

APURAMENTO DOS CUSTOS NAS AUTARQUIAS LOCAIS: APLICAÇÃO PRÁTICA

SARA ALEXANDRA EIRA SERRA

Patrícia Gomes

Resumo:

A contabilidade analítica ou de custos tem-se revelado cada vez mais importante no apoio da tomada de decisão de qualquer organização, seja pública ou privada, constituindo um importante instrumento de controlo de gestão e um factor crítico de sucesso. O sector público, essencialmente após o paradigma do NPM (New Public Management), tem sofrido pressões no sentido de reduzir os custos, devido a restrições orçamentais cada vez mais elevadas, e, simultaneamente, aumentar a qualidade dos serviços prestados. Também nas autarquias locais, entidades que concorrem cada vez mais entre si, torna-se fundamental uma gestão mais racional e moderna, que permita o alcance dos objectivos de eficiência, eficácia e economia. O POCAL (Plano de Contabilidade das Autarquias Locais) apresenta um sistema de contabilidade de custos, com o objectivo central de apurar os custos por funções, bens e serviços das autarquias locais, em Portugal. A ênfase é colocada na análise do custo, sem haver preocupação com proveitos e resultados. Para o efeito, o POCAL classifica os custos em directos e indirectos, sendo estes últimos repartidos mediante uma base única, defende a utilização o SCT (Sistema de Custeio Total) e sugere a utilização de uma série de mapas contabilísticos, fundamentais para o apuramento dos custos por funções, bens e serviços.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Apuramento dos custos nas autarquias locais: Aplicação prática

Resumo

A contabilidade analítica ou de custos tem-se revelado cada vez mais importante no apoio da tomada de decisão de qualquer organização, seja pública ou privada, constituindo um importante instrumento de controlo de gestão e um factor crítico de sucesso.

O sector público, essencialmente após o paradigma do NPM (*New Public Management*), tem sofrido pressões no sentido de reduzir os custos, devido a restrições orçamentais cada vez mais elevadas, e, simultaneamente, aumentar a qualidade dos serviços prestados. Também nas autarquias locais, entidades que concorrem cada vez mais entre si, torna-se fundamental uma gestão mais racional e moderna, que permita o alcance dos objectivos de eficiência, eficácia e economia.

O POCAL (Plano de Contabilidade das Autarquias Locais) apresenta um sistema de contabilidade de custos, com o objectivo central de apurar os custos por funções, bens e serviços das autarquias locais, em Portugal. A ênfase é colocada na análise do custo, sem haver preocupação com proveitos e resultados. Para o efeito, o POCAL classifica os custos em directos e indirectos, sendo estes últimos repartidos mediante uma base única, defende a utilização o SCT (Sistema de Custeio Total) e sugere a utilização de uma série de mapas contabilísticos, fundamentais para o apuramento dos custos por funções, bens e serviços.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. POCAL. Mapas de Custos.

Área Temática: Gestão de custos no sector governamental

1 Introdução

O anterior sistema de contabilidade pública baseava-se, essencialmente, no controlo da legalidade e assentava numa contabilidade de caixa e de compromissos, onde a única preocupação era assegurar o equilíbrio orçamental. Este tipo de contabilidade não permitia saber se os recursos estavam a ser eficientemente alocados, se os objectivos estavam a ser atingidos, quanto custava cada bem ou serviço e qual o património da entidade. No fundo, não permitia efectuar uma avaliação da situação económico-financeira das entidades.

Para colmatar estas limitações, dá-se a reforma da contabilidade pública, que visa uma maior transparência das contas públicas e introduz um maior rigor na informação contabilística prestada pelos serviços públicos, sejam eles da Administração Central, Regional ou Local. O POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) é o plano que define o quadro conceptual da contabilidade pública moderna, e tem como objectivo principal a criação das condições para a integração dos três sistemas de contabilidade: contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica. Desta forma, a introdução da contabilidade analítica nos serviços públicos vem aumentar o controlo de gestão e a racionalização dos recursos públicos.

Para a Administração Local, a contabilidade analítica está prevista no POCAL, sendo este o plano que vai ser abordado no presente artigo. Assim o objectivo é analisar as características do sistema de contabilidade de custos desenvolvido pelo POCAL; apresentar uma proposta de Classe 9 tendo em conta a realidade destes organismos e analisar o conjunto

de mapas obrigatórios para apurar o custo por funções, bens ou serviços das autarquias locais, apresentando uma aplicação prática.

2 Impacto do *New Public Management* no sistema de contabilidade pública

Com o paradigma do NPM defende-se a introdução de instrumentos de gestão privada no sector público, a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder, a orientação para o cliente, a racionalização dos recursos, a avaliação do desempenho baseada em *outputs* e *outcomes* e o conceito do *value for money* (HOOD, 1995; OSBORNE; GAEBLER, 1992; DUNLEAVY; HOOD, 1994). Estes são objectivos que devem estar presentes na gestão pública moderna, de forma a aumentar a eficiência, eficácia e economia dos serviços públicos.

Em consequência deste paradigma, várias reformas têm sido levadas a cabo na Administração Pública, nomeadamente em termos do sistema de contabilidade vigente, uma vez que este deve proporcionar informação estratégica e útil ao processo de tomada de decisão das organizações. Como refere Jones e Pendlebury (1992), a introdução do planeamento estratégico e do controlo de gestão, no sector público, é uma tentativa de dar resposta às necessidades de informação das organizações modernas. A informação contabilística e os seus desenvolvimentos, após a NPM, surgiram em prol de uma maior visibilidade da responsabilidade (GUTHRIE; OLSON; HUMPHREY, 1999) e de uma maior clareza e transparência das contas públicas (CARVALHO, 1999).

Lapsley e Pallot (2000), num estudo comparativo entre o governo local escocês e nova zelandês, concluíram que as práticas da contabilidade de custos condicionam o processo de mudança organizacional, onde o impacto da NPM constituiu o principal impulsionador da reforma, principalmente na Nova Zelândia. Jackson e Lapsley (2003) estudaram a utilização das técnicas da contabilidade de gestão no sector público, onde verificaram, relativamente às técnicas de custos, que o método ABC (*Activity-Based-Costing*) é o mais utilizado, essencialmente na área da saúde, notando-se, nos últimos anos, uma grande preocupação com a avaliação de desempenho e com o desenvolvimento de indicadores de gestão.

Assim, o desenvolvimento de uma Administração Pública moderna implica a introdução de instrumentos de gestão estratégica e de medidas de avaliação do desempenho (KLOOT; MARTIN, 2000), conduzindo à introdução, na gestão pública, da contabilidade de custos ou de gestão, como um importante sistema de apoio de decisão interna dos vários serviços públicos.

3 A contabilidade de custos do POCAL

O ambiente dinâmico e competitivo e a era da informação que caracteriza as sociedades actuais, exigiu uma mudança do sistema de contabilidade pública. Tal mudança começa, em 1990, com a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro), que estabelece os fundamentos contabilísticos e os regimes aplicáveis. Seguindo-se o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, que define as linhas mestras do novo Regime de Administração Financeira do Estado, culminando com o surgimento do POCP, pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que, segundo o nº 1 do art. 2º, é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, e, ainda, às organizações de direito privado, com receitas maioritariamente públicas.

3.1 Enquadramento do POCAL

Apesar de representar a consolidação da reforma da contabilidade pública, o POCP não se ajusta a todos os organismos públicos, o que acaba por originar o surgimento de novos

planos de contabilidade sectoriais, sendo pioneiro o POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

O POCAL é o plano de contabilidade aplicado às autarquias locais e entidades equiparadas, mantendo a base conceptual do POCP. Assim, também preconiza a utilização dos três ramos da contabilidade já referidos. A maior inovação foi a imposição de uma contabilidade de custos que até aí não era obrigatória, nem no plano privado que servira de inspiração ao POCP.

Como veremos de seguida, a contabilidade de custos do POCAL utiliza mapas e quadros específicos de apuramento do custo por funções, bens e serviços, bem como coeficientes de imputação para os custos indirectos (CARVALHO, 1999; BERNARDES, 2001; CARVALHO et al., 2002). Todavia, este diploma ainda padece de algumas lacunas, tais como: a não identificação do sistema de movimentação das contas da classe 9, da tipologia dos custos e do elo de ligação entre a contabilidade patrimonial e de custos.

Paralelamente a estas alterações, o surgimento do POCP, em geral, e do POCAL, em concreto, também desencadearam outras mutações, como por exemplo, a passagem de uma contabilidade de caixa para uma contabilidade baseada no princípio do acréscimo; a passagem de uma contabilidade orientada para o Estado e para o controlo legal, para uma contabilidade promotora de informação de carácter mais abrangente, que tem como principais utilizadores os representantes das autarquias, fornecedores, clientes, contribuintes e o público em geral (BERNARDES, 2001; CARVALHO et al., 2002).

No ponto 2.8.3.1 do POCAL é referida a obrigatoriedade de adopção da contabilidade de custos pelos organismos sujeitos ao POCAL, que se consubstancia “... no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços” (CARVALHO et al., 2002: 119).

Ao contrário da contabilidade patrimonial, que estabelece uma relação da instituição com o exterior, a contabilidade analítica visa fornecer informações para a gestão interna da organização, com vista ao controlo de gestão e apoio no processo de tomada de decisão (MARQUES, 2000). O apuramento dos custos, proveitos e resultados, por funções, produtos, bens, serviços e actividades é da responsabilidade deste ramo da contabilidade.

Adicionalmente, a contabilidade de custos é também uma fonte de informação para o desenvolvimento das políticas estratégicas da organização, uma vez que fornece informação necessária para planear e definir objectivos futuros, permitindo também analisar os resultados alcançados. Fornece ainda indicadores de eficiência, eficácia e economia, que constituem medidas de *performance* cada vez mais importantes, essencialmente no sector público onde se gerem dinheiros públicos (CORREIA, 2002).

3.2 Objectivos da contabilidade de custos do POCAL

Tal como no sector privado, também no sector público é importante saber quanto custa a produção ou prestação de um determinado bem ou serviço. A IFAC (*International Federation of Accountants*) considera que a contabilidade custos e de gestão é parte integrante do processo de gestão, tendo como objectivo fornecer informação para definir e controlar as actividades centrais da organização, planificar as operações estratégicas, otimizar o uso dos recursos, medir e avaliar o desempenho, reduzir a subjectividades no processo de decisão e, por fim, melhorar a comunicação interna e externa dentro da organização (IFAC, 2000).

Em particular, no POCAL, o objectivo é apurar os custos das funções, bens e serviços (CARVALHO, et al., 2002). Os principais objectivos do sistema de contabilidade de custos são os seguintes:

- Justificar o valor das taxas e preços cobrados pelos bens e serviços prestados - os municípios praticam taxas e preços pelos bens e serviços, que não devem ser, em

princípio, inferiores aos custos suportados (art. 20º da Lei nº 42/98 de 6 de Agosto). Há, por isso, necessidade de apurar os custos com rigor, de modo a justificar os preços e taxas exigidas ao cidadão;

- Apurar o custo por função - o POCAL contém uma classificação funcional que nos permite obter os custos por função;
- Facilitar a elaboração do orçamento - na medida em que a contabilidade de custos fornece informação estratégica e útil para a definição dos objectivos a alcançar;
- Obter indicadores de eficiência, eficácia, economia, sub-actividade e sobre-actividade dos diferentes serviços - como instrumento de gestão que é, a contabilidade de custos deve fornecer informação útil que permita a redução e controlo dos custos e, conseqüentemente, o aumento do grau de eficiência, eficácia e economia obtido pelos serviços. Estes indicadores são fundamentais para comparar a produtividade e o desempenho dos serviços, no tempo e no espaço.
- Apoiar a decisão sobre a produção de um determinado bem, serviço ou actividade, ou entregar a entidades externas - tal como acontece no sector privado, também no sector público, e em particular nos municípios, podem existir determinados serviços ou operações que impliquem menores custos para a autarquia se forem subcontratados. Esta decisão só será fundamentada com base num adequado sistema de custos.
- Fornecer informação útil a entidades financiadoras de produtos, serviços ou actividades, bem como aos órgãos responsáveis pela atribuição de subsídios - os municípios obtêm financiamento, bem como subsídios, com base em determinados critérios de selecção, que exigem uma imputação adequada dos custos aos bens e actividades que vão ser co-financiados.

Em suma, a contabilidade de custos é considerada um importante instrumento de gestão, fundamental para a competitividade de qualquer organização.

3.3 Classificação dos custos

Dado que a contabilidade de custos obriga ao apuramento dos custos por função, bem e serviço, é necessário seguir uma determinada reclassificação dos custos para se obter essa informação. Assim, aos custos classificados por natureza na classe 6 da contabilidade patrimonial, deve corresponder uma determinada reclassificação na classe 9 da contabilidade de custos, de modo a obter essa informação por funções, bens e serviços.

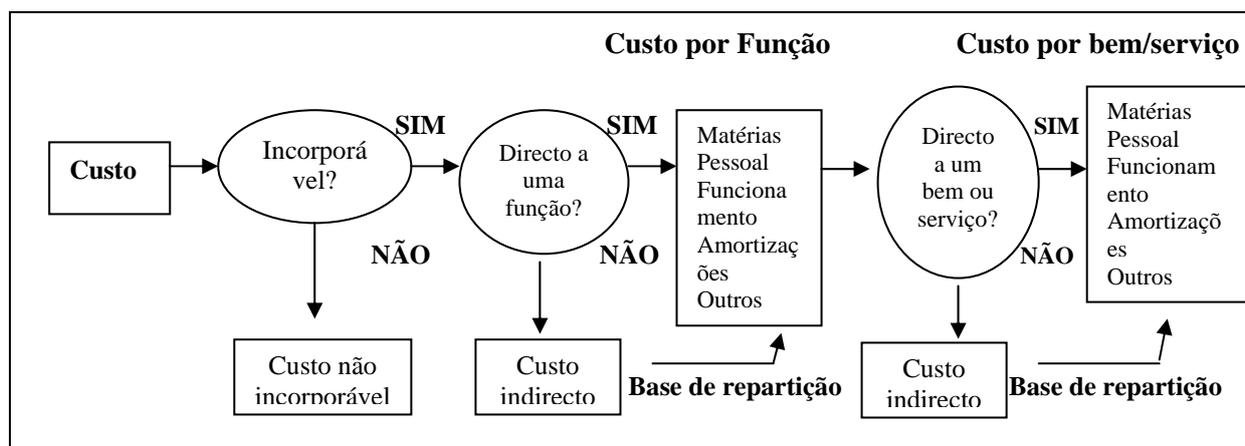
No âmbito do POCAL, a classificação de custos mais relevante é a seguinte: custos incorporáveis e custos não incorporáveis; custos externos e custos internos, custos directos e custos indirectos e, ainda, custos variáveis dos custos fixos.

- **Custos Incorporáveis** são todos os que devem ser incorporados no apuramento do custo da função, bem ou serviço, como por exemplo, todos os custos de materiais e mão-de-obra. Por outro lado, os **Custos não Incorporáveis** são aqueles que, pelo seu carácter extraordinário ou de ocorrência reduzida, não devem ser incorporados no apuramento, como o exemplo da grande maioria dos custos extraordinários;
- **Custos Directos** são aqueles que são directamente suportados pela produção de um determinado bem, serviço, função, actividade ou departamento. A sua repartição não merece dúvidas, na medida em que a relação causa-efeito é facilmente determinável, como por exemplo, o custo com matéria-prima. O mesmo não acontece com os **Custos Indirectos** que são todos os que não estão

directamente relacionados com seu objecto, logo a sua imputação tem de ser feita mediante bases de repartição;

- **Custos Variáveis** são todos aqueles que variam com o nível de actividade, como por exemplo a matéria-prima, que tende a aumentar à medida que aumenta o nível de actividade. Os **Custos Fixos** são os que dependem da capacidade instalada e não da utilizada, logo não variam em função do nível de actividade (CORREIA, 2002). Temos o exemplo das amortizações e seguros. Normalmente os custos variáveis são sempre directos, o mesmo não acontecendo com os custos fixos que podem ser directos ou indirectos.

Em função desta classificação, o apuramento do custo por funções, bens e serviços, na Contabilidade de Custos do POCAL, deve seguir o circuito apresentado na Figura 1.



Fonte: adaptado de Carvalho, et al. (2002)

Figura 1 – Classificação dos custos no âmbito do POCAL

A primeira questão a efectuar é se o custo é incorporável a uma determinada função. Caso não seja incorporável, este não será considerado no apuramento do custo; contrariamente, o custo incorporável é considerado no apuramento, verificando-se, de seguida, se este é directo à respectiva função. Em caso afirmativo, deve ser classificado em Matérias, Pessoal, Funcionamento, Amortizações e Outros; se não for considerado directo à função, então, deve ser repartido mediante um coeficiente de imputação, previsto no ponto 2.8.3.3 do POCAL, de modo a apurar o custo total da função.

Na fase seguinte, deve ser apurado o custo por bem ou serviço, aferindo-se, para tal, se o custo é directo a esses mesmos bens e serviços. Se for directo, não há dificuldade na sua imputação, devendo novamente ser classificado em Matérias, Pessoal, Funcionamento, Amortizações e Outros; caso contrário, deve ser repartido pelos bens e serviços com base num coeficiente de imputação previsto no ponto 2.8.3.3 do POCAL. Desta forma será apurado o custo total por funções, bens e serviços, tal como é objectivo da contabilidade de custos do POCAL. No ponto 5, iremos abordar os mapas obrigatórios que são elaborados seguindo este circuito.

3.4 Repartição dos Custos Indirectos

Como referimos anteriormente, o custo de cada função, bem ou serviço resulta da soma dos custos directos com os custos indirectos de produção, distribuição, administração e financeiros.

O cálculo dos custos directos é facilmente efectuado, todavia, o cálculo dos custos indirectos já se avizinha mais complexo, dado que não podem ser directamente relacionados com uma função, bem ou serviço. Deste modo, é necessário o recurso a métodos de imputação, que tanto podem ser de base única, ou de base múltipla.

Apesar das inúmeras vantagens da repartição de base múltipla, o POCAL impõe a utilização da base única, ao considerar que os custos indirectos são repartidos proporcionalmente aos custos directos apurados. Sendo assim, primeiro calculam-se os custos directos e só posteriormente é que se procede à imputação dos custos indirectos através dos referidos coeficientes. O POCAL, no ponto 2.8.3.3, apresenta, dois coeficientes de imputação distintos:

- O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função, que se obtém através do rácio entre os custos directos da função em questão e o total de custos directos de todas as funções;
- O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada bem ou serviço, que resulta do rácio entre os custos directos dos bens e serviços e o total de custos directos da função em que estes se enquadram.

Isto significa que se assume uma relação de proporcionalidade entre os custos a repartir e a base de imputação, o que nem sempre se verifica, uma vez que os custos diferem mas a base é sempre a mesma, obtendo-se assim uma repartição e imputação de custos mais subjectiva e desajustada da realidade.

O POCAL, apesar de se pronunciar sobre o método de repartição a adoptar, não refere se as autarquias e entidades equiparadas devem optar por coeficientes teóricos ou reais. Os coeficientes reais são mais fiáveis, no entanto exigem mais tempo, ou seja, o tempo suficiente para a obtenção de valores reais. O recurso às quotas teóricas é menos trabalhoso e mais rápido, todavia, tem o inconveniente de originar desvios, sobretudo se a entidade optar pelo uso de quotas teóricas ideais, em vez de normais.

Importa ainda referir que, de acordo com o ponto 2.8.3.5 do POCAL, “o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos calculados de acordo com o definido no n.º 2.8.3.4”, o que nos leva a concluir que o POCAL preconiza a utilização do SCT. Isto porque o SCT considera os custos variáveis, que regra geral são custos directos, e os custos fixos, que na maior parte das vezes são custos comuns e, por isso indirectos, como custos de produção, o que significa que as existências de produtos acabados são valorizadas pelo custo total de produção.

4 Integração da contabilidade de custos na contabilidade patrimonial do POCAL

Embora o POCP refira claramente que a classe 9 se destina à contabilidade analítica, o POCAL nada diz sobre esta matéria, nem tão pouco sobre como organizar uma contabilidade de custos, deixando esta tarefa a cargo das autarquias, que deste modo passam a elaborar uma contabilidade de custos ajustada às suas necessidades.

Apesar de não mencionar a classe 9, o POCAL refere a utilização de mapas e quadros para a elaboração da contabilidade de custos, o que nos leva a crer que este plano adere ao sistema Duplo Misto, pois a contabilidade financeira é separada da contabilidade de custos e são usados sobretudo mapas e quadros, o que torna a ligação entre estas duas contabilidades mais informal

Embora o POCAL não preveja a utilização da classe 9, tendo em conta que o mesmo se baseou no POCP, que considera a existência de tal classe, vários autores consideram que a contabilidade de custos das autarquias locais e entidades equiparadas deve ser feita recorrendo à elaboração da classe 9 e portanto ao método digráfico.

Na senda destas opiniões, vamos apresentar e explicar uma proposta de classe 9, por nós elaborada, tendo por base, no entanto, as propostas adoptadas por Carvalho, et al. (2002) e Almeida e Correia (1999).

Tabela 1 - Proposta de Elaboração da Classe 9

<p>91 Contas Reflectidas 91.1.1 Existências Iniciais Reflectidas 91.1.2 Existências Finais Reflectidas 91.3 Compras Reflectidas 91.6 Custos por Natureza Reflectidos 91.7 Proveitos por Natureza Reflectidos 91.9 Resultados Reflectidos</p> <p>92 Reclassificação de Custos 92.1 Incorporáveis 92.1.1 Directos 92.1.1.1 Materiais 92.1.1.2 Mão-de-Obra 92.1.1.3 Máquinas e Viaturas 92.1.1.4 Outros 92.1.2 Indirectos 92.8 Não Incorporáveis</p> <p>93 Funções 93.1 Funções Gerais 93.2 Funções Sociais 93.3 Funções Económicas 93.4 Outras Funções</p> <p>94 Bens Inventariáveis 94xx Bens Inventariáveis 94.x.x.1 Custos Directos 94.x.x.11 Materiais 94.x.x.12 Mão-de-Obra 94.x.x.13 Máquinas e Viaturas 94.x.x.14 Outros 94.x.x.2 Custos Indirectos</p>	<p>94.x.x.2.5 Bens Inventariáveis 94.x.x.2.6 Serviços</p> <p>95 Serviços 95.x.x Serviços 95.x.x.1 Custos Directos 95.x.x.2 Custos Indirectos</p> <p>96 Periodização de Custos 96.1 Período N 96.2 Período N+1</p> <p>97 Custos Previsionais 97.4 Bens Inventariáveis 97.4.x.x.1 Custos Directos 97.4.x.x.2 Custos Indirectos 97.5 Serviços 97.5.x.x.1 Custos Directos 97.5.x.x.2 Custos Indirectos</p> <p>98 Desvios 98.5 Bens Inventariáveis 98.6 Serviços</p> <p>99 Resultados Analíticos 99.1 Bens Armazenáveis 99.2 Serviços</p>
---	---

Contrariando um pouco a filosofia da contabilidade de custos prevista no POCAL, a classe 9, por nós proposta, considera, para além dos custos, os proveitos e os resultados, e como tal, as suas respectivas contas reflectidas, uma vez que entendemos que as autarquias locais geram proveitos, embora estes possam não ser o seu objectivo principal. Deste modo, a comparação destes com os custos irá determinar o resultado.

Optamos, também, por adoptar a reclassificação de custos em custos incorporáveis e não incorporáveis, uma vez que esta é a tipologia de custos necessária para a elaboração dos mapas contabilísticos. Igualmente por este motivo, foi considerada a conta 9.3 – Funções, que permitirá o registo dos custos, outrora reclassificados por funções.

Dado que o objectivo primordial da contabilidade de custos do POCAL é determinar o custo dos bens e serviços prestados pelas autarquias locais e entidades afins, entendemos ser mais correcto utilizar uma classe de contas para cada uma destas rubricas, criando, para o efeito, a conta 9.4 – Bens Inventariáveis e 9.5 – Serviços.

De seguida, consideramos a conta 9.6 – Periodização de Custos, uma vez que entendemos ser importante respeitar o Princípio do Acréscimo, dado que já não nos encontramos numa contabilidade de caixa. Como tal, devemos registar os custos e os proveitos no momento em que ocorrem independentemente do seu pagamento e recebimento.

A conta 9.7 – Custos Previsionais também não poderia deixar de ser considerada, dado que resulta da elaboração dos mapas contabilísticos CC-2 e CC-4. Se existem custos

previsionais, então, faz todo o sentido integrar também a conta 98 – Desvios, que albergará a diferença entre os custos estimados e os custos reais.

Por último, incluímos a conta 9.9 – Resultados Analíticos, que subdividimos em bens e serviços dado que estes são os itens que contribuem para a formação dos resultados.

Da junção das supracitadas contas resulta uma classe 9 que julgamos mais adequada às autarquias locais e fundamental para a gestão interna das mesmas.

5 Apuramentos dos custos nas Autarquias Locais: aplicação prática

Neste capítulo pretende-se apresentar uma demonstração do apuramento dos custos nas autarquias locais, com base nos mapas de custos propostos pelo POCAL. Desta forma, em primeira lugar são identificados os diversos mapas a utilizar e a sua respectiva função, bem como a sua interligação com as contas da classe 9, no sentido de facilitar a compreensão da aplicação prática.

5.1 Mapas da contabilidade de custos

O ponto 2.8.3.6 do POCAL refere que os documentos da contabilidade de custos, cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do presente diploma, consubstanciam-se nas seguintes fichas: materiais (CC-1); cálculo do custo/hora da mão-de-obra (CC-2); mão-de-obra (CC-3); cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); máquinas e viaturas (CC-5); apuramento dos custos indirectos (CC-6); apuramento de custos de bens ou serviços (CC-7); apuramento de custos directos da função (CC-8) e apuramento de custos por função (CC-9).

Estes mapas são preenchidos de modo a apurar o custo por função, bem ou serviço, devendo seguir-se o seguinte circuito. Numa primeira fase classificam-se os custos em:

- Directos às funções: materiais (através do mapa CC-1 e da ficha I 11); mão-de-obra (através do mapa CC-2 e CC-3); máquinas e viaturas (através dos mapas CC-4 e CC-5); e outros. A partir daqui preenche-se o mapa CC-8, com os custos directos de cada função.
- Indirectos às funções: obtêm-se preenchendo o mapa CC-6, estando os custos classificados por natureza.

Numa segunda fase, os custos indirectos são repartidos pelas funções, com base no critério de imputação já referido, sendo preenchido o mapa CC-9 com os custos totais de cada função, de acordo com os valores do mapa CC-8 (custos directos) e CC-6 (custos indirectos).

Por último, devem ser repartidos os custos das funções (directos e indirectos) pelos bens e serviços, com base no coeficiente de imputação adequado, preenchendo-se assim o mapa CC-7.

Em síntese:

- O **mapa CC-1** recolhe o custo mensal com os materiais, recebendo para isso informação da **ficha I 11** (que no fundo se trata de uma ficha de armazém para cada tipo de material);
- O **mapa CC-2** é elaborado no início de cada ano onde é apurado o custo horário por cada trabalhador, tendo em conta a sua categoria, e releva todos os custos como a remuneração, subsídios e encargos. Com base neste mapa, é preenchido, mensalmente, o **mapa CC-3** que determina o custo mensal de mão-de-obra, de cada trabalhador, que consiste em multiplicar o custo/hora pelo número de horas trabalhadas no mês. Neste caso estamos a trabalhar com custos teóricos, na medida em que é determinado um custo/hora teórico, sendo depois calculados os respectivos desvios. O cálculo do custo/ obtém-se da seguinte forma:

$$\text{Custo/hora} = \text{total dos custos anuais} / 52 (n - y) \text{ em que,}$$

- *total dos custos* anuais = remuneração anual ilíquida + subsídio de refeição anual + encargos anuais;
- 52 é o número de semanas do ano;
- *n* é o número de horas de trabalho por semana;
- *y* é o número de horas de trabalho perdidas por ano (faltas, feriados, férias).
- No **mapa CC-4** é apurado o custo/hora das máquinas e viaturas, sendo também um custo teórico calculado no início do ano, incluindo o custo com amortização (aplica-se a taxa de amortização em vigor), pneus (com vida útil de dois anos), combustível, manutenção, seguros e custos com o operador da máquina/viatura. Note-se que o custo de mão-de-obra do operador, apesar de ser obtido no mapa CC-2, é incluído também neste mapa de forma a determinar o custo total das máquinas e viaturas. Apurado o custo/hora no início do ano, no **mapa CC-5** vai apurar-se o custo mensal com máquinas e viaturas, multiplicando o custo/hora pelo número de horas trabalhadas no mês pelas máquinas e viaturas.

A Figura 2 apresenta um esquema dos mapas identificados e a sua interligação com as principais contas da classe 9 proposta neste artigo, onde observamos que os custos directos de materiais, mão-de-obra e máquinas e viaturas, apurados mensalmente, devem ser registados na conta 9.3 – Funções. Por outro lado, os custos indirectos, reclassificados por natureza no mapa CC-6, também devem estar registados na conta 9.3 – Funções. A classificação funcional do POCAL prevê a existência de quatro funções essenciais que representam a actividade destas entidades, às quais deve corresponder a seguinte codificação: 9.3.1 – Funções Gerais (inclui serviços com a segurança, protecção civil); 9.3.2 – Funções Sociais (inclui serviços relacionados com a saúde, educação, habitação, acção social); 9.3.3 – Funções Económicas (inclui serviços relacionados com transporte, turismo, comércio) e 9.3.4 – Outras Funções (relacionadas com a dívida da autarquia, transferências). Também a classificação de custo directo e indirecto deve ter um código específico, sugerindo-se, na figura 2, 9.3.x.1 para custos directos e 9.3.x.2 para custos indirectos.

Deste modo, a conta 9.3 classifica os custos totais de cada função, em directos e indirectos, estando desagregada por quantas funções existirem na autarquia. O valor do mapa CC-8 deve corresponder ao valor da conta 9.3.x.1 e o valor do mapa CC-6 deve corresponder ao valor da conta 9.3.x.2. Da mesma forma, o valor do mapa CC-9, de cada função, deve corresponder ao total de cada conta 9.3.x..

Posteriormente, os custos directos de cada função devem ser distribuídos pelos respectivos bens e serviços, registando-se na conta 9.4 ou 9.5., respectivamente, da classe 9 (cf. Figura 2). Os custos indirectos também devem ser registados nestas contas, sendo calculados com base no critério já identificado.

Tal como acontece para as funções, também para os bens e serviços o código das contas deve ser suficientemente desagregado, no sentido de fornecer informação sobre o tipo de bens e serviços, a função a que pertencem, a separação entre custos directos e indirectos e, ainda, a classificação do custos directos em materiais e outros. Por exemplo, o código 9.5.2.1.1, da Figura 2, representa o custo directo com materiais do serviço 1, pertencente à função 2 (função social, no âmbito da classificação do POCAL). Note que o custo total de cada bem ou serviço (directo e indirecto) deve corresponder ao valor do mapa CC-7, por bem ou serviço.

Esta é a metodologia seguida na demonstração apresentada, salientando-se que este caso prático é uma simulação de como se podem apurar os custos por funções, bens e serviços de uma autarquia local, no âmbito das sugestões do POCAL.

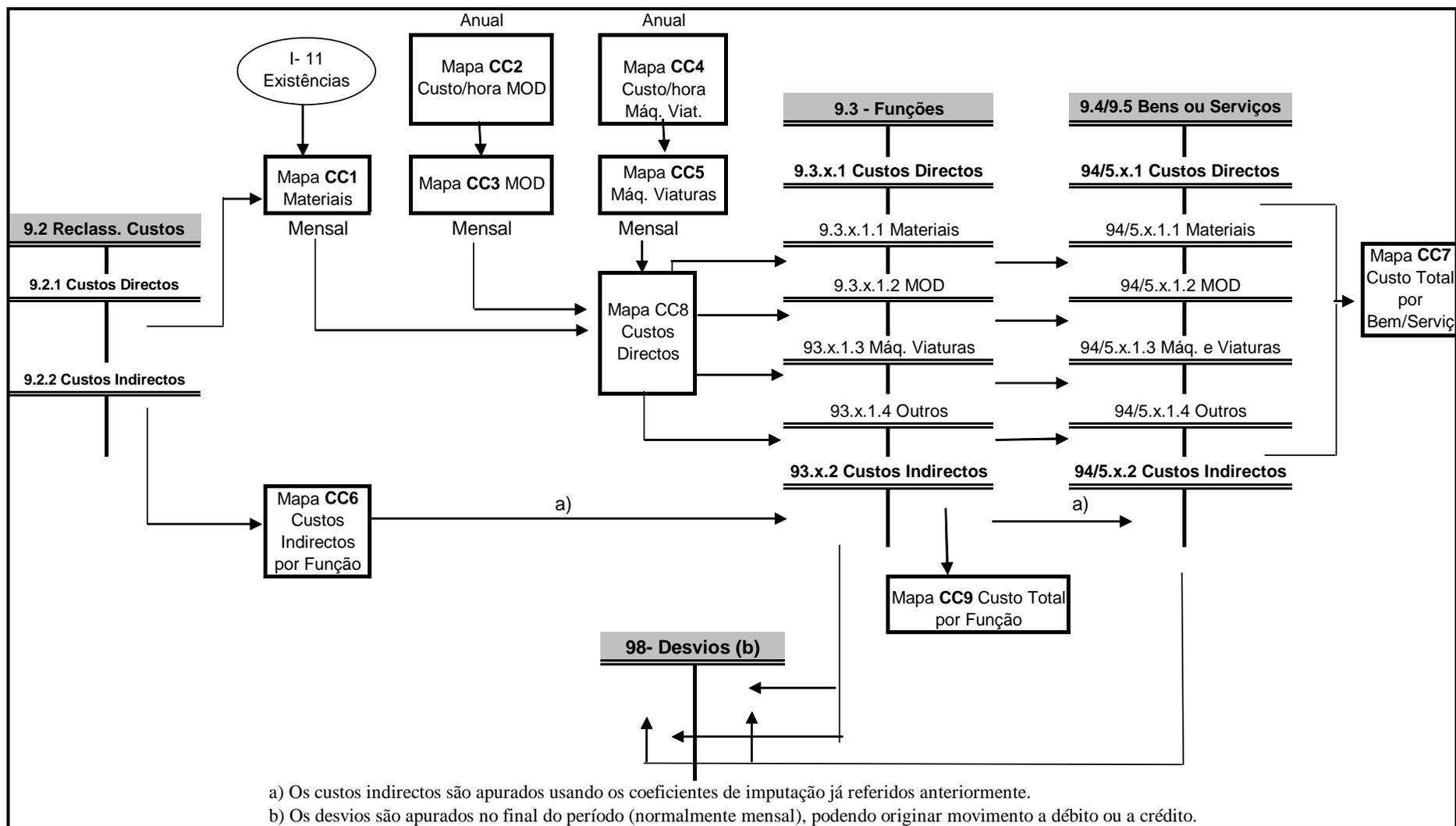


Figura 2- Articulação dos mapas de custos com as contas da classe 9

5.2 Demonstração do apuramento do custo do serviço de “saneamento”

O CM (Câmara Municipal) “ABC” pretende apurar o custo com o “serviço de saneamento”, para o mês de Janeiro de 2006. De acordo com a classificação funcional do POCAL, este serviço inclui o sistema de drenagem de águas residuais, sendo um serviço da competência das autarquias locais. Este serviço pertence à Função Social, cujo código é **2.4.3** (2 - Função Social; 2.4 - Habitações e serviços colectivos e 2.4.3 Saneamentos). Deste modo, é um serviço relacionado com a habitação dos cidadãos, sendo fundamental apurar devidamente o seu custo de modo a justificar, por um lado, os gastos públicos e, por outro, as taxas que são cobradas ao cidadão pelo serviço prestado. É utilizado apenas um tipo serviço para simplificar a demonstração.

Assim, o primeiro mapa a preencher é o mapa CC-1, elaborado mensalmente e por serviço, com base na informação obtida na ficha I 11, nomeadamente o custo unitário de cada tipo de material (cf. Quadro 1). O código associado ao serviço “saneamento” deve corresponder à conta da classe 9, tal como explicamos no ponto anterior.

CC-1 Materiais					
Designação da autarquia: <u>CM "ABC"</u>				Mês	Ano
				Janeiro	2006
Funcão. Bem ou Serviço					
Designação:	Saneamento	Código	9.5.2.1.1.1		
Requisição Interna					
N.º	Data	Descrição	Quantidade	C. unitário	C. Total
5	08-01-2006	Material 1	20	35,00 €	700,00 €
8	15-01-2006	Material 1	10	40,00 €	400,00 €
15	25-01-2006	Material 2	8	32,00 €	256,00 €
Total					1.356,00 €
O Funcionario que preencheu a ficha			O Responsavel do Serviço		

Quadro 1- Mapa CC-1: Custo dos materiais

Os custos directos com a mão-de-obra são apurados, teoricamente, no início do ano, através do mapa CC-2, que deve ser elaborado por serviço e incluir todos os custos directos de mão-de-obra. O objectivo é apurar o custo/hora de cada trabalhador, de forma a permitir determinar o custo mensal no mapa CC-3.

CC-2 Cálculo do Custo/Hora da Mão-de-Obra							Ano		
Designação da autarquia <u>CM "ABC"</u>							2006		
Mão-de-obra									
Nome	Categoria*	Tipo de vínculo	Remuneração Líquida		Subs. refeição anual	Encargos anuais	Total/ano	Horas/ano	Custo/hora
			Mês	Ano					
A	Operário	Quadro	490 €	6.860 €	846 €	965 €	8.671 €	1596	5,43 €
B	Técnico S.1	Quadro	1.240 €	17.360 €	857 €	1.500 €	19.717 €	1617	12,19 €
C	Operário q.	Quadro	845 €	11.830 €	861 €	1.173 €	13.864 €	1624	8,54 €
D	Operário	Quadro	490 €	6.860 €	835 €	920 €	8.615 €	1575	5,47 €
E	Operário	Quadro	520 €	7.280 €	857 €	980 €	9.117 €	1617	5,64 €
F	Técnico S.2	Quadro	1.100 €	15.400 €	857 €	1.500 €	17.757 €	1603	11,08 €
G	Operário	Quadro	490 €	6.860 €	861 €	923 €	8.644 €	1624	5,32 €
Totais:			5.175 €	72.450 €	5.973 €	7.961 €	86.384 €	11.256 €	53,67 €
O funcionario que preenche a ficha					O Responsavel do Serviço				

Quadro 2 - Mapa CC-2: Custo teórico de mão-de-obra

Com base na última coluna do Quadro 2 apuramos, mensalmente, o custo com a mão-de-obra. O Quadro 3 apresenta os resultados para mês de Janeiro de 2006, que resultam da multiplicação da última coluna do mapa anterior com o número de horas trabalhados, por cada funcionário, durante o mês de Janeiro.

CC-3 Mão-de-obra					
Designação da autarquia: CM "ABC"				Mês	Ano
				Janeiro	2006
Função, Bem ou Serviço					
Designação	Saneamento			Código 9.5.2.1.1.2	
Mão-de-Obra					
Nome	N.º de Dias/Mês	N.º de Horas/Dia	N.º de Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês
A	21	7	147	8,85 €	1.300,95 €
B	22	7	154	11,76 €	1.811,04 €
C	19	7	133	8,54 €	1.135,82 €
D	22	7	154	8,58 €	1.321,32 €
F	20	7	140	11,86 €	1.660,40 €
				Total	7.229,53 €
O funcionário			O Responsável do Serviço		

Quadro 3 - Mapa CC-3: Custos com a mão-de-obra

Note que os operários E e G não foram colocados no mapa CC-3 porque são os operadores da máquina A e da máquina B, respectivamente. Assim, o seu custo é incluído no mapa CC-4 e CC-5, conforme o Quadro 4.

CC-4 Cálculo do Custo/Hora de máquinas e viaturas							
Designação da autarquia: CM "ABC"							Ano
							2006
Máquinas e Viaturas							
Identificação	Amortização/ Hora	Pneus/Hora	Combustível/ Hora	Manutenção/ Hora	Seguro/ Hora	Operador/ Hora	Custo/hora
Máquina A	1,50 €	1,00 €	4,50 €	5,50 €	0,60 €	8,56 €	21,66 €
Máquina B	1,02 €	1,20 €	5,25 €	6,00 €	0,80 €	8,43 €	22,70 €
O Funcionário que preenche a ficha				O Responsável do serviço			

Quadro 4 - Mapa CC-4: Custo teórico de máquinas e viaturas

Como podemos verificar, o custo por hora dos operadores corresponde ao custo/hora apurado no mapa CC-2 dos funcionários E e G. No mapa CC-5 obtemos o custo das máquinas/viaturas mensal, por serviço, multiplicando o custo/hora pelo número de horas mensais.

CC-5 Máquinas e viaturas					
Designação da autarquia: <u>CM "ABC"</u>				Mês	Ano
				Janeiro	2006
Função, Bem ou Serviço					
Designação	Saneamento	Código 9.5.2.1.1.3			
Máquinas e Viaturas					
Identificação	Trabalho		N.º Horas /Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês
	Nº dias/Mês	Nº Horas/Dia			
Máquina A	22	7	154	21,66 €	3.335,64 €
Máquina B	22	7	154	22,70 €	3.495,80 €
Total	44	14	308	44,36 €	6.831,44 €
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço		

Quadro 5 - Mapa CC-5: Custo com máquinas e viaturas

Através da informação obtida nos mapas CC-1, CC-3 e CC-5, apuramos os custos directos com o “serviço de saneamento” da CM “ABC”, sendo estes incluídos no mapa CC-8 (cf. Quadro 6). Para completar a aplicação, é necessário conhecer os restantes custos directos da função a que este serviço pertence, sendo esta uma informação fundamental para a posterior imputação dos custos indirectos.

CC-8 Custos directos por função				
Designação da autarquia: <u>CM "ABC"</u>			Mês	Ano
			Janeiro	2006
Função				
Designação	Função social - saneamento	Código 2.4.5		
Custos Directos		Acumulados até ao mês seguinte	Realizados no mês	Acumulados para o ano seguinte
Serviço de saneamento	Materiais	0 €	1.356 €	1.356 €
	Mão de obra	0 €	7.230 €	7.230 €
	Máquinas e viaturas	0 €	6.831 €	6.831 €
	Total	0 €	15.417 €	15.417 €
Restantes serviços	Outros	0 €	30.000 €	30.000 €
	Total	0 €	45.417 €	45.417 €
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço	

Quadro 6 - Mapa CC-8: Custos directos da função social

Como podemos verificar, o Quadro 6 dá-nos a informação dos custos totais directos da função social, baseados nos custos directos do “serviço de saneamento”, apurados nos mapas anteriores e numa estimativa dos custos directos dos restantes serviços desta função. O valor de 45.417 € deve corresponder ao valor debitado na conta 9.3.2.1 (função social - custos directos). O mapa CC-6, apresentado no Quadro 7, identifica os custos totais indirectos, classificados por natureza, estimados para a CM “ABC”. Estes referem-se a custos como electricidade, água, amortizações, e outros que são comuns às diferentes funções.

CC-6 Apuramento de Custos Indirectos				
Designação da autarquia: <u>CM "ABC"</u>			Mês	Ano
			Janeiro	2006
Custos Indirectos		Acumulado do mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o ano seguinte
Código	Designação			
62	Fornecimento	0 €	8.900 €	8.900 €
63	Transferências	0 €	6.000 €	6.000 €
64	Pessoal	0 €	4.500 €	4.500 €
65	Outros custos	0 €	1.200 €	1.200 €
66	Amortizações	0 €	750 €	750 €
68	Custos Financeiros	0 €	600 €	600 €
TOTAL		0 €	21.950 €	21.950 €
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço	

Quadro 7 - Mapa CC-6: Custos totais indirectos

A elaboração do mapa CC-9, que determina o custo total por função, pressupõe a repartição dos custos indirectos, com base no seguinte coeficiente: $\frac{\text{custo directo da função}}{\text{custos directos totais}}$

Assim, para completar o caso prático, vamos assumir que os custos directos das restantes funções ascendem a 150.000€ Do mapa CC-8 apuramos que a função social tem um custo directo de 45.417 €, logo o coeficiente de imputação é o seguinte: $\frac{45.417}{(45.417 + 150.000)} \cong 23\%$. Significa que 23% dos custos indirectos apurados no mapa CC-6 serão imputados à função social (cf. Quadro 8).

CC-9 Apuramento de Custos por função										
Designação da autarquia: <u>CM "ABC"</u>								Mês	Ano	
								Janeiro	2006	
Função		Custos								
		Acumulado até ao mês anterior			Realizado no Mês			Acumulado para o Ano seguinte		
Código	Designação:	Dir	Ind	Total	Dir	Ind	Total	Dir	Ind	Total
2.4.5	Social - saneamento	0 €	0 €	0 €	45.417 €	5.049 €	50.466 €	45.417 €	5.049 €	50.466 €
TOTAIS		0 €	0 €	0 €	45.417 €	5.049 €	50.466 €	45.417 €	5.049 €	50.466 €
DIR - Directos		IND - Indirectos								
O Funcionário que preenche a ficha					O Responsável do serviço					

Quadro 8 - Mapa CC-9: Custo total da função social

Como verificamos, o custo total da função social é de 50.512 € no mês de Janeiro de 2006. Para apurar o custo total do “serviço de saneamento”, recorreremos ao mapa CC-7. Contudo, para imputar os custos indirectos da função social do “serviço de saneamento” temos de recorrer ao seguinte coeficiente: $\frac{\text{custo directo do serviço}}{\text{custo directo da função}}$

Para calcular este coeficiente recorreremos novamente ao mapa CC-8, onde verificamos que o custo directo do serviço de saneamento é de 15.417 € e o custo directo da função social

é de 45.417 € Assim, o coeficiente de imputação é: $\frac{15.417}{(15.417 + 45.417)} \cong 34\%$, significando que 34% dos custos indirectos da função social são repartidos pelo “serviço de saneamento” (cf. Quadro 9).

CC-7 Apuramento de Custos por Bem ou Serviço				
Designação da autarquia: CM"ABC"			Mês	Ano
			Janeiro	2006
Serviço				
Código	Saneamento 2.4.5.			
Custos		Acumulado até ao mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o mês seguinte
Directos	Tipo de Custos			
	Materiais	0 €	1.356 €	1.356 €
	Mão de Obra	0 €	6.768 €	6.768 €
	Máquinas e viaturas	0 €	7.340 €	7.340 €
	Total	0 €	15.464 €	15.464 €
Indirectos	Coeficiente de Imputação		34%	
	Função social	0 €	1.717 €	1.717 €
	Total	0 €	17.181 €	17.181 €
O Funcionário que preenche a ficha			O Responsável do serviço	

Quadro 7 - Mapa CC-7: Custo total do “serviço de saneamento”

Sendo assim, o mapa o CC-7 identifica um custo de 17.181€ do “serviço de saneamento”, para o mês de Janeiro de 2006. Este custo terá de ser comparado com os custos reais da contabilidade patrimonial, e os respectivos desvios devem ser apurados. A organização de toda esta informação requer uma classe 9 devidamente implementada, devido à interligação existente entre os mapas contabilísticos e o plano de contas, tal como já foi referido anteriormente.

Conclusão

O sector público, na generalidade dos países, enfrenta cada vez mais o problema das restrições orçamentais, por um lado, e a exigência de serviços com qualidade, por outro, justificando a adopção do sistema de contabilidade analítica nestas instituições, e, consequentemente a adopção dos princípios da NPM.

A contabilidade analítica, por não estar normalizada e harmonizada como a contabilidade patrimonial, permite maior arbitrariedade e subjectividade na sua implementação. Contudo, isto não reduz o seu papel no apoio à e ao processo de decisão política

Podemos, então, concluir que o desenvolvimento adequado de um sistema de contabilidade analítica é fundamental para qualquer organização, seja pública ou privada, na medida em que este instrumento permite apoiar o planeamento estratégico e definir uma actuação a médio prazo.

A demonstração do apuramento dos custos das autarquias locais, no âmbito do POCAL, apresentada neste artigo, embora muito simplificada, permite verificar a importância de se desenvolver um sistema de contabilidade de custos, essencialmente em organizações complexas, de forma a facilitar a tomada de decisões.

Referências

- ALMEIDA, J. R.; CORREIA, P. C. **Manual de Contabilidade das Autarquias Locais**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1999.
- BERNARDES, A. F. **Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL**. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica, 2001.
- CARVALHO, J. B. C. et al. **POCAL Comentado**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2002.
- CARVALHO, J. B. C. **Nova Contabilidade traz transparência às contas públicas**. Eurocontas, Novembro, 1999. p. 4-7.
- CORREIA, F. A. M. **Contabilidade de Custos ou analítica no POCAL**. Revista Revisores & Empresas, Julho/Setembro, nº 18, 2002. p. 7-26.
- DUNLEAVY, P.; HOOD, C. **From old Public Administrative to new public management**. Public Money & Management vol. 14, nº 3, 1994. p. 9-16.
- GUTHRIE, J.; OLSON, O.; HUMPHREY, C. **Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward**. Financial Accountability & Management, vol. 15, nº 3/4, 1999, p. 209-228.
- HOOD, C. **The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme**. Accounting, Organizations and Society vol. 20, 1995, p. 93–109.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. Public Sector Committee, 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 25 Jun. 2005.
- JACKSON, A.; LAPSLEY, I. **The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector**. Journal of Public Sector Management vol.16, nº 5, 2003, p. 359-372.
- JONES, R.; PENDLEBURY, M. **Public Sector Accounting**. 3. ed. Londres: Pitman Publishing, 1992.
- KLOOT, L.; MARTIN, J. **Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government**. Management Accounting Research, vol. 11, 2000, p. 231–51.
- LAPSLEY, I.; PALLOT, J. **Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government**. Management Accounting Research, vol. 11, 2000, p. 213–29.
- MARQUES, A. C. **A Contabilidade Analítica e a Gestão Orçamental nas Autarquias Locais**. Revista Revisores & Empresas, Janeiro/Março, 2000. p. 30-35.
- OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**. New York: Plume Book, 1993.

PORTUGAL. Decreto-Lei 232/97, de 3 de Setembro de 1997.

PORTUGAL. Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro de 1999.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho de 1992.

PORTUGAL. Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro de 1990.