram introduzidos os critérios de desincentivo à realização de certas práticas e benefício auferido pelo particular, sendo que o Município, no âmbito das suas atividades políticas e sociais, pode incentivar certas práticas, suportando, para o efeito, parte do custo. Este custo é normalmente denominado por “*custo social suportado*”.

Fórmula de Cálculo genérica:

$$\text{Valor da Taxa (VTAXA)} = \text{CTAXA} \times (\text{BENEF} + \text{DESINC} - \text{CSOCIAL} + 1)$$

Em que:

SIGLAS	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
CTAXA	Custo da Taxa	Total do custo da atividade pública local.
BENEF	Benefício auferido pelo particular	<p>Diz respeito ao benefício que o munícipe obtém com a utilização de determinado bem do domínio público, ou o benefício que o mesmo pode obter com a remoção de um obstáculo jurídico por parte da Câmara Municipal. Relativamente a esta matéria, o RGTAL, no n.º 1 do artigo 4º, refere que as taxas não podem ultrapassar “o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.” Este conceito, acrescentado pela nova lei, engloba na taxa o valor que o munícipe retira da utilização de um determinado bem ou serviço quer este constitua ou não um custo para a entidade.</p> <p>Nos cálculos do custo a suportar pelo munícipe, constatou-se que o benefício aumenta em conformidade com o acréscimo do obstáculo jurídico a retirar ou com a utilização do domínio público pela sua localização geográfica. O benefício também pode aumentar proporcionalmente à área ocupada. A quantificação desse valor foi estimada de acordo com a sua adequação à realidade, com os possíveis investimentos da autarquia local, de acordo com as condições socioeconómicas dos cidadãos do concelho, bem como atendendo ao inequívoco e objetivo favorecimento do munícipe em particular pela concessão da autorização. Como tal, a indispensabilidade de constituir este valor prende-se com a necessidade de existir uma política de justiça e regras, no que concerne à utilização do domínio público e concessão de desobstruções jurídicas. Contudo, este valor não segue uma fórmula matemática, pois é impossível calcular o custo auferido pelo particular em termos concretos. Não obstante, é possível constatar esse benefício em termos reais e lógicos, atendendo ao que mencionámos anteriormente.</p> <p>Para tal, no que se refere ao benefício que está associado ao custo de contrapartida, utilizou-se a fórmula genérica. Para um benefício que resulta única e exclusivamente dos princípios enumerados neste ponto são apresentados valores globais em euros, sempre tendo em conta os parâmetros atrás mencionados, assegurando que os mesmos são inferiores ao valor efetivo do benefício proporcionado ao munícipe.</p>
DESINC	Desincentivo	Desincentivo à prática de certos atos ou operações. Dizem respeito a custos que o Município estipula para evitar ou reduzir o impacto negativo de certos atos no ordenamento global do concelho. Segundo o n.º 2 do artigo 4º do RGTAL, “o valor das taxas pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações”.
CSOCIAL	Custo social	Custo suportado pelo Município que corresponde ao incentivo dado pela entidade para a prática de determinados atos que aumentam a qualidade de vida dos munícipes.

Importa referir, que na maior parte dos casos em que foram utilizados, simultaneamente, critérios de benefício e desincentivo, estes foram aplicados ao custo total apurado em igual proporção, ou seja, considerou-se que existia 50% de benefício auferido pelo particular e 50% de desincentivo à prática do respetivo ato.

7.2.2. Apuramento do custo da atividade pública local (CTAXA)

O critério básico que o Município adotou para a determinação dos valores a cobrar em cada uma das taxas dos serviços prestados consistiu na determinação dos custos por minuto, quer sejam os custos com o pessoal afeto ao processo de emissão da licença / autorização, quer sejam os custos com o equipamento afeto a cada funcionário bem assim como os restantes custos específicos, se existirem.

A taxa a suportar pelo utente do serviço público autárquico terá de englobar:

(1) **Custos Administrativos (CADM)**

Custos de emissão da taxa que resultam de todo o procedimento administrativo inerente à emissão da mesma.

(2) **Custos dos Serviços Técnicos / Operacionais (CSTEC)**

Custos de emissão da taxa que resultam dos procedimentos de natureza técnica (pareceres, cálculos e outros) necessários para a emissão de algumas licenças e autorizações e procedimentos de natureza operacional para a execução de determinado serviço.

(3) **Custos de Decisão (CDEC)**

Consistem nos períodos em que os agentes decisores (Câmara Municipal, membros da Câmara e responsáveis com competências delegadas) destinam à tomada de decisão.

(4) **Custos Específicos (CESP)**

São os custos que derivam de casos específicos característicos de algumas taxas nomeadamente as taxas urbanísticas mas também outras taxas que além dos custos antes referidos, exigem outros custos como custos com maquinaria e equipamento cedido, instalações disponibilizadas e materiais e serviços utilizados (folhas, impressões, portes e registos de correio).

(5) **Custos Indiretos (CIND)**

Compreendem todas as despesas de manutenção dos edifícios, amortizações e custos com o pessoal, não imputados diretamente.

$$\text{Custo Taxa (CTAXA)} = \text{CADM} + \text{CSTEC} + \text{CDEC} + \text{CESP} + \text{CIND}$$

7.2.2.1. Cálculo do Custo Administrativo (CADM)

Os custos administrativos englobam todos os custos suportados no processo administrativo, nomeadamente a receção, organização e circuito do processo relativo a cada taxa e da comunicação final ao munícipe, emissão e cobrança da taxa ou licença.

$$\text{Custo Administrativo (CADM)} = \sum \text{TMPm} \times (\text{RMOD} + \text{CAMORT} + \text{CFUNC})$$

Em que:

SIGLAS	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
TMPm	Tempo/minutos	Tempo médio em minutos despendido por cada um dos intervenientes no processo.
RMOD	Mão-de-obra	Remuneração/minuto de cada um dos intervenientes no processo.
CAMORT	Amortizações	Custos médios por minuto com as amortizações dos equipamentos e instalações disponibilizados aos vários intervenientes.
CFUNC	Funcionamento	Custos médios por minuto relativos ao funcionamento dos equipamentos e instalações disponibilizados aos vários intervenientes.

7.2.2.2. Cálculo do Custo dos Serviços Técnicos (CSTEC)

Os custos dos serviços técnicos / operacionais englobam todos os custos suportados de natureza técnica, nomeadamente o estudo do processo, emissão de pareceres técnicos e fundamentações da decisão política relativo a cada taxa e licença ou pedido de autorização, assim com os custos de natureza operacional, que genericamente serão obtidos tal como os custos administrativos.

$$\text{Custo Serviços Técnicos (CSTEC)} = \sum \text{TMPm} \times (\text{RMOD} + \text{CAMORT} + \text{CFUNC})$$

Em que:

SIGLAS	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
TMPm	Tempo/minutos	Tempo médio em minutos despendido por cada um dos intervenientes no processo.
RMOD	Mão-de-obra	Remuneração/minuto de cada um dos intervenientes no processo.
CAMORT	Amortizações	Custos médios por minuto com as amortizações dos equipamentos e instalações disponibilizados aos vários intervenientes.
CFUNC	Funcionamento	Custos médios por minuto relativos ao funcionamento dos equipamentos e instalações disponibilizados aos vários intervenientes.

Foi também apurado o custo da análise de um assunto numa reunião do Órgão Executivo. O valor apurado inclui o tempo médio que um processo demora a ser analisado numa reunião de Câmara por minuto, tendo em consideração que em média a reunião dura cerca de 1,5 horas e em cada reunião são tratados cerca de 20 assuntos.

Quadro 11 – Apuramento dos Custos de Deliberação

DESCRIÇÃO				VALORES
PARTICIPANTES:				552,00 €
1	PRES	90 min	0,64 € Presidente	57,49 €
2	VERE	90 min	0,50 € Vereadores	90,69 €
2	ELEIT		61,06 € Eleitos	122,12 €
1	TSU2	510 min	0,34 € Técnico Superior (Apoio)	173,90 €
1	TSU4A	420 min	0,26 € Técnico Superior (Apoio)	107,80 €
OUTROS CUSTOS:				51,92 €
		1.110 min	0,01 € Amortizações + manutenção	7,09 €
		1.110 min	0,01 € Funcionamento	8,65 €
		1.110 min	0,03 € Indirectos	36,18 €
TOTAL DE CUSTOS / REUNIÃO				603,92 €
N.º de assuntos				20
CUSTO POR ASSUNTO				30,20 €

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.2.2.3. Cálculo dos Custos Específicos (CESP)

Os custos específicos são custos característicos de algumas taxas e serão fundamentados caso a caso representando o seu valor os custos efetivamente suportados pelo Município.

$$\text{Custos Específicos (CESP)} = \sum \text{CESP}$$

Em que:

SIGLAS	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
CRESP	Custo específico	Custos específicos a cada taxa nomeadamente os gastos de material (consumíveis utilizados), a disponibilização de equipamento e fornecimento de bens e serviços específicos.

7.2.2.4. Cálculo dos Custos Indiretos (CIND)

Os custos indiretos são todas as despesas de manutenção de edifícios, amortizações do exercício, custos com o pessoal e outros, não imputados diretamente, ou seja, é um custo representativo de todo o desgaste e despesas do Município que fazem parte da face invisível da taxa em causa.

$$\text{Custos Indiretos (CIND)} = \text{TMPm} \times \text{CIND}$$

Em que:

SIGLAS	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
TMPm	Tempo / minutos	Tempo médio em minutos despendido por cada processo.
CIND	Custos indiretos	Custos indiretos médios por minuto.

7.2.2.5. Custo / Gasto Total (CTAXA)

O custo global de cada taxa poderá ser assim determinado pela fórmula seguinte que integra os custos administrativos, os custos dos serviços técnicos, os custos de decisão, os custos específicos e os custos indiretos de cada taxa.

Os somatórios indicados resultam da agregação dos custos referidos anteriormente.

$$\text{Custo Taxa (CTAXA)} = \sum \text{TMPm} \times (\text{RMOD} + \text{CAMORT} + \text{CFUNC}) + \sum \text{CESP} + (\text{TMPm} \times \text{CIND})$$

7.2.2.5.1. Cálculo do Custo da MOD (RMOD)

O custo de cada funcionário por minuto (RMOD) é calculado considerando todos os custos de pessoal entendendo-se que, além das remunerações específicas a cada funcionário os restantes custos são igualmente distribuídos por cada funcionário através da afetação do custo médio.

7.2.2.5.1.1. Apuramento dos minutos anuais potenciais por funcionário

A determinação dos minutos anuais seguiu a seguinte fórmula (prevista no POCAL):

$$\text{TMIN} = 52 \text{ semanas} \times (\text{horas por semana} - \text{horas perdidas por semana})$$

Quadro 12: Apuramento dos minutos de trabalho dos intervenientes

Descrição	Valores
1. Horas de trabalho por dia	7
2. Horas de trabalho semanais (7 h x 5 dias)	35
3. Semanas de trabalho por ano	52
4. Horas anuais (2 x 3)	1.820
5. Férias, feriados, faltas – (7 semanas x 5 dias * 7 h)	245
6. Horas anuais de trabalho efetivo (4 – 5)	1.575
7. Dias anuais de trabalho efetivo (6 / 1)	225
8. Minutos anuais de trabalho efetivo (1.575 h x 60 minutos)	94.500

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.2.2.5.2. Apuramento do custo total

O custo anual de cada funcionário (CA) é apurado através da soma dos encargos com remunerações (ENCREM) com o subsídio de almoço (SUBALM), as despesas de representação (DESREP), os seguros (SAT) e outros encargos com o pessoal (OUTENC).

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

Custo anual (CA) = ENCREM + SUBALM + DESREP + SAT + OUTENC

Em que:

SIGLAS	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
ENCREM	Encargos com remunerações	$\text{ENCREM} = \text{REM} \times \text{NMA} \times (1 + \text{SC})$ Sendo REM a remuneração base mensal (o valor índice 100 x o índice de cada funcionário), NMA o n.º de meses de pagamento e SC a contribuição em % do Município para sistemas contribuições.
SUBALM	Subsídio alimentação	$\text{SUBALM} = \text{SUBALM}_{\text{dia}} \times \text{DTA}$ Sendo SUBALM_{dia} o valor diário de subsídio de almoço e DTA o número de dias de trabalho por ano.
DESREP	Despesas representação	$\text{DESREP} = \text{REP}_{\text{mês}} \times \text{NMA}$ Sendo REP_{mês} o valor mensal do subsídio de representação e NMA o número de meses de pagamento.
SAT	Seguro acidentes de trabalho	$\text{SAT} = \text{REM} \times \text{NMA} \times \text{TXSEG}$ Sendo REM a remuneração base mensal (o valor índice 100 x o índice de cada funcionário), NMA o número de meses de pagamento e TXSEG a taxa de seguro de acidentes de trabalho suportada pelo Município.
OUTENC	Outros encargos s/ remunerações	$\text{OUTENC} = \text{REM} \times \text{NMA} \times \text{TXOENC}$ Sendo REM a remuneração base mensal (o valor índice 100 x o índice de cada funcionário), NMA o número de meses de pagamento e TXOENC a taxa média de outros encargos suportados pelo Município.

Para efeitos do presente estudo, no cálculo de um conjunto significativo de categorias que consta da tabela seguinte, considerou-se que:

Quadro 13 – Apuramento do custo/minuto dos intervenientes

Valor do índice 100	343,28 €	SC1 (Sistema de contribuições - CGA)	15,0%
NMR (número meses de remunerações)	14 meses	SC2 (Sistema de contribuições - SSO)	20,6%
DTA (Dias de trabalho anuais)	225 dias	SUBALM (valor subsídio almoço diário)	4,27 €
HTA (Horas de trabalho anuais)	1.575 horas	TXSEG (Taxa média de seguro acid.)	1,5%
NMINA (Minutos de trabalho anuais)	94.500 min	TXOENC (Taxa média de outros encargos)	5%

TABELA - Cálculo do custo por minuto da mão-de-obra (CMOD)

Categoria				Índice médio	REM	Custo Anual (CA)	Valor Hora	RMOD
Código	Descrição		SC					Valor/Min
A01	PRES	Presidente	SC2		3.053,04 €	60.363,27 €	38,33 €	0,63876 €
A02	VERE	Vereador	SC1		2.442,43 €	47.610,68 €	30,23 €	0,50382 €
A03	TSU1	Técnico Superior 1	SC1	7,70	2.643,30 €	47.947,13 €	30,44 €	0,50738 €
A04	TSU2	Técnico Superior 2	SC1	5,00	1.716,42 €	32.222,62 €	20,46 €	0,34098 €
A05	TSU3	Técnico Superior 3	SC1	4,70	1.613,42 €	30.475,22 €	19,35 €	0,32249 €
A06	TSU4A	Técnico Superior 4A	SC1	4,00	1.373,14 €	24.256,07 €	15,40 €	0,25668 €
A07	TSU4B	Técnico Superior 4B	SC2	4,00	1.373,14 €	25.332,61 €	16,08 €	0,26807 €
A08	TINF	Técnico Informática	SC1	4,20	1.441,78 €	25.420,55 €	16,14 €	0,26900 €
A09	ATE1	Assistente Técnico 1	SC1	2,90	995,51 €	17.849,58 €	11,33 €	0,18888 €
A10	ATE2	Assistente Técnico 2	SC1	2,44	837,60 €	15.170,63 €	9,63 €	0,16054 €
A11	ATE3	Assistente Técnico 3	SC1	2,33	799,85 €	14.530,21 €	9,23 €	0,15376 €
A12	ATE4	Assistente Técnico 4	SC1	2,30	789,54 €	14.355,30 €	9,11 €	0,15191 €
A13	ATE5	Assistente Técnico 5	SC1	2,09	717,46 €	13.132,46 €	8,34 €	0,13897 €
A14	TESR	Tesoureiro	SC1	2,22	762,09 €	13.889,61 €	8,82 €	0,14698 €
A15	AOP1	Assistente Operacional 6	SC1	1,55	532,08 €	9.987,49 €	6,34 €	0,10569 €
A16	AOP2	Assistente Operacional 8	SC1	1,46	501,20 €	9.463,61 €	6,01 €	0,10014 €

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.2.2.6. Cálculo do Custo com Amortizações de Equipamentos (CAMORT)

7.2.2.6.1. Apuramento dos minutos anuais potenciais dos equipamentos

Na determinação dos minutos anuais, considera-se que os equipamentos são utilizados durante todas as semanas:

$$TMIN = (N.º \text{ Semanas} \times N.º \text{ dias trabalho} \times \text{Horas trabalho dia}) \times 60 \text{ min}$$

Quadro 14 – Apuramento dos minutos de funcionamento dos equipamentos

Descrição	Valores
1. Semanas de trabalho por ano	52
2. Dias de trabalho por semana	5
3. Horas de trabalho por dia	7
4. Minutos anuais de funcionamento efetivo [(1 x 2 x3) x 60 minutos]	109.200

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.2.2.6.2. Apuramento dos custos anuais dos equipamentos

Os critérios adotados para cálculo dos custos de reposição e manutenção dos equipamentos e edifícios têm como objetivo determinar o cálculo do custo por minuto daquela natureza de custos de modo a poder afetá-los ao processo de cálculo do custo administrativo e técnico das taxas. Considerou-se um conjunto de equipamentos disponíveis por funcionário conforme tabela, de forma a determinar o custo / minuto de utilização.

Quadro 15 – Apuramento do custo/minuto dos equipamentos

Edifício Câmara Municipal	Investimento	Área	Custo m2	Taxa	Amort. m2	Funcionários	Área/Funcionário
	692.612,21 €	1.400 m2	494,72 €	1,25%	6,18 €	54	25,93 m2

SECÇÕES ADMINISTRATIVAS

AMORTIZAÇÕES / CONSERVAÇÃO

Conservação: 20% N.º Minutos: 109.200

Equipamentos / Instalações	Quant.	V. Aquisição	Anos	Custos Anual		Custo / Minuto	
				Amort.	Conservação	Amort.	Conservação
Secretária	1	149,65 €	8	18,71 €	3,74 €	0,00017 €	0,00003 €
Cadeira	1	80,13 €	8	10,02 €	2,00 €	0,00009 €	0,00002 €
Armário	1	118,40 €	8	14,80 €	2,96 €	0,00014 €	0,00003 €
Equipamento informático	1	1.358,05 €	3	452,68 €	90,54 €	0,00415 €	0,00083 €
Outro equipamento	1	250,00 €	8	31,25 €	6,25 €	0,00029 €	0,00006 €
Equipamento de conforto	1	80,00 €	8	10,00 €	2,00 €	0,00009 €	0,00002 €
Área do edifício / funcionário	26	494,72 €	80	160,33 €	32,07 €	0,00147 €	0,00029 €
				697,78 €	139,56 €	0,00639 €	0,00128 €
						0,00767 €	

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

SECÇÕES TÉCNICAS (DTOU)

AMORTIZAÇÕES / CONSERVAÇÃO

Conservação: 20% **N.º Minutos:** 109.200

Equipamentos / Instalações	Quant.	V. Aquisição	Anos	Custos Anual		Custo / Minuto	
				Amort.	Conservação	Amort.	Conservação
Secretária	1	149,65 €	8	18,71 €	3,74 €	0,00020 €	0,00004 €
Cadeira	1	80,13 €	8	10,02 €	2,00 €	0,00011 €	0,00002 €
Armário	2	118,40 €	8	29,60 €	5,92 €	0,00031 €	0,00006 €
Equipamento informático	1	1.386,02 €	3	462,01 €	92,40 €	0,00489 €	0,00098 €
Outro equipamento	1	350,00 €	8	43,75 €	8,75 €	0,00046 €	0,00009 €
Equipamento de conforto	1	80,00 €	8	10,00 €	2,00 €	0,00011 €	0,00002 €
Área do edifício / funcionário	26	494,72 €	80	160,33 €	32,07 €	0,00170 €	0,00034 €
				734,40 €	146,88 €	0,00777 €	0,00155 €
						0,00933 €	

TESOURARIA

AMORTIZAÇÕES / CONSERVAÇÃO

Conservação: 20% **N.º Minutos:** 109.200

Equipamentos / Instalações	Quant.	V. Aquisição	Anos	Custos Anual		Custo / Minuto	
				Amort.	Conservação	Amort.	Conservação
Secretária	1	149,65 €	8	18,71 €	3,74 €	0,00020 €	0,00004 €
Cadeira	1	80,13 €	8	10,02 €	2,00 €	0,00011 €	0,00002 €
Bloco de secretária e gavetas	1	201,14 €	8	25,14 €	5,03 €	0,00027 €	0,00005 €
Equipamento informático	1	2.128,29 €	3	709,43 €	141,89 €	0,00751 €	0,00150 €
Outro equipamento	1	250,00 €	8	31,25 €	6,25 €	0,00033 €	0,00007 €
Equipamento de conforto	1	50,00 €	8	6,25 €	1,25 €	0,00007 €	0,00001 €
Área do edifício / funcionário	26	494,72 €	80	160,33 €	32,07 €	0,00170 €	0,00034 €
				961,12 €	192,22 €	0,01017 €	0,00203 €
						0,01220 €	

ORGÃOS DE DECISÃO (VEREAÇÃO)

AMORTIZAÇÕES / CONSERVAÇÃO

Conservação: 20% **N.º Minutos:** 109.200

Equipamentos / Instalações	Quant.	V. Aquisição	Anos	Custos Anual		Custo / Minuto	
				Amort.	Conservação	Amort.	Conservação
Secretária	1	174,58 €	8	21,82 €	4,36 €	0,00023 €	0,00005 €
Cadeira	2	80,13 €	8	20,03 €	4,01 €	0,00021 €	0,00004 €
Estantes	1	201,14 €	8	25,14 €	5,03 €	0,00027 €	0,00005 €
Equipamento informático	1	3.645,85 €	3	1.215,28 €	243,06 €	0,01286 €	0,00257 €
Outro equipamento	1	1.200,00 €	8	150,00 €	30,00 €	0,00159 €	0,00032 €
Equipamento de conforto	1	200,00 €	8	25,00 €	5,00 €	0,00026 €	0,00005 €
Área do edifício / funcionário	26	494,72 €	80	160,33 €	32,07 €	0,00170 €	0,00034 €
				1.617,61 €	323,52 €	0,01712 €	0,00342 €
						0,02054 €	

ARMAZÉM

AMORTIZAÇÕES / CONSERVAÇÃO

Conservação: 20% **N.º Minutos:** 109.200

Equipamentos / Instalações	Quant.	V. Aquisição	Anos	Custos Anual		Custo / Minuto	
				Amort.	Conservação	Amort.	Conservação
Secretária	1	124,70 €	8	15,59 €	3,12 €	0,00016 €	0,00003 €
Cadeira	1	17,06 €	8	2,13 €	0,43 €	0,00002 €	0,00000 €
Estantes	1	79,81 €	8	9,98 €	2,00 €	0,00011 €	0,00002 €
Equipamento informático	1	1.095,05 €	3	365,02 €	73,00 €	0,00386 €	0,00077 €
Outro equipamento	1	100,00 €	8	12,50 €	2,50 €	0,00013 €	0,00003 €
Equipamento de conforto	1	50,00 €	8	6,25 €	1,25 €	0,00007 €	0,00001 €
Área do edifício / funcionário	20	106,82 €	80	26,70 €	5,34 €	0,00028 €	0,00006 €
				438,17 €	87,63 €	0,00464 €	0,00093 €
						0,00556 €	

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.2.2.7. Cálculo dos Custos de Funcionamento (CFUNC)

Relativamente aos custos de funcionamento foi possível identificar os encargos das instalações, limpeza e higiene e comunicações. A imputação destas naturezas de custos/gastos vai ser feita em função da área ocupada por cada funcionário e depois apurado o custo médio por minuto.

Quadro 16 – Apuramento dos custos de funcionamento por minuto

Equipamentos / Instalações	Custo Anual	Área Total	Custo por m ²	Custo por func. / ano	Custo por minuto
Limpeza e higiene	854,57 €	1.400,00	0,61 €	15,83 €	0,00017 €
Encargos das instalações	6.340,50 €	1.400,00	4,53 €	117,44 €	0,00124 €
Comunicações	32.583,90 €	1.400,00	23,27 €	603,50 €	0,00639 €
	39.778,97 €		28,41 €	736,76 €	0,00780 €

7.2.2.8. Cálculo dos Custos Indiretos (CIND)

Para além dos custos afetados diretamente e constante nos anexos anteriores, existem custos que de forma indireta se relacionam com o processo de elaboração das taxas. Estes serão distribuídos por funcionário e por minuto, de acordo com a metodologia inicialmente definida.

Quadro 17 – Apuramento dos custos indiretos por minuto

DESCRIÇÃO	VALORES
Custos com equipamentos e edifício:	36.311,69 €
Amortizações + Conservação DAG	13.823,63 €
Amortizações + Conservação Informática	19.000,26 €
Edifício 470 m2	3.487,80 €
Custos com o Pessoal:	251.798,19 €
DAG	
TSU2 90% Técnico Superior (94.500 - 187 = 94.313 min)	29.000,36 €
TSU3 3 Técnico Superior	91.425,66 €
TSU4A 1 Técnico Superior (94.500 - 154 = 94.346 min)	24.216,54 €
ATE4 1 Assistente Técnico	14.355,30 €
ATE5 1 Assistente Técnico	13.132,46 €
AOP1 1 Assistente Operacional	9.987,49 €
AOP2 2 Assistente Operacional	18.927,22 €
Informática	
TSU4B 1 Técnico Superior	25.332,61 €
TINF 1 Técnico Informática	25.420,55 €
Presidência 10%	21.826,42 €
PRES 1 Presidente	60.363,27 €
VERE 2 Vereadores	95.221,36 €
Outros custos	62.679,57 €
Outros	26.375,06 €
Material de Escritório	17.315,53 €
Funcionamento	9.059,53 €
Total dos custos indiretos imputáveis	336.311,36 €
N.º de funcionários	109
Total anual por funcionário	3.085,43 €
N.º de minutos por funcionário	94.500 minutos
CUSTOS INDIRETOS / MINUTO	0,03265 €

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

7.2.2.9. Viaturas e Máquinas

Quadro 18 – Apuramento dos custos das viaturas e máquinas por minuto

Cód.	Viatura	VIATURAS					CUSTO ANUAL					Custo / Minuto [109.200 nin]
		Matrícula	V. Aquisição	Ano	VU	Amortizações	Combustíveis	Conservação	Seguros	Outros custos	TOTAL	
VLP01	UMM 4x4	29-32-BF	13.796,75 €	1993	10	1.379,68 €	1.258,66 €	1.064,07 €	309,48 €	31,98 €	4.043,87 €	0,03703 €
VLP02	Nissan Terra no II	57-67-IE	12.469,95 €	1997	10	1.247,00 €	1.933,16 €	2.061,05 €	311,62 €	29,99 €	5.582,82 €	0,05112 €
VLP03	Opel 125TR	FD-04-39	4.239,78 €	1999	6	706,63 €	707,07 €	238,87 €	269,02 €	33,99 €	1.955,58 €	0,01791 €
VLP04	Mercedes Benz	27-AX-30	82.810,00 €	2005	10	8.281,00 €	6.043,93 €	9.404,39 €	1.588,93 €	1.966,55 €	27.284,80 €	0,24986 €
VLM01	Toyota Dyna Bu 80L	RO-87-48	2.493,99 €	1983	10	249,40 €	1.548,47 €	2.371,53 €	504,59 €	27,39 €	4.451,98 €	0,04077 €
VLM02	Toyota Dyna Bu 81L	QM-40-92	2.992,79 €	1989	10	299,28 €	1.496,48 €	56,29 €	504,59 €	27,39 €	2.084,75 €	0,01909 €
VLM03	Nissan RLGD 21 SFA	UJ-92-60	8.742,23 €	1990	10	874,22 €	1.850,66 €	337,90 €	385,68 €	28,14 €	2.602,38 €	0,02383 €
VLM04	Nissan RLMD 21 SFA	40-54-BB	12.925,18 €	1992	10	1.292,52 €	2.483,97 €	625,75 €	385,69 €	27,17 €	3.522,58 €	0,03226 €
VLM05	Nissan VRLMD 21 FQ	77-99-GM	8.978,36 €	1996	10	897,84 €	1.225,58 €	678,54 €	385,68 €	32,20 €	2.322,00 €	0,02126 €
VLM06	Seat Ibiza 6k3-AGP-2	50-07-OF	13.617,18 €	2000	10	1.361,72 €	733,50 €	79,64 €	296,79 €	33,87 €	1.143,80 €	0,01047 €
VLM07	Mitsubishi Canter 53 1Y	85-24-PT	19.546,90 €	2000	10	1.954,69 €	1.766,50 €	1.106,43 €	715,61 €	57,34 €	3.645,88 €	0,03339 €
VLM08	Nissan	88-82-ZF	20.449,90 €	2004	10	2.044,99 €	2.589,22 €	1.282,57 €	413,52 €	27,17 €	4.312,48 €	0,03949 €
VPP01	Pegaso Autobus 5213	68-02-FT	67.054,90 €	1995	10	6.705,49 €	1.922,93 €	121,95 €	843,36 €	1.447,34 €	4.335,58 €	0,03970 €
VPP02	Kaessboher Setra S 215 H	47-29-HG	41.980,59 €	1996	10	4.198,06 €	421,40 €	2.655,99 €	828,49 €	81,65 €	3.987,53 €	0,03652 €
VPM01	Volvo FL 612-34	MQ-71-03	67.696,86 €	1990	10	6.769,69 €	525,00 €	1.353,94 €	755,03 €	0,00 €	2.633,97 €	0,02412 €
VPM02	Volvo	84-08-QL	23.800,00 €	2003	10	2.380,00 €	2.930,22 €	2.569,20 €	753,64 €	100,55 €	6.353,61 €	0,05818 €
VPM03	Volvo	08-88-UP	16.660,00 €	2004	10	1.666,00 €	2.685,09 €	1.994,73 €	755,33 €	88,54 €	5.523,69 €	0,05058 €
VPM04	Scania	00-22-NA	29.155,00 €	2005	10	2.915,50 €	1.465,33 €	1.549,08 €	785,33 €	47,22 €	3.846,96 €	0,03523 €
MAQ01	Tractor 550 DT	VH-24-39	22.246,38 €	1990	10	2.224,64 €	722,14 €	404,94 €	46,91 €	0,00 €	1.173,99 €	0,01075 €
MAQ02	Sistema Herculano		3.608,50 €	1993	8	451,06 €	0,00 €	0,00 €	46,91 €	0,00 €	46,91 €	0,00043 €

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

7.2.2.10. Fichas de apuramento do custo das taxas, tarifas e preços

Quadro 19 – Fichas de custos

Afixação de editais DAG.01					CUSTOS / GASTOS						
Acto	Descrição	Interveniente	TMPm	DIRECTOS					INDIRECTOS	CUSTO TOTAL	
				MOD	AMORT	FUNC	CESP	TOTAL (CD)			
1	Recepção e registo do pedido	ATE2	0,16 €	3	0,48 €	0,02 €	0,02 €	0,00 €	0,53 €	0,10 €	0,63 €
2	Elaboração do documento	ATE2	0,16 €	10	1,61 €	0,08 €	0,08 €	0,02 €	1,78 €	0,33 €	2,11 €
3	Despacho e assinatura	VERE	0,50 €	2	1,01 €	0,04 €	0,02 €	0,00 €	1,06 €	0,07 €	1,13 €
4	Notificação	ATE2	0,16 €	5	0,80 €	0,04 €	0,04 €	0,50 €	1,38 €	0,16 €	1,54 €
5	Emissão guia de receita	ATE2	0,16 €	3	0,48 €	0,02 €	0,02 €	0,02 €	0,55 €	0,10 €	0,65 €
6	Cobrança	TESR	0,15 €	2	0,29 €	0,02 €	0,02 €	0,00 €	0,33 €	0,07 €	0,40 €
				25	4,67 €	0,23 €	0,19 €	0,54 €	5,63 €	0,81 €	6,44 €

Licenciamento de espectáculos DAG.03					CUSTOS / GASTOS						
Acto	Descrição	Interveniente	TMPm	DIRECTOS					INDIRECTOS	CUSTO TOTAL	
				MOD	AMORT	FUNC	CESP	TOTAL (CD)			
1	Recepção e registo do pedido	ATE3	0,15 €	10	1,54 €	0,08 €	0,08 €	0,00 €	1,69 €	0,33 €	2,02 €
2	Parecer	TSU2	0,34 €	20	6,82 €	0,15 €	0,16 €	0,00 €	7,13 €	0,65 €	7,78 €
3	Emissão guia de receita	ATE3	0,15 €	3	0,46 €	0,02 €	0,02 €	0,02 €	0,53 €	0,10 €	0,63 €
4	Cobrança	TESR	0,15 €	3	0,44 €	0,04 €	0,02 €	0,00 €	0,50 €	0,10 €	0,60 €
5	Elaboração do documento	ATE3	0,15 €	30	4,61 €	0,23 €	0,23 €	0,10 €	5,18 €	0,98 €	6,15 €
6	Despacho e assinatura	VERE	0,50 €	5	2,52 €	0,10 €	0,04 €	0,00 €	2,66 €	0,16 €	2,82 €
7	Notificação	ATE3	0,15 €	10	1,54 €	0,08 €	0,08 €	0,50 €	2,19 €	0,33 €	2,52 €
				81	17,93 €	0,70 €	0,63 €	0,62 €	19,88 €	2,64 €	22,52 €

Cartão de feirante DAG.04					CUSTOS / GASTOS						
Acto	Descrição	Interveniente	TMPm	DIRECTOS					INDIRECTOS	CUSTO TOTAL	
				MOD	AMORT	FUNC	CESP	TOTAL (CD)			
1	Recepção e registo do pedido	ATE3	0,15 €	9	1,38 €	0,07 €	0,07 €	0,00 €	1,52 €	0,29 €	1,82 €
2	Despacho e assinatura	VERE	0,50 €	5	2,52 €	0,10 €	0,04 €	0,00 €	2,66 €	0,16 €	2,82 €
3	Elaboração do documento	ATE3	0,15 €	20	3,08 €	0,15 €	0,16 €	0,20 €	3,58 €	0,65 €	4,24 €
4	Emissão guia de receita	ATE3	0,15 €	3	0,46 €	0,02 €	0,02 €	0,02 €	0,53 €	0,10 €	0,63 €
5	Cobrança	TESR	0,15 €	3	0,44 €	0,04 €	0,02 €	0,00 €	0,50 €	0,10 €	0,60 €
				40	7,88 €	0,38 €	0,31 €	0,22 €	8,80 €	1,30 €	10,10 €

Ocupação da via pública DTOU.33					CUSTOS / GASTOS						
Acto	Descrição	Interveniente	TMPm	DIRECTOS					INDIRECTOS	CUSTO TOTAL	
				MOD	AMORT	FUNC	CESP	TOTAL (CD)			
1	Recepção e elaboração do pedido	ATE5	0,14 €	10	1,39 €	0,09 €	0,08 €	0,00 €	1,56 €	0,33 €	1,89 €
2	Parecer	TSU1	0,51 €	30	15,22 €	0,28 €	0,23 €	0,10 €	15,83 €	0,98 €	16,81 €
3	Despacho e assinatura	VERE	0,50 €	5	2,52 €	0,10 €	0,04 €	0,00 €	2,66 €	0,16 €	2,82 €
4	Emissão guia de receita	ATE5	0,14 €	3	0,42 €	0,03 €	0,02 €	0,02 €	0,49 €	0,10 €	0,59 €
5	Cobrança	TESR	0,15 €	2	0,29 €	0,02 €	0,02 €	0,00 €	0,33 €	0,07 €	0,40 €
				50	19,84 €	0,53 €	0,39 €	0,12 €	20,88 €	1,63 €	22,51 €

Publicidade DTOU.34					CUSTOS / GASTOS						
Acto	Descrição	Interveniente	TMPm	DIRECTOS					INDIRECTOS	CUSTO TOTAL	
				MOD	AMORT	FUNC	CESP	TOTAL (CD)			
1	Recepção e elaboração do pedido	ATE5	0,14 €	10	1,39 €	0,09 €	0,08 €	0,00 €	1,56 €	0,33 €	1,89 €
2	Parecer	TSU1	0,51 €	15	7,61 €	0,14 €	0,12 €	0,02 €	7,89 €	0,49 €	8,38 €
3	Despacho e assinatura	VERE	0,50 €	5	2,52 €	0,10 €	0,04 €	0,00 €	2,66 €	0,16 €	2,82 €
4	Emissão guia de receita	ATE5	0,14 €	3	0,42 €	0,03 €	0,02 €	0,02 €	0,49 €	0,10 €	0,59 €
5	Cobrança	TESR	0,15 €	2	0,29 €	0,02 €	0,02 €	0,00 €	0,33 €	0,07 €	0,40 €
				35	12,23 €	0,39 €	0,27 €	0,04 €	12,93 €	1,14 €	14,07 €

Depósito de sucata DTOU.36					CUSTOS / GASTOS						
Acto	Descrição	Interveniente	TMPm	DIRECTOS					INDIRECTOS	CUSTO TOTAL	
				MOD	AMORT	FUNC	CESP	TOTAL (CD)			
1	Recepção e organização processo	ATE4	0,15 €	60	9,11 €	0,56 €	0,47 €	0,00 €	10,14 €	1,96 €	12,10 €
2	Emissão guia de receita	ATE4	0,15 €	3	0,46 €	0,03 €	0,02 €	0,02 €	0,53 €	0,10 €	0,62 €
3	Cobrança	TESR	0,15 €	2	0,29 €	0,02 €	0,02 €	0,00 €	0,33 €	0,07 €	0,40 €
4	Parecer técnico	TSU4A	0,26 €	210	53,90 €	1,96 €	1,64 €	0,50 €	58,00 €	6,84 €	64,84 €
5	Parecer final	TSU1	0,51 €	10	5,07 €	0,09 €	0,08 €	0,00 €	5,24 €	0,33 €	5,57 €
6	Deliberação				0,00 €	0,00 €	0,00 €	30,20 €	30,20 €	0,00 €	30,20 €
7	Notificação	ATE4	0,15 €	30	4,56 €	0,28 €	0,23 €	1,00 €	6,07 €	0,98 €	7,05 €
				315	73,40 €	2,94 €	2,46 €	31,72 €	110,51 €	10,27 €	120,78 €

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.2.2.11. Mapas de apuramento do valor das taxas, tarifas e preços municipais

Quadro 20 – Mapa de apuramento do valor das taxas, tarifas e preços

Artigo	N.º	Sub-alínea	PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL		PROCESSO TIPO	CUSTOS / GASTOS			Outros Referenciais		II. DESINCENTIVO (DESINC)	III. BENEFÍCIO AUFERIDO PELO PARTICULAR (BENEF)	IV. CUSTO SOCIAL SUPORTADO (CSOCIAL)	VALOR DA TAXA <small>(x (II+III-IV+1))</small>
			DESIGNAÇÃO	DESIGNAÇÃO		DIRECTOS	INDIRECTOS	I. CUSTO DA ACTIVIDADE PÚBLICA LOCAL (CTAXA)	Medida de processo tipo	Custo por unidade				
I				SERVIÇOS DIVERSOS E COMUNS										
1				Afixação de editais (cada)	DAG01	5,98 €	0,88 €	6,86 €	-	-	0,00	0,00	0,00%	6,86 €
II				ESPECTÁCULOS E DIVERTIMENTOS PÚBLICOS										
1				Licenciamento de espectáculos de natureza desportiva e divertimentos públicos										
1.1				Licenciamentos de arraiais, romarias e bailes e outros divertimentos públicos, por dia	DAG03	19,88 €	2,64 €	22,52 €	4	5,63 €	0,00	0,00	0,00%	5,63 €
1.3				Licenciamento da realização de provas desportivas	DAG03	19,88 €	2,64 €	22,52 €	20%	4,50 €	0,00	0,00	33,39%	3,00 €
VII				Ocupação da via pública										
1				Ocupação do espaço aéreo da via pública										
1.1				Toldos e alpendres fixos ou articulados, não integrados nos edifícios, por metro linear de frente ou fracção e por ano:										
		a)		De 1 m de avanço	DTOU33	20,88 €	1,63 €	22,51 €	7	3,22 €	0,04	0,04	0,00%	3,50 €
		b)		De mais de 1 m de avanço	DTOU33	-	-	3,22 €	115%	3,70 €	0,04	0,04	0,00%	4,00 €
VIII				PUBLICIDADE										
2				Publicidade corrida (display)										
2.1				Instalação e licença	DTOU34	12,93 €	1,14 €	14,07 €	-	-	0,25	0,25	0,00%	21,00 €
IX				MERCADOS E FEIRAS										
1				Cartão de vendedor ambulante										
1.1				Emissão	DAG04	8,80 €	1,30 €	10,10 €	-	-	0,00	1,08	0,00%	21,00 €
XIII				LICENCIAMENTOS DIVERSOS										
4				Licenciamento da actividade de leilões										
4.1				Com fins lucrativos	DAG03	19,88 €	2,64 €	22,52 €	40%	9,01 €	0,08	0,08	0,00%	10,50 €
4.2				Sem fins lucrativos	DAG03	19,88 €	2,64 €	22,52 €	40%	9,01 €	0,00	0,00	100,00%	0,00 €
7				Massas minerais										
7.1				Emissão de licença de exploração	DTOU36	110,51 €	10,27 €	120,78 €	-	-	10,16	10,16	0,00%	2.575,00 €
7.2				Emissão de pareceres de localização	DTOU36	110,51 €	10,27 €	120,78 €	-	-	0,58	0,58	0,00%	260,00 €

Fonte: Relatório de fundamentação económico-financeira das taxas e preços do Município em estudo

7.3. Programa de Auditoria para a Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município

Quadro 21 – Auditoria à fundamentação de taxas, tarifas e preços

Programa de Auditoria para Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município						
						Exercício: _____
Cliente: _____						
Área: _____						
Preparado por: _____		Data: _____		Revisto por: _____		Data: _____
N.º	Descrição dos Procedimentos / Testes	Sim	Não	N/A	Ref.º Arq.	Exec. por:
Análise formal à fundamentação:						
	<p>A fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços municipais, constante do relatório:</p> <p>a) Apresenta a fórmula de cálculo (alínea c) do n.º 2 do Artigo 8º do RGTAL)?</p> <p>Apura os custos incorridos subjacentes às tarefas realizadas nos diversos processos que lhe são apresentados, indispensáveis à cobrança de taxa, tarifa ou preço?</p> <p>b) Estão identificados e justificados os critérios referido no Artigo 4º do RGTAL:</p> <p>i) Benefício auferido pelo particular?</p> <p>ii) Desincentivo à prática de certos actos ou operações?</p> <p>iii) Custo social suportado pelo Município?</p>					
Validação da informação utilizada na fundamentação:						
	<p>Verificar se o Município dispõe de um sistema de contabilidade de custos de acordo com os requisitos estabelecidos no POCAL.</p> <p>Na afirmativa, analisar se os "ouputs" disponibilizados pelo sistema de contabilidade de custos são utilizados pelo Município na fundamentação e determinação dos valores a cobrar a título de taxas, tarifas e preços.</p> <p>Na negativa, identificar quais foram as fontes de informação alternativa utilizadas pelo Município, para fundamentar e determinar os valores constantes do relatório de fundamentação económico-financeira das taxas, tarifas e preços.</p> <p>A contabilidade patrimonial/financeira?</p> <p>A reclassificação dos custos efectuada pelos serviços do Município no sistema informático da Contabilidade Patrimonial / Financeira, na classe 9:</p> <p>Por centros de custos?</p> <p>Máquinas e viaturas?</p> <p>Custos dos serviços?</p> <p>Custos como o pessoal?</p> <p>Com base nos extractos das contas de movimento existentes na classe 9, do sistema de informação da Contabilidade Patrimonial / Financeira, seleccionar, de forma aleatória, um conjunto de documentos, para verificar se a reclassificação dos custos foi afectada à rubrica apropriada correcta, pelo montante adequado.</p> <p>Proceder à realização de procedimentos analíticos para verificar se a utilização de informação histórica sobre os custos, à excepção dos custos com o pessoal, é adequada à determinação do valor do custo das taxas, tarifas e preços para o exercício em referência, ou se é necessária a introdução de correcções / ajustamentos.</p>					

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

Programa de Auditoria para Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município						
					Exercício: _____	
Cliente: _____						
Área: _____						
Preparado por: _____		Data: _____		Revisto por: _____		
				Data: _____		
N.º	Descrição dos Procedimentos / Testes	Sim	Não	N/A	Ref.º Arq.	Exec. por:

Apuramento do Custo - Aspectos Gerais:						
	<p>O apuramento do valor dos custos associados a cada taxa, tarifa e preço, está de acordo com os requisitos estabelecidos no ponto 2.8.3 do POCAL:</p> <p>Identificação dos custos directos e indirectos:</p> <p style="padding-left: 20px;">Associados às funções realizadas pelo Município?</p> <p style="padding-left: 20px;">Associados aos serviços prestados e bens transaccionados pelo Município?</p> <p>Imputação dos custos indirectos (coeficientes):</p> <p style="padding-left: 20px;">Em função dos custos directos (ponto 2.8.3.3 do POCAL)?</p> <p style="padding-left: 20px;">Outra base de imputação?</p> <p style="padding-left: 40px;">Qual a base utilizada?</p> <p style="padding-left: 40px;">A base de imputação é adequada à imputação dos custos indirectos?</p> <p>O custo de cada taxa, tarifa e preços foi apurado pelo somatório dos custos directos e indirectos (ponto 2.8.3.5 do POCAL)?</p> <p>Os documentos utilizados no estudo da fundamentação económico-financeira cumprem com os requisitos mínimos estabelecidos para as diferentes funções indicadas no ponto 2.8.3.6 do POCAL ?</p> <p style="padding-left: 20px;">Materiais (CC-1)?</p> <p style="padding-left: 20px;">Cálculo do custo da mão-de-obra (CC-2)</p> <p style="padding-left: 20px;">Mão-de-obra (CC-3)</p> <p style="padding-left: 20px;">Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4)</p> <p style="padding-left: 20px;">Máquinas e viaturas (CC-5)</p> <p style="padding-left: 20px;">Apuramento dos custos indirectos (CC-6)</p> <p style="padding-left: 20px;">Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7)</p> <p style="padding-left: 20px;">Apuramento de custos directos da função (CC-8)</p> <p style="padding-left: 20px;">Apuramento de custos por função (CC-9)</p>					

Apuramento do Custo - Aspectos Específicos:						
	<p>Custos directos:</p> <p>Verifique qual foi o critério utilizado na divisão dos custos directos:</p> <p style="padding-left: 20px;">Por funções, com base no ponto 10.1 do POCAL?</p> <p style="padding-left: 20px;">Por secções, com base no organograma do município?</p> <p style="padding-left: 20px;">Por bens e serviços, tomando-se por base a tabela de taxas, tarifas e preços em vigor no município, identificando-se os respectivos intervenientes no processo e equipamentos e materias utilizados?</p>					

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

Programa de Auditoria para Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município						
					Exercício: _____	
Cliente: _____						
Área: _____						
Preparado por: _____		Data: _____		Revisto por: _____		
				Data: _____		
N.º	Descrição dos Procedimentos / Testes	Sim	Não	N/A	Ref.º Arq.	Exec. por:

Apuramento do Custo - Aspectos Específicos:						
	<p>Tipo de custos directos considerados:</p> <p><u>Mão-de-obra:</u></p> <p>Solicitar aos serviços do Município uma listagem dos funcionários, procedendo, em seguida, à identificação dos funcionários que se encontram afectos a cada secção / serviço interveniente no processamento de uma taxa, tarifa e preço, categoria profissional e respectivo vencimento.</p> <p>Verificar se o valor considerado para efeitos do cálculo da mão-de-obra directa, corresponde ao somatório do valor dos salários e encargos anuais dos respectivos funcionários intervenientes.</p> <p>Testar o cálculo apresentado no relatório de fundamentação económico-financeira, com o objectivo de confirmar se foram adoptadas as disposições previstas nas notas explicativas ao sistema contabilístico - Documentos e registos, ponto 12 do POCAL.</p> <p><u>Amortizações:</u></p> <p>Obter dos serviços do Município, a listagem dos equipamentos afectos a cada divisão / secção, onde conste a indicação dos valores de aquisição, período de vida útil e amortizações praticadas e taxas.</p> <p>Com base na listagem referida no ponto anterior, identificar os equipamentos afectos a cada funcionário, interveniente no processo de obtenção da taxa, tarifa e preço.</p> <p>Verificar se o cálculo das amortizações dos equipamentos está de acordo com os métodos, critérios, períodos de vida útil e taxa previstos no CIBE e confirmar se foram adoptadas as disposições previstas nas notas explicativas ao sistema contabilístico - Documentos e registos, ponto 12 do POCAL.</p> <p>Seleccionar um conjunto de equipamentos com base na listagem obtida dos serviços e proceder ao seu cruzamento com as fichas/mapas de amortizações utilizados na Contabilidade Patrimonial/Financeira, identificando eventuais divergências.</p> <p><u>Custos de funcionamento:</u></p> <p>Testar as rubricas e valores considerados para efeitos de cálculo do custo por minuto.</p>					

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

Programa de Auditoria para Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município					
					Exercício: _____
Cliente: _____					
Área: _____					
Preparado por: _____		Data: _____		Revisto por: _____	
				Data: _____	
N.º	Descrição dos Procedimentos / Testes	Sim	Não	N/A	Ref.º Arq. Exec. por:

Apuramento do Custo - Aspectos Específicos:

	<p><u>Custos de específicos:</u></p> <p>Verificar o tipo de custo considerado nesta rubrica e se as estimativas são adequadas.</p> <p><i>Para as viaturas e máquinas específicas:</i></p> <p>Obter dos serviços do Município, a listagem das viaturas e máquinas afectos a cada divisão/secção, com indicação dos respectivos valores de aquisição, período de vida útil, taxas e amortizações praticadas.</p> <p>Verificar se o cálculo das amortizações dos equipamentos está de acordo com os métodos, critérios, períodos de vida útil e taxa previstos no CIBE e confirmar se foram adoptadas as disposições previstas nas notas explicativas ao sistema contabilístico - Documentos e registos, ponto 12 do POCAL.</p> <p>Verificar, por amostragem, na listagens da reclassificação contabilística dos custos, na contabilidade patrimonial, classe 9, se para cada viatura e máquina, estão imputados correctamente os custos com combustíveis, conservação e seguros.</p> <p>Seleccionar um conjunto de equipamentos com base na listagem obtida dos serviços e proceder ao seu cruzamento com as fichas/mapas de amortizações obtidos a partir da Contabilidade Patrimonial / Financeira, identificando eventuais divergências.</p> <p>Custos indirectos:</p> <p>Verificação dos pressupostos utilizados para a consideração dos custos indirectos e respectiva valorização.</p>				
--	--	--	--	--	--

Validação do custo determinado para cada taxa, tarifa e preço:

	<p>Com base na tabela de taxas, tarifas e preços disponibilizada pelo Município, seleccionar aleatoriamente um conjunto representativo de itens, para em seguida, observar, no local, o circuito de tarefas a realizar, quem são os intervenientes, os equipamentos, máquinas e viaturas utilizados e tempos despendidos.</p> <p>Proceder à comparação dos dados obtidos nas observações efectuadas aos diferentes itens, com os dados constantes fichas de custo do relatório de fundamentação económico-financeira, apurando e quantificando os desvios.</p> <p>Realizar a extrapolação dos desvios apurados ao universo das taxas, tarifas e preços constantes da tabela existente no Município, concluindo sobre a adequacidade / validade dos custos apurados no relatório de fundamentação económico-financeira.</p>				
--	--	--	--	--	--

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

A Fundamentação Económico-financeira das Taxas, Tarifas e Preços dos Municípios e a sua Auditoria

Enquadramento e Caso Prático

Programa de Auditoria para Fundamentação de Taxas, Tarifas e Preços de um Município						
					Exercício: _____	
Cliente: _____						
Área: _____						
Preparado por: _____		Data: _____		Revisto por: _____		
				Data: _____		
N.º	Descrição dos Procedimentos / Testes	Sim	Não	N/A	Ref.º Arq.	Exec. por:

Validação do valor a cobrar por taxa, tarifa e preço, constantes na tabela:						
	<p>Com base na tabela de taxas, tarifas e preços existentes no Município, seleccionar de forma aleatória um conjunto de itens, e verificar se no apuramento do valor a cobrar foram considerados os seguintes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> Custos directos e indirectos apurados na respectiva ficha de custo. Factor de desincentivo à prática de certos actos e operações (n.º 2 do Art.º 4º do RGTAL) e respectiva fundamentação. Factor de benefício auferido pelo particular (n.º 1 do Art.º 4º do RGTAL) e respectiva fundamentação. Custo social suportado pelo município/incentivo à prática de determinados actos (n.º 1 do Art.º 4º do RGTAL) <p>Com base nos mapas de apuramento do valor a cobrar de taxas, tarifas e preços constantes do relatório de fundamentação económico-financeira, seleccionar aleatoriamente um conjunto de itens, cruzando-os em seguida com os valores inscritos na tabela de taxas, tarifas e preços constantes no Regulamento publicado pelo Município.</p>					

Fonte: Elaboração própria

8. Conclusão

No sentido de incrementar a produtividade dos Municípios, os gestores públicos deverão planejar corretamente a sua atividade, assegurar uma gestão rigorosa, eficaz e eficiente dos seus recursos, controlar de forma apropriada os custos e gerir adequadamente a obtenção da receita. A boa gestão dos recursos públicos irá contribuir para uma melhor satisfação das necessidades dos cidadãos.

O surgimento do POCAL ao permitir a uniformização dos procedimentos contabilísticos, tornou-se num excelente instrumento de apoio à gestão das autarquias locais, colaborando de forma efetiva na adequada gestão dos recursos escassos ao dispor das autarquias locais. Ao obrigar a implementação da contabilidade de custos, para além da contabilidade patrimonial/financeira e orçamental, abriu caminho para a satisfação de um conjunto de crescente de exigências.

Só um sistema de contabilidade de custos poderá contribuir com informação útil para a tomada de decisão por parte dos gestores e permitir a realização de um adequado controlo de gestão.

Para as autarquias locais, a contabilidade de custos tornou-se obrigatória no apuramento dos custos subjacentes à fixação das taxas, tarifas e preços dos bens e serviços. Todavia, o POCAL não se limitou a tornar a contabilidade de custos obrigatória, criando também uma série de regras para o seu efetivo desenvolvimento, apontando para a reclassificação dos custos em diretos e indiretos, estipulando ainda regras para a imputação dos custos indiretos. Para registo dos custos inerentes ao funcionamento das autarquias, apresenta uma série de fichas de contabilidade de custos, descrevendo o conteúdo mínimo de cada uma. Ao nível dos sistemas de custeio utilizados na imputação dos custos, o POCAL utiliza o sistema de custeio total.

É reconhecido por muitas entidades a necessidade de utilização de um adequado sistema de contabilidade de custos para o apuramento dos custos dos bens e serviços os quais vão dar origem a tarifas e preços. A própria LFL ao regulamentar que as tarifas e preços não devem, em princípio, ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com o fornecimento dos bens e serviços subjacentes, também reforça a necessidade de efetuar um apuramento de custos rigoroso como base de cálculo dos valores a cobrar aos utentes.

Da análise ao caso prático, verifica-se que o Município em questão ainda não tinha implementada a contabilidade de custos, tendo-se socorrido de outros dados técnicos para fundamentar o estudo realizado sobre o custo das taxas, tarifas e preços.

Situações idênticas foram por nós observadas em outros Municípios em que a SROC presta serviços de revisão / auditoria, o que nos leva a concluir que ainda existe um longo caminho a percorrer, nomeadamente ao nível da cultura organizacional das autarquias locais e vontade política, esperamos que a médio prazo, a implementação da contabilidade de custos seja uma realidade, de modo a permitir obter informação ainda mais criteriosa relativamente aos custos dos bens e serviços.

Em termos de relatório de revisão/auditoria a emitir, a situação não terá impacto na sua qualificação, apesar do Município se encontrar numa situação de incumprimento ao disposto no ponto 2.8.3.1 do POCAL, já que foi possível concluir favoravelmente sobre a conformidade da fundamentação utilizada para determinação do custo das taxas, tarifas e preços constante do relatório, com o disposto no POCAL, RGTAL e LFL, o que minimiza o risco de arrecadação e impacto nas Demonstrações Financeiras e Mapas de Execução Orçamental.

No entanto, a situação de incumprimento deverá ser abordada no Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria (RCRA) e na Declaração do Órgão de Gestão (DRA 580), para que os responsáveis pelo Município confirmem as informações prestadas no decurso da revisão/auditoria.

9. Bibliografia

- AECA. (1997), *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento n.º 15, AECA, Madrid.
- Antunes, Isabel Cabaço. (2001), *Pensar Global para a Ação Local*, RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas, Vol. II, n.º 1, pp. 58-73.
- Bernardes, Arménio Ferreira. (2001), *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, CEFA, Coimbra.
- Caetano, Marcello. (1997), *Manual de Direito Administrativo – Vol. I*, Livraria Almedina, 10.ª Edição, 6.ª reimpressão, Coimbra.
- Carrillo, Dionisio Buendía. (1999), *Análisis, Cálculo y Control del Coste de los Servicios Públicos Municipales*, Técnica Contable, Año LI, n.º 607, Julio, pp. 542-558.
- Carvalho, Joaquim dos Santos. (2001), *O POCAL como instrumento de mudança da Gestão Autárquica*, RAPP – Revista de Administração e Políticas Públicas, Vol. II, n.º 1, pp. 120-125.
- Carvalho, João (1998). *O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): análise e perspectivas futuras*, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 397, Outubro, pp. 234-239.
- Carvalho, João; Costa, Teresa e Macedo; Natália. (2008), *A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo*, Revista OTOC, n.º 96, pp. 30-41.
- Correia, Fernando Augusto Monteiro. (2002), *Contabilidade de custos ou analítica no POCAL*, Revisores e Empresas, Ano 4, n.º 18, pp. 7-26.
- Costa, José da Silva; Silva, Mário Rui. (2000), *Taxas e Tarifas nos Municípios Portugueses*, in Desenvolvimento e Ruralidades no Espaço Europeu, Atas do VIII Encontro Nacional da APDR, Volume 2, Coleção APDR, Coimbra, pp. 701-717.
- Costa, Paula Reis. (2003), *Finanças e Contabilidade Autárquica*, CEFA, Coimbra.
- Costa, Teresa Carmo Salgueiro. (2005), *A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga.
- Costa, Teresa e Carvalho, João. (2006), *O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal*, Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, maio/agosto, pp. 189-199.
- FASAB. (1995), *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government*, SFFAS n.º 4, FASB.
- Freitas do Amaral, Diogo. (2008), *Curso de Direito Administrativo*, Volume 1, Almedina, 3.ª Edição, Coimbra.
- Gomes, Patrícia; Carvalho, João e Fernandes, Maria (2009). *Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses*, Portuguese Journal of Accounting and Management, 8, pp. 11-42.
- IFAC. (2000), *Perspectives on Cost Accounting for Governments – International Public Sector Study*, Study 12, IFAC, New York.
- IGAE. (1994), *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*, El proyecto CANOA, Intervención General de la Administración del Estado, Madrid.

Marques, Ana Cristina. (2000), *A Contabilidade Analítica e a Gestão Orçamental nas Autarquias Locais*, Revisores e Empresas, Ano 3, n.º 8, Janeiro/Março, pp. 30-35.

Monteiro, Sónia Maria da Silva. (2001), *Tendências atuais da Contabilidade Autárquica*, Revista de Contabilidade e Comércio, Vol. LVIII, n.º 229, outubro, pp. 214-233.

Pereira, Paulo Trigo. (2012), *Economia e Finanças Públicas*, 2.ª Edição, Escolar Editora, Lisboa.

Silva, Victor Paulo Gomes da. (2004), *Bens Semipúblicos e taxas*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano V, n.º 52, Julho, pp. 56-59.

Sousa, Domingos Pereira de. (1992), *Finanças Públicas*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa.

Sousa Franco, António Luciano. (2001), *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I e II*, Almedina, Coimbra.

Vasques, Sérgio. (2008), *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, Cadernos IDEFF n.º 8, Almedina, Coimbra.

Legislação

Acórdão Doutrinal de 31 de Janeiro de 2001 do Supremo Tribunal Administrativo (STA) – *Receita Tributária. Serviço público com a instalação, abastecimento e distribuição de água. Tarifa. Taxa. Competência dos Tribunais Tributários.*

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (CIRS) – Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Constituição da República Portuguesa. (2001). *Quarta revisão constitucional de acordo com a Lei Constitucional n.º 1/97 de 20 de Setembro*. Almedina, Coimbra.

Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março – Regime das Finanças Locais

Decreto-Lei n.º 232/97, de 28 de Julho – Regime Administração Financeira do Estado

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Aprova o POCAL.

Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro – LFL

Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro – LFL

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Bases da Contabilidade Pública

Lei n.º 56/91, de 13 de Agosto – Lei-Quadro das Regiões Administrativas

Lei n.º 27/96, de 1 de Agosto – Lei da Tutela Administrativa

Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto – LFL

Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro – Regime jurídico das autarquias locais

Lei n.º 175/99, de 21 de Setembro – Lei das Associações de Freguesias

Lei n.º 94/2001, de 20 de Agosto – LFL

Lei n.º 10/2003, de 13 de Maio – Regime de criação, o quadro de atribuições e competências das áreas metropolitanas e o funcionamento dos seus órgãos

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro – Regime geral das taxas das autarquias locais

Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – Alteração à LFL

Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto – Regime jurídico do sector empresarial local

Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro – Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI)

Lei n.º 75/2013, de 12 de Setembro – Regime jurídico das autarquias locais

Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro – 34.ª versão da Lei Geral Tributária (LGT)