

ROMAN KOROBKA

**PROPOSTA PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE UM
SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS
NUMA AUTARQUIA LOCAL**

**Orientadora: Professora Doutora Ana Isabel Dias Lopes, Professora Auxiliar no
ISCTE-IUL (Instituto Universitário de Lisboa)**

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2015

ROMAN KOROBKA

**PROPOSTA PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE UM
SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS
NUMA AUTARQUIA LOCAL**

Dissertação defendida em provas públicas na Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 02 de Novembro de 2015 perante o júri, nomeado pelo despacho de nomeação 309/2015, de 30 de Julho de 2015, com a seguinte composição:

- **Presidente:** Prof.^a Doutora Ana Cristina Freitas Brasão Amador;
- **Arguente:** Prof.^a Doutora Célia Cristina da Silva Vicente;
- **Orientadora:** Prof.^a Doutora Ana Isabel Dias Lopes

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2015

“Sucesso não é o final, fracasso não é fatal: é a coragem para continuar que conta.”

Sir Winston Churchill

“Qualidade significa fazer certo quando ninguém está a olhar.”

Henry Ford

Aos meus pais.

Pelo amor, pelo sacrifício, por tudo.

Agradecimentos

Esta Dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho durante as diversas etapas que a constituem. É igualmente o culminar de um objetivo académico a que me propus e que não seria possível sem a ajuda de um número considerável de pessoas.

Em primeiro lugar quero deixar as minhas palavras de agradecimento aos meus pais. Sem o seu amor incondicional, sem o seu carinho, sem o seu apoio e sem a sua luta diária durante estes longos anos, possivelmente não conseguiria chegar aqui. Obrigado por tudo aquilo que fizeram e que continuam a fazer por mim e pela minha irmã. É um privilégio ser o vosso filho. Vocês são os melhores pais do mundo, obrigado por tudo.

Este trabalho não teria sido possível sem o inextinguível empenho e apoio da minha Orientadora, Prof. (ª) Doutor(a) Ana Isabel Dias Lopes. Agradeço a sua hábil orientação, fundamentalmente, pela sua valiosa paciência incansável, o seu apoio na superação dos diversos obstáculos, correção, compreensão perante as dificuldades e disponibilidade sempre demonstrada. Obrigado.

Um agradecimento especial para o meu orientador de estágio, Dr. Bruno Vasco Dias Anágua, pela forma como se disponibilizou para me ajudar em todas as minhas tarefas durante o meu estágio. Obrigado por tudo.

Agradeço a toda Divisão Financeira e de Recursos Humanos da Câmara Municipal de Arruda dos Vinhos, em particular aos elementos da Secção de Contabilidade, por terem partilhado comigo toda a sua experiência e todos conhecimentos, por toda a ajuda prestada e por toda a simpatia com que me acolheram. Obrigado.

O meu agradecimento também a todos os meus amigos e colegas universitários que sempre estiveram comigo, que me apoiaram, pelos momentos vividos, pelas noites, pelos dias de estudo, pelas brincadeiras, pelos almoços e jantares, pelos sorrisos, pelas lágrimas, pela vida académica que me proporcionaram, pela palavra saudade... por fazerem parte da minha vida. Obrigado.

Resumo

Hoje em dia, as autarquias locais portuguesas enfrentam muitas dificuldades a nível económico-financeiro. A gradual redução das receitas provenientes dos impostos diretos e indiretos, bem como das taxas municipais, conjugada com as sucessivas reduções das transferências do Orçamento de Estado (OE) provocam desequilíbrios financeiros e aumentam a dependência municipal. Frequentemente, os recursos humanos e financeiros disponíveis não são suficientes para responder às necessidades que ocorrem no dia-a-dia do município. Tendo em conta esta situação, é extremamente importante criar mecanismos que permitam melhorar a distribuição dos recursos perante os gastos, melhorando assim, os níveis de eficácia e de eficiência e recuperar o equilíbrio orçamental e a estabilidade financeira municipal. A presente dissertação tem como o objetivo principal a elaboração de um sistema de contabilidade de custos que permita melhorar a gestão e o controlo dos recursos disponíveis. Posteriormente, vamos apresentar uma proposta para implementação deste mesmo sistema no Município de Arruda dos Vinhos, analisando as dificuldades financeiras que o município enfrenta e também apresentar as possíveis soluções para essas mesmas dificuldades.

Palavras-chave: contabilidade de custos; autarquias locais; contabilidade pública.

Abstract

Nowadays, the Portuguese local authorities face many difficulties at an economic and financial level. The gradual reduction in revenues from direct and indirect taxes as well as from municipal taxes, coupled with the successive reductions in transfers from the Government Budget (GB), cause financial imbalances and increase municipal dependency. Often, the available human and financial resources are not sufficient to meet the daily needs of the municipality. Given this situation, it is extremely important to create mechanisms to improve the distribution of resources before spending, thus improving levels of effectiveness and efficiency and regaining fiscal balance and municipal financial stability. This dissertation has as main objective the development of a cost accounting system that will improve the management and control of resources. Subsequently I will submit a proposal for the implementation of that system in the municipality of Arruda dos Vinhos, by analyzing the financial difficulties that the municipality faces and by presenting possible solutions to these same difficulties.

Keywords: cost accounting; local authorities; public accounting.

Abreviaturas e Siglas

CC: Contabilidade de Custos

CMAV: Câmara Municipal de Arruda dos Vinhos

DGAL: Direção Geral das Autarquias Locais

FEF: Fundo de Equilíbrio Financeiro

FO: Folhas de Obra

FSM: Fundo Social Municipal

GOP: Grandes Opções do Plano

GES: Sistema de Gestão de Stocks

Hh: Horas/homem: preço por cada hora de mão-de-obra direta

Hm: Horas/máquina: preço por cada hora de máquinas e viaturas

LFL: Lei das Finanças Locais

MOD: Mão-de-obra direta

MP: Matérias-primas

OAD: Sistema de Obras por Administração Direta

OE: Orçamento de Estado

OM: Orçamento Municipal

PAEL: Programa de Apoio à Economia Local

PAM: Plano de Atividades Municipais

IRS: Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

POCAL: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP: Plano Oficial de Contabilidade Pública

RGTA: Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

SCA: Sistema de Contabilidade Autárquica

SCC: Sistema de Contabilidade de Custos

SGP: Sistema de Gestão de Pessoal

SIC: Sistema de Inventário e Cadastro

Índice

Índice de Figuras	i
Índice de Anexos	ii
Introdução	1
Capítulo I - Apresentação do Município de Arruda dos Vinhos	
1.1. - História do Concelho	2
1.2. - Organização do Município de Arruda dos Vinhos	3
1.3. - Estrutura Funcional e a Atividade Municipal	6
1.4. - Enquadramento Económico Financeiro	8
Capítulo II - A Contabilidade de Custos e o POCAL	
2.1 - Evolução Histórica da Contabilidade Pública em Portugal	12
2.2 - Plano Oficial de Contabilidade para Autarquias Locais	17
Capítulo III - Projeto de Implementação	
3.1. – Enquadramento	20
3.2. - Objetivos do projeto e da dissertação de mestrado	21
3.3. – Metodologia	22
3.4. - Obrigatoriedade de Implementação da Contabilidade de Custos (CC)	23
3.5. – Apuramento de custos de acordo com o POCAL	25
3.6. - O Sistema de Custeio a Aplicar e o Processo de Imputação de Custos	27
3.7. - Elaboração da Contabilidade de Custos	30
3.8. - Levantamento da Informação Necessária	35
3.9 - Tecnologias de Informação	36
3.10. - Criação de um Serviço de Contabilidade de Custos e Identificação dos Responsáveis pelos diferentes serviços	37

3.11. - Perspetivas de Implementação Futura no Sistema de Contabilidade de Custos	38
3.12. - Normas de Controlo Interno: Procedimentos e Ajustamentos	39
3.13. - Criação de um Plano de Contas (Classe 9)	40
3.14 - Considerações Finais	42
Conclusão	44
Bibliografia	46
Legislação	48
Anexos	49

Índice de Figuras

Figura n.º 1 - Desagregação funcional da CMAV;

Figura n.º 2 - Análise comparativa com o orçamento de 2014;

Figura n.º 3 - Transferências do Orçamento do Estado;

Figura n.º 4 - Resumo das GOP (PPI+AMR);

Figura n.º 5 - Contabilidade de Custos, Orçamental e a Patrimonial no POCAL;

Figura n.º 6 - Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objeto de custo;

Figura n.º 7 - Esquema geral de imputação de custos;

Figura n.º 8 - Relação entre os diferentes mapas de apuramento de custos no POCAL;

Figura n.º 9 - Proposta de Elaboração do Plano de Contas resumido da Classe 9.

Índice de Anexos

Anexo I - Organigrama do Município de Arruda dos Vinhos

- Regulamento da Organização da Divisão Financeira e de Recursos Humanos

Anexo II – Proposta de mapas para apuramento de custos

- Ficha de Apuramento de custos de Materiais CC-1;
- Ficha de Apuramento de custo/hora de Mão-de-obra CC-2;
- Ficha de Apuramento de custos de Mão-de-obra CC-3;
- Ficha de Apuramento de custo/hora de Máquinas e Viaturas CC-4;
- Ficha de Apuramento de custos de Máquinas e Viaturas CC-5;
- Ficha de Apuramento de custos Indiretos CC-6;
- Ficha de Apuramento de custos de Bens ou Serviços CC-7;
- Ficha de Apuramento de custos Diretos por Função CC-8;
- Ficha de Apuramento de custos por Função CC-9.

Anexo III - Demonstrações Financeiras:

- Balanço;
- Demonstração de Resultados;
- Notas ao Balanço e a Demonstração de Resultados;
- Fluxo de Caixa - Resumo;

Anexo IV - Documentos Internos

- Folha de Orçamento / Obras
- Folha de Obra
- Requisição de Veículos e Máquinas
- Registo de Serviço de Veículo / Máquina
- Estado das Existências
- Guia de Levantamento de Material
- Guia de Reentrada
- Requisição Interna
- Requisição Externa

Introdução

Hoje em dia, os municípios portugueses estão sujeitos a uma forte pressão devido a várias restrições orçamentais que por vezes não permitem controlar a despesa pública de uma forma mais segura. O atual crescimento das necessidades e dos gastos, normalmente não é acompanhado pelo crescimento dos recursos municipais disponíveis, pelo que, muitas das vezes é difícil satisfazer essas mesmas necessidades. Neste sentido é importante avaliar a situação e tentar encontrar instrumentos que permitam controlar melhor os recursos, diminuir os gastos desnecessários e aumentar, assim, os níveis de eficácia e de eficiência municipal e a qualidade dos serviços prestados. É aqui que surge o chamado Sistema de Contabilidade de Custos (SCC), um instrumento muito importante para a tomada de decisões económicas, visto que, o seu objetivo principal consiste em fornecer informações sobre as diversas atividades que ocorrem numa organização. O SCC regista os dados relacionados com as operações provenientes das várias atividades, controla os custos e permite ainda, avaliar o desempenho alcançado. Com a entrada em vigor do Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), deu-se o início à reforma da administração financeira e das contas públicas no sector da administração autárquica. Em 1 de Janeiro de 2002 o POCAL entrou em vigor e desde dessa data, a implementação do SCC torna-se obrigatória nos municípios. O POCAL visa a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade moderna, por forma a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.

A presente dissertação tem como o objetivo principal a elaboração da proposta para implementação de um SCC na Câmara Municipal de Arruda dos Vinhos (CMAV) e está dividida em três capítulos. No capítulo I vamos fazer a apresentação do concelho de Arruda dos Vinhos, bem como, do próprio município, analisando a sua estrutura organizacional, a atividade municipal e também, a situação económico-financeira. No capítulo II vai ser apresentado a evolução histórica da contabilidade pública em Portugal. Vamos analisar o POCAL e a obrigatoriedade de implementação de um SCC implícita no mesmo. No capítulo III, vamos apresentar a proposta para implementação do SCC, fazendo referência às dificuldades encontradas e aos benefícios que este sistema pode proporcionar ao município.

CAPÍTULO I - APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS

1.1. - História do Concelho

Não se conhece em rigor a data da fundação do Concelho de Arruda dos Vinhos. Fontes internas da autarquia referem que as primeiras referências à Vila de Arruda ou Castelo de Arruda, surgem num documento de 1172 de D. Afonso Henriques que refere a doação da Vila de Arruda à Ordem de Santiago. Séculos mais tarde, Arruda receberia foral de D. Manuel I, em 1517. Durante cerca de oitenta anos, no séc. XIX, a Vila de Arruda iria perder a autonomia enquanto Concelho, pertencendo por diversas vezes ao Concelho de Sobral de Monte Agraço e Vila Franca de Xira. Porém nunca perdeu o estatuto de freguesia.

A configuração atual do Concelho com quatro freguesias: Arruda, Arranhó, Cardosas e Santiago dos Velhos, seria reposta definitivamente em 13 de Janeiro de 1898. Contudo as referências à presença humana no território que corresponde hoje ao Concelho de Arruda dos Vinhos reportam-se à pré-história. Estudos e intervenções ao longo dos anos têm recolhido materiais característicos da Idade do Cobre e da Idade do Ferro. São também frequentes os vestígios da época romana, nomeadamente elementos ligados à construção. Quanto às armas atuais da Vila de Arruda, são as mesmas representadas por um escudo de prata com torre de cinco ameias e escudete com as cinco quinas das armas de Portugal, cercada por três videiras com cachos de uvas. O escudo é rematado por Coroa mural de prata com quatro torres. Segundo Catharino Cardoso, as Armas de Arruda serão as únicas do Distrito de Lisboa a apresentar videiras como figuras ornamentais. O topónimo Arruda, segundo alguns estudiosos, poderá ter estado na origem da abundância da erva arruda nesta região. Arruda fizesse parte de uma rota de escoamento de alguns produtos, nomeadamente vinho, produzidos na região que é hoje o Oeste para o Rio Tejo.

O Concelho de Arruda dos Vinhos localiza-se a cerca de 30Km da capital e pertence ao Distrito de Lisboa. Em termos de território, tem uma superfície com cerca de 77,7 km². Faz fronteira a Sul com o concelho de Loures, a Norte, com o concelho de Alenquer, a Oeste, com os de Sobral de Monte Agraço e Mafra e a Este, com o Concelho de Vila Franca de Xira. Do ponto de vista populacional, o Concelho tem registado um considerável crescimento, estimando-se atualmente em cerca de 13400 indivíduos. Apesar de apresentar ainda fortes

marcas de ruralidade, o Concelho tem vindo a sofrer alterações na sua estrutura económica. Pela proximidade à área metropolitana de Lisboa e pela melhoria das vias de acesso, o sector secundário tem verificado um acentuado crescimento com a deslocação e implantação de novas indústrias. Mas a produção vitivinícola continua em forte expansão, sendo que a Adega Cooperativa e os produtores particulares, têm procurado conquistar mercado quer a nível nacional quer internacional. Efetivamente, aos vinhos de Arruda têm-lhes sido reconhecidas qualidades, graças ao esforço dos produtores que têm procurado melhorar e modernizar a Vinha apostando em castas de qualidade como o: Touriga Nacional; Castelão e Tinta Miúda nos Tintos e Fernão Pires; Malvesia Rei e Arinto nos Brancos, entre outras. A produção vitivinícola representa um importante segmento da economia local, embora sazonal, empregando uma boa parte da população, inclusive jovens.

1.2. - Organização do Município de Arruda dos Vinhos

Em 2015 a Câmara Municipal de Arruda dos Vinhos (CMAV) conta com a colaboração de 204 funcionários que estão divididos por diversos gabinetes, serviços e unidades municipais. A estrutura orgânica do município tem a seguinte desagregação:

Gabinetes e serviços de apoio técnico e de apoio direto aos órgãos autárquicos:

Gabinete de Apoio ao Presidente;
Gabinete de Apoio à Vereação;
Gabinete Jurídico e de Contencioso;
Gabinete de Auditoria e Controlo Interno;
Serviço Municipal de Proteção Civil;
Serviço de Informática e Telecomunicações.

Unidades orgânicas flexíveis:

- Divisão Financeira e de Recursos Humanos (DFRH);

Secção de Contabilidade;
Secção de Gestão Patrimonial;
Secção de Aprovisionamento;
Secção de Licenciamentos Diversos e Metrologia;
Tesouraria;

Armazém;

Secção de Recursos Humanos;

Núcleo de Recrutamento e Seleção.

- Divisão Sociocultural (DSC);

Secção de Apoio Administrativo (Geral);

Setor Cultural, de Desporto e Juventude;

Setor de Turismo;

Setor Social e de Saúde;

Setor de Educação;

Subunidade Orgânica de Apoio Administrativo ao AEJIA;

- Divisão de Obras, Ambiente e Qualidade de Vida (DOAQV).

Secção de Apoio Administrativo;

Serviço de Fiscalização Municipal;

Serviço de Fiscalização e Sanidade Animal;

Setor de Obras Municipais;

Setor de Ambiente e Qualidade de Vida;

Setor de Máquinas e Viaturas;

Setor de Transportes;

Setor de Oficinas;

Gabinete de Apoio Técnico;

Gabinete de Informação Geográfica, Topografia, Desenho e Cartografia;

Unidades orgânicas:

- Unidade Administrativa e de Modernização (UAM)

Secção de Expediente e Apoio aos Órgãos Autárquicos;

Secção de Arquivo, Documentação e Reprografia;

Balcão Único de Atendimento;

Gabinete de Comunicação e Imagem;

Gabinete de Apoio às Empresas.

Para uma melhor compreensão da estrutura e da organização no Anexo I apresentamos o organigrama do município.

No âmbito das suas atividades, todos os serviços municipais devem prosseguir, nos termos e nas formas previstas na lei e de acordo com o regulamento interno, os seguintes objetivos:

- obtenção de crescentes índices de melhoria na prestação de serviços às populações;
- prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos dos cidadãos, observando-se todos os princípios previstos no Código do Procedimento Administrativo e demais normas aplicáveis;
- incentivação da participação dos cidadãos na marcha dos assuntos municipais;
- promoção do progresso económico, social e cultural do concelho;
- máximo aproveitamento dos recursos humanos e materiais disponíveis;
- dignificação e valorização profissional dos trabalhadores municipais;
- resolução atempada dos problemas das populações;
- prestígio e dignificação do poder local.

No desempenho das suas atividades, os serviços e os trabalhadores municipais atuarão permanentemente em concordância com os princípios deontológicos da administração pública e com os seguintes princípios:

- sentido de missão e serviço público, consubstanciados pela consideração dos interesses legítimos dos munícipes e pelo respeito das decisões dos órgãos autárquicos democraticamente eleitos;
- aproximação aos munícipes e cidadãos, através da consecução dos princípios da informação, colaboração, legalidade, participação e administração aberta;
- desburocratização, eficiência e eficácia, consubstanciadas por métodos e técnicas de gestão que permitam conciliarem os critérios económico-financeiros, os critérios sociais e humanos;
- coordenação dos serviços e racionalização dos circuitos administrativos com vista à articulação entre as diversas unidades orgânicas e à execução das deliberações e decisões dos órgãos autárquicos;

1.3. - Estrutura Funcional e a Atividade Municipal

A classificação funcional no âmbito do POCAL está definida no ponto 2.5.1 e apresenta três níveis de desagregação das despesas e revela o fim a que, estas mesmas, se destinam. O primeiro nível define o objetivo geral ou a grande função. No ponto 11.1 do POCAL podemos distinguir quatro tipos de grandes funções:

- Funções Gerais;
- Funções Sociais;
- Funções Económicas;
- Outras Funções.

As funções gerais abrangem os órgãos e os serviços gerais da autarquia e compreendem atividades no âmbito geral da administração local. As funções sociais compreendem serviços que se destinam a satisfazer as necessidades de carácter social, como por exemplo, a educação, a saúde, etc. As funções económicas apoiam diretamente a produção do concelho, nomeadamente indústria, agricultura, transportes e turismo. No que diz respeito às outras funções, são funções que apoiam atividades que não fazem parte do tipo de atividades mencionados anteriormente, como exemplo, as operações da dívida autárquica que compreende as relações do município com as instituições financeiras. O segundo nível define os grupos ou os meios através dos quais se atingem os objetivos gerais mencionados anteriormente. O terceiro nível define o conteúdo exato dos grupos mencionados no segundo nível.

A atividade municipal assenta, essencialmente, em dois documentos de natureza previsional: as Grandes Opções do Plano (GOP) e o Orçamento Municipal (OM). Assim, as GOP definem, num contexto geral, o desenvolvimento estratégico do município, sendo constituído pelo Plano Plurianual de Investimentos (PPI), que define todos os projetos que implicam despesas a realizar por investimentos e ainda, as Atividades Mais Relevantes (AMR), que compreende outras despesas ou projetos que não são considerados como investimentos. O OM, por sua vez, define as receitas a arrecadar e as despesas a realizar durante o ano económico. Depois de analisar a estrutura funcional e a atividade municipal, podemos distinguir as principais áreas de intervenção do município:

- Proteção Civil;
- Educação, Saúde e Ação Social;
- Habitação, Saneamento, Água, RSU e Ambiente;
- Cultura, Desporto, Recreio e Lazer;
- Transportes e Comunicações;
- Turismo e Outras Funções Económicas;
- Operações da Dívida Autárquica;
- Diversas Não Especificadas.

As áreas de intervenção mencionadas anteriormente têm a desagregação funcional que está apresentada na figura n.º 1.:

Funções Gerais	Proteção Civil	Bombeiros e Segurança Pública
Funções Sociais	Educação	Todos os Estabelecimentos Escolares
	Saúde	"Isosaúde", "Cheque-Farmácia", "Esperança"
	Ação Social	Apoio Social, Banco de Voluntariado, Mercado Social
	Habitação, Ambiente e Urbanização	Ordenamento do Território, Saneamento, Resíduos e Água
	Cultura e Desporto	"Serviço Educativo e Cultural"
	Recreio e Lazer	Diversas Atividades
Funções Económicas	Transportes e Comunicações	Rede Viária Nacional
	Turismo	Turismo
	Outras Funções Económicas	Cemitério Municipal
Outras Funções	Operações da Dívida Autárquica	Operações c/ Instituições Financeiras
	Participações	Transferências
	Diversos Não Especificados	Diversos

Figura n.º 1 - Desagregação funcional da CMAV.

1.4. - Enquadramento Económico-Financeiro

Os objetivos e os diversos programas de ação definidos pelo Município de Arruda dos Vinhos são sempre definidos de acordo com a realidade económico-financeira municipal, de modo que a autarquia tenha uma imagem rigorosa, sólida e de confiança perante os seus interessados mais importantes que são os munícipes. Assim, a estratégia financeira baseia-se essencialmente num intenso esforço de redução dos custos e a racionalização dos recursos.

Ao mesmo tempo são desenvolvidos projetos com ganhos efetivos ao nível da eficiência, eficácia e economia de recursos, tendo em vista uma administração local mais moderna e dinâmica. No que diz respeito a prestação de contas, no ano 2014 o município apresenta os seguintes indicadores financeiros: o ativo líquido cifrava-se em 11.443.455 €, um valor que representava um crescimento de 14,9 % em relação ao ano anterior. O valor dos fundos próprios aumentou 21,79 %, para 17.049.610 €. O valor global do passivo diminuiu em 22,99 % sendo as rubricas de dívidas de médio e longo prazos e de fornecedores, c/c as maiores responsáveis por esse facto. A receita líquida totalizou 9.889.204 €, constituída, essencialmente, por receitas de natureza corrente 9.246.794 €, e de capital 528.344 €.

Em comparação com o ano transato, onde o Município de Arruda dos Vinhos obteve uma receita geral de 13.070.593 €, observa-se uma redução das receitas em cerca de 3.181.388 €. Nesta matéria, deverá ser considerado que o empréstimo PAEL induziu no exercício de 2013 uma receita adicional de 2.441.431 €, pelo que, expurgando esse valor, conclui-se que os níveis da receita em 2014 foram inferiores aos do ano anterior, em 739.957 €. As despesas correntes atingiram um montante de 7.792.893 €. Em 2014 verifica-se um decréscimo de cerca de 2,34 milhões de euros na despesa, quando comparado com o ano de 2013, no entanto, se considerarmos o montante de despesa corrente cujo montante do empréstimo PAEL permitiu pagar, na ordem de 2,36 milhões de euros, conclui-se que, na verdade, os níveis da despesa corrente mantiveram-se controlados face ao ano anterior. As despesas de capital atingiram o valor de 1.823.503 €.

Confrontando estes valores com os do ano de 2013, constata-se que houve uma contração nas despesas de capital, na ordem dos 1.033.052 € (ou 36,2%), muito em função dos atrasos do novo quadro comunitário que determinam a ausência de financiamentos para investimento, e à necessidade de respeitar o Plano de Ajustamento Financeiro aprovado com

o empréstimo PAEL. Foi apurado em 2014 o resultado líquido positivo de 753.488 €, verificando-se um aumento de 23,39 % relativamente ao resultado apurado em 2013. Observe-se que a informação proporcionada pelo relatório de gestão seria mais completa se referisse de forma mais detalhada a distribuição das receitas, bem como a aplicação das despesas, pois permitiria ao utilizador dessa informação não apenas visualizar os montantes de receitas arrecadadas e os montantes de despesas incorridas, mas também captar a eficiência da aplicação dos recursos do município.

Para obter esta informação financeira mais detalhada, constatamos que é necessário implementar um sistema de CC no município, pois apesar de a implementação da CC ser obrigatória desde da entrada em vigor do diploma que aprovou o POCAL em 1999, o Município de Arruda dos Vinhos ainda não cumpriu com a legislação. No que diz respeito ao Orçamento do Estado para o ano 2015, podemos analisar os valores apresentados na figura n.º2, comparando os mesmos, com a informação do ano anterior.

Receitas	2014	2015	Var.	
			Valor	%
01 - Impostos diretos	2.221.050	2.490.045	268.995	12,1%
02 - Impostos indiretos	99.720	74.243	-25.477	-25,5%
04 - Taxas, multas e outras penalidades	135.300	141.134	5.834	4,3%
05 - Rendimentos da propriedade	853.290	901.304	48.014	5,6%
06 - Transferências correntes	3.934.533	3.916.509	-18.024	-0,5%
07 - Venda de bens e serviços correntes	2.230.280	2.326.163	95.883	4,3%
08 - Outras receitas correntes	56.020	50.804	-5.216	-9,3%
Total das Receitas Correntes	9.530.193	9.900.202	370.009	3,9%
09 - Venda de bens de investimento	258.420	14	-258.406	-100,0%
10 - Transferências de capital	472.639	349.776	-122.863	-26,0%
11 - Ativos financeiros	20	1	-19	0,0%
12 - Passivos financeiros	30	3	-27	-90,0%
13 - Outras receitas de capital	2.010	3	-2.007	-99,9%
15 - Reposições abatidas nos	1.000	1	-999	-99,9%
Total das Receitas de Capital	734.119	349.798	-384.321	-52,4%
Total das Receitas	10.264.312	10.250.000	-14.312	-0,1%
Despesas	2014	2015	Var.	
			Valor	%
01 - Despesas com o pessoal	3.831.821	3.848.313	16.492	0,4%
02 - Aquisição de bens e serviços	3.620.233	3.850.550	230.317	6,4%
03 - Juros e outros encargos	153.711	127.121	-26.590	-17,3%
04 - Transferências correntes	232.273	275.219	42.946	18,5%
05 - Subsídios	261.754	297.001	35.247	13,5%
06 - Outras despesas correntes	106.510	28.410	-78.100	-73,3%
Total das Despesas Correntes	8.206.302	8.426.614	220.312	2,7%
07 - Aquisição de bens de capital	1.127.522	1.026.468	-101.054	-9,0%
08 - Transferências de capital	94.477	87.816	-6.661	-7,1%
10 - Passivos financeiros	836.001	709.101	-126.900	-15,2%
11 - Outras despesas de capital	10	1	-9	100,0%
Total das Despesas de Capital	2.058.010	1.823.386	-234.624	-11,4%
Total das Despesas	10.264.312	10.250.000	-14.312	-0,1%

Figura n.º 2 - Análise comparativa com o orçamento de 2014.

Podemos assim constatar que o valor total do orçamento da receita, €10.250.000, é composto por 96,6% (€9.900.202) para a receita corrente e 3,4% (€349.798) para a receita decapital. Em matéria de despesa, o Orçamento para 2015 prevê uma distribuição global de 82,2% dedespesa corrente, sendo que a despesa de capital representa 17,8% do total. Gostaríamos também de analisar os valores das transferências do orçamento de Estado previstas para o ano 2015, em comparação com o ano anterior, apresentados na figura n.º 3:

Designação	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Var.	
							Valor	%
FEF	3.160.683	2.993.430	2.772.071	2.770.579	2.670.298	2.713.737	43.439	1,6%
Corrente	1.896.410	1.796.058	1.663.243	2.216.463	2.403.268	2.442.363	39.095	1,6%
Capital	1.264.273	1.197.372	1.108.828	554.116	267.030	271.374	4.344	1,6%
FSM	109.524	103.728	96.058	96.058	96.065	130.409	34.344	35,8%
Part. no IRS	471.657	457.613	510.389	510.389	517.283	606.125	88.842	17,2%
Total	3.741.864	3.554.771	3.378.518	3.377.026	3.283.646	3.450.271	166.625	5,1%

Figura n.º 3 - Transferências do Orçamento do Estado.

De acordo com a informação apresentada neste mapa comparativo, figura n.º3, em matéria de transferências, no que diz respeito ao Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), ao Fundo Social Municipal (FSM) e à participação no IRS, os valores apresentados são os que estão previstos no projeto de OE2015 e totalizam €3.450.271,00. Por fim, apresentamos na figura n.º4 as Grandes Opções do Plano previstas para o ano 2015.:

Objetivos das GOP	2014	2015	Variação	
			Valor	%
Proteção Civil	138.814	148.515	9.701	7,0%
Educação, Saúde e Ação Social	807.063	803.600	-3.463	-0,4%
Habituação, Saneamento, Água, RSU e Ambiente	2.381.707	2.335.690	-46.017	-1,9%
Cultura, Desporto, Recreio e Lazer	266.067	322.890	56.823	21,4%
Transportes e Comunicações	374.000	335.050	-38.950	-10,4%
Turismo e Outras Funções Económicas	23.900	36.400	12.500	52,3%
Operações da Dívida Autárquica	954.102	849.948	-104.154	-10,9%
Diversas Não Especificadas	1.149.910	1.249.265	99.355	8,6%
Total	6.095.563	6.081.358	-14.205	-0,2%

Figura n.º 4 - Resumo das GOP (PPI+AMR).

Para uma análise mais detalhada, apresenta-se no Anexo III o relatório de gestão, bem como, o balanço, a demonstração de resultados e outras informações financeiras da CMAV referente ao ano 2014.

CAPÍTULO II - A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O POCAL

2.1. - Evolução Histórica da Contabilidade Pública em Portugal.

Em Portugal, o método das partidas dobradas¹, nas organizações públicas e privadas, foi adotado mais tarde do que em outros países da Europa. “Desde o século XVI até meados do século XVII, Portugal teve sobre si o domínio económico e político de Espanha, onde a Contabilidade Pública Portuguesa sofreu uma forte reorganização em virtude do controlo administrativo e económico por parte dos espanhóis” (Oliveira, 2010:20). A sua adoção aconteceu de forma mais intensiva no século XVIII, quando o governo português se envolveu no processo de transferência e difusão das técnicas contabilísticas, dentro do país. “A época Pombalina foi considerada como a altura revolucionária na história da contabilidade portuguesa, tantas foram as alterações e transformações nas práticas dos registos contabilísticos” (Oliveira, 2010:21).

O primeiro acontecimento de grande impacto acontece em 1755, com terramoto de Lisboa que destrói completamente a Casa dos Contos² com todos os documentos que estavam nela guardados. Assim, passados seis anos, em 1761 é criado, através da Carta de Lei de 22 de Dezembro, o Erário Régio que vem substituir a Casa dos Contos referida anteriormente, com o objetivo de centralizar todos os registos de receitas e despesas. Ao mesmo tempo, esta Carta obriga todas as entidades públicas portuguesas utilizar o método das partidas dobradas. Infelizmente desde essa data e durante um período de cerca de setenta anos o normativo para a contabilidade pública não sofreu importantes alterações.

Em 1832, através do Decreto de 16 de Maio, surge o Tribunal de Tesouro Público, substituindo assim, o Erário Régio, a Junta dos Juros dos Reais Empréstimos e o Conselho da Fazenda. Todos os direitos, rendas e bens do domínio público, seriam então reunidos pelo Tesouro Público Nacional. “Em 1833, foi publicado o Primeiro Código Comercial Português, “o Código de Ferreira Borges”, onde se compilou o essencial das doutrinas dos juristas dessa época sobre livros mercantis. O objetivo deste código consiste em acabar com a inércia e desleixo dos comerciantes mais antigos que ficavam ofendidos quando se sentiam controlados” (Silva 1970).

¹ Partidas Dobradas é um método universalmente utilizado em contabilidade, cujo princípio fundamental é: “para cada débito corresponde um crédito de igual valor.”

² Casa dos Contos foi criada durante o reinado do D. Dinis com intuito de fiscalizar as contas e reunir todos os registos contabilísticos.

Com a implementação da República em 1910 foram aprovadas diversas leis, criados princípios e regras para a contabilidade pública com o objetivo de tentar acompanhar o desenvolvimento dos outros países europeus. “Nesta altura a contabilidade pública portuguesa era caracterizada, como sendo, uma contabilidade orçamental, isto é, estruturada numa base de caixa que tinha um modelo unigráfico de registo, onde as despesas e as receitas eram apenas reconhecidas quando se verificava a saída ou a entrada de dinheiro” (Nogueira e Carvalho, 2010). “As Reformas Salazaristas vieram trazer a obrigatoriedade do método de registo da partida simples na Contabilidade Pública, abandonando-se o método das partidas dobradas, retrocedendo e limitando, deste modo, toda a Contabilidade na Administração Pública” (Oliveira, 2010:22), visto que, o registo da receita era apenas efetuado no momento do recebimento e, de igual modo, o registo da despesa no momento do pagamento.

A partir de 1928, Oliveira Salazar, então Ministro das Finanças, inicia uma série de reformas tendentes a reorganização financeira do Estado e que se traduzem, nomeadamente, na regulamentação geral da Contabilidade Pública (Decreto nº. 18.381, de 24 de Maio de 1930), seguindo-se em 25 de Outubro desse mesmo ano a criação do Tribunal de Contas (Decreto nº. 18.962), reorganizado três anos depois pelo Decreto com força de lei nº.22.257, de 25 de Fevereiro de 1933. A política de reformas então encetada revelava preocupação pela situação financeira do país, sobretudo pela evidente necessidade de uma melhor administração dos dinheiros públicos e da sua fiscalização de modo a prevenir irregularidades e desperdícios de gestão.

Na sequência dessas reformas e extinto pelo Decreto nº. 18.962, de 25 de Outubro de 1930, o Conselho Superior de Finanças, órgão de fiscalização de despesas públicas e julgamento de contas então existente e restaurado o Tribunal de Contas, denominação que ainda hoje se mantém, dotando-o de maior poder e atribuições. “Em 1974, com a revolução de 25 de abril o regime político português mudou do regime de ditadura para a democracia trazendo profundas alterações ao sector público português que conduziram à necessidade da reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental” (Nogueira e Carvalho, 2010). Esta reformulação da contabilidade autárquica foi iniciada pelo Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Julho, que veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à então

lei de enquadramento do Orçamento do Estado. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, aperfeiçoa o sistema instituído e introduz a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de atividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas. Em complemento deste diploma, o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro, institucionaliza na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade das autarquias locais.

Com a entrada para a União Europeia em 1986, Portugal iniciou um processo, cujo objetivo era aproximar a contabilidade pública portuguesa com os normativos e estruturas já existentes nos países mais desenvolvidos. Este processo posteriormente foi chamado de Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), com início em 1990. “Com a publicação da Lei de Bases de Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro) estabeleceram-se as bases para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado” (Nogueira e Carvalho, 2010:2). Como indica o primeiro artigo, esta lei define o novo regime financeiro da administração central, bem como, as regras de execução orçamental e da contabilização das receitas e das despesas. Mais tarde, é publicada a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro que desenvolve os métodos de gestão orçamental e alguns princípios orçamentais.

Para completar a estrutura desta reforma é publicado o D.L. n.º 155/92, de 28 de Julho que contem as bases da contabilidade pública portuguesa e estabelece o novo regime de administração financeira do Estado. “Com a publicação do D.L. n.º 232/97 de 3 de Setembro – POCP, é finalizada toda a arquitetura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública, abrindo caminho para a publicação dos vários planos sectoriais, que resultam na adaptação do POCP às especificidades contabilísticas existentes em cada um dos diferentes sectores” (Oliveira, 2010:23). Na verdade, “uma importante alteração que esta reforma impôs foi a revisão do regime de autonomia atribuído aos organismos e serviços da Administração Central, sendo definidos dois regimes financeiros: o regime geral, para os organismos com autonomia administrativa e o regime excecional, para os organismos com autonomia administrativa e financeira” (Costa, 2005:52). Como indica o segundo artigo deste decreto, “...o POCP é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública,

bem como à segurança social e também às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”. No que diz respeito a elaboração das contas, os elementos a apresentar são o balanço, a demonstração de resultados, mapas de execução orçamental e ainda os anexos às demonstrações financeiras. O quadro de contas é composto pelas classes de 1 a 5 dizem respeito às contas do balanço, as classes 6,7 e 8 às contas de resultados e a classe 0 às contas do controlo orçamental e de ordem, reservando-se a classe 9 para a contabilidade analítica. Recorde-se que “O POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva e, consequentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais” (Nogueira e Carvalho, 2006). Então, “Procurou-se com o POCP dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma nova Administração Pública, com um peso estrutural mais elevado. Desta forma, este plano ao integrar os três sistemas de contabilidade (orçamental, patrimonial e analítico) visa a obtenção de uma contabilidade moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas” (Costa, 2005:54).

A Lei n.º 42/98 de 6 de agosto, aprova a Lei das Finanças Locais e estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias. Esta lei contudo, foi posteriormente revogada pela Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro. Atualmente, o regime financeiro das autarquias locais está previsto na Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro, que ao contrário dos diplomas anteriores, veio estabelecer um novo conceito no que concerne o endividamento municipal. Esta lei sofreu uma pequena alteração pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, que introduziu alterações às normas fiscais ambientais nos sectores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro, é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o qual consubstancia a reforma da administração financeira e das contas públicas no sector da administração autárquica. Tendo em conta que o POCAL assume um papel importante na nossa dissertação, este mesmo, será

analisado com mais detalhe posteriormente. Para além do POCAL, entraram em vigor outros planos sectoriais públicos, como, o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor de Educação (POC - Educação), através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro e é aplicável a todos os organismos e serviços do Ministério de Educação, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro que, como o nome indica, aplica-se a todos os organismos e serviços do Ministério de Saúde. Por último, aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro, temos o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) que é aplicável a todas as instituições de solidariedade e de segurança social.

Todos estes planos sectoriais sofreram pequenas reformulações, que no contexto geral, não trouxeram grandes alterações, no que diz respeito, aos seus objetivos e princípios, mantendo-se em vigor até os dias de hoje. Para concluir e olhando para o futuro, podemos afirmar que os recentes desenvolvimentos financeiros a nível internacional indicam que as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) são de alguma forma a “referência” para contabilidade pública, visto que, é o único conjunto de normas reconhecido internacionalmente. No contexto de harmonização contabilística “O uso de IPSAS por governos em todo o mundo vai melhorar a qualidade das informações financeiras fornecidas por entidades públicas, o que é crítico para os investidores, contribuintes, e ao público em geral a entender o impacto das decisões tomadas pelos governos em relação ao seu desempenho financeiro, posição financeira, e fluxos de caixa. A adoção global dessas normas vai facilitar a comparabilidade de tais informações numa base global e ajudar nas decisões de gestão interna na alocação de recursos (planeamento e orçamento), monitoramento, prestação de contas e sustentabilidade a longo prazo” (Ferreira,2013:63).

2.2. - Plano Oficial de Contabilidade para Autarquias Locais

Como foi dito anteriormente, a reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, proporcionou profundas alterações e importantes desenvolvimentos. A modernização administrativa trouxe novas técnicas de gestão e permitiu, de alguma forma, uniformizar os requisitos contabilísticos, facilitando assim a tomada de decisões dos diversos utilizadores, visto que, a informação passou a ser apresentada num contexto económico, financeiro e de gestão. “Tornava-se cada vez mais importante quantificar os resultados das autarquias, clarificar a aplicação de recursos ao seu dispor, utilizar métodos de gestão que tivessem por objetivo a economia de meios, a sua eficiência e eficácia e fornecer informação de qualidade para auxiliar a tomada de decisão por parte dos gestores autárquicos” (Costa, 2005:60). Em 1999 é aprovado o POCAL como o instrumento ideal para responder as novas necessidades criadas pela modernização da contabilidade pública. “Este novo modelo contabilístico vem permitir a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais” (Gomes, Fernandes, Carvalho, 2011:78).

O POCAL, tal como o POCP, prevê três sistemas contabilísticos que são, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e de custos, sendo que a articulação destes três segmentos contabilísticos é indispensável para conseguirmos conhecer o funcionamento das autarquias locais. Com a aprovação deste diploma, a torna-se obrigatório a utilização e a implementação de um sistema de contabilidade de custos orientado para as atividades municipais. “O POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) veio tornar obrigatória a Contabilidade de Custos no apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços” (Costa, 2005; Gomes, Fernandes, Carvalho, 2011; Santos, 2012). O próprio diploma no ponto 2.8.3.1 indica que *“a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”*.

Para facilitar o cumprimento e a aplicação das novas obrigações, o POCAL prevê um conjunto de documentos que devem ser apresentados, bem como, algumas regras que devem ser cumpridas no apuramento dos custos das funções, bens e serviços. A figura n.º5 apresenta algumas informações importantes sobre os três tipos de contabilidade previstos no POCAL.

Figura n.º 5 - Contabilidade de Custos, Orçamental e a Patrimonial no POCAL.

	Contabilidade de Custos	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial
Aplicação	Obrigatória	Obrigatória	Obrigatória
Regime Geral	Regime de Acréscimo	Regime de Caixa	Regime de Acréscimo
Método de Registo	N/A	Digráfico	Digráfico
Classificação	Funcional	Económica	Modelo Empresarial
Mapas e Outras Informações	Sistema de Custeio Total	Plano Plurianual de Investimentos	Valor das Dividas
	Método de Repartição de Base Única	Controlo Orçamental	Valor dos Stocks
	Custos Diretos e Indiretos	Mapas Orçamentais com informações sobre a despesa e a receita	Bens do Domínio Público no ativo
	Demonstração de Resultados por Funções (Facultativo)	Documentos previsionais e Informações sobre compromissos de exercícios futuros	Resultados Económicos e Demonstração de Resultados por Natureza

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de (Costa e Carvalho 2006).

De salientar que ao longo dos anos o POCAL sofreu algumas alterações com a aprovação dos seguintes diplomas:

- Lei n.º 162/99 de 14 de setembro;
- Decreto-lei n.º 315/2000 de 2 de dezembro;
- Decreto-lei n.º 84-A/2002 de 5 de abril;
- Lei n.º 60-A/2005 de 30 de dezembro.

Os primeiros dois normativos introduziram alterações a nível do alargamento dos prazos de implementação do POCAL, bem como a identificação dos organismos da Administração Central responsáveis pelo apoio técnico e jurídico aos municípios. O DL n.º84/2002 introduziu alguns ajustamentos na aplicação das regras previsionais. A Lei n.º 60-A/2005 aprovou diversos elementos a fornecer à Direção-Geral do Orçamento. Depois do POCAL, o quadro legislativo tem implicado alguns avanços, com aprovação da Lei n.º 53-E/2006 de 29 de dezembro é introduzido o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTA) que

“Obriga à aplicação do princípio da proporcionalidade na determinação do valor das taxas a praticar pelas autarquias, ou seja, o valor a cobrar ao particular não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo próprio” (Gomes, Fernandes, Carvalho, 2011:79.). Posteriormente, em 2007 é aprovada a Lei das Finanças Locais através da Lei n.º 2 de 15 de janeiro e a partir deste momento as autarquias podem criar diversas taxas, contudo são obrigadas a fundamentar o valor das taxas praticadas. O próprio diploma sublinha a importância da determinação das taxas “A criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais”.

Conforme já referido, o POCAL introduziu vários requisitos e obrigatoriedades que elevaram a contabilidade pública para um nível superior, contudo a sua aplicação não tem sido fácil porque coloca um conjunto de exigências e provoca muitas mudanças e conduza a reestruturação global das organizações. “Ressalve-se, porém, que para se conseguir estas tão desejadas alterações tem de existir por parte dos dirigentes e funcionários das autarquias uma clara predisposição para a mudança. A ausência desta predisposição causou alguns entraves na aplicação inicial do POCAL, que ainda hoje têm reflexos na contabilidade das autarquias” (Costa, 2005:61).

CAPÍTULO III - PROJETO DE IMPLEMENTAÇÃO

3.1. - Enquadramento

Em 2014, a CMAV iniciou um projeto de implementação de um sistema de contabilidade de custos, harmonizando a contabilidade orçamental e patrimonial no âmbito do POCAL e promovendo a sua integração com a contabilidade orçamental. O propósito deste sistema consiste em contribuir para uma gestão racional dos recursos e apoiar tomada de decisão interna para uma boa gestão autárquica. O projeto encontra-se atualmente em desenvolvimento. O próprio projeto de mestrado enquadra-se na implementação deste sistema com o objetivo de contribuir para que esta gestão racional seja feita também com o contributo de um profissional recém-licenciado e com autonomia científica que possa colocar ao serviço da gestão empresarial autárquica. Este sistema de contabilidade analítica está a ser implementado com recurso aos serviços de uma entidade externa, “Associação de Informática da Região Centro (AIRC) ”, uma vez que o Município de Arruda dos Vinhos utiliza diversos aplicativos que são da responsabilidade desta entidade. Um destes aplicativos, é o Sistema de Contabilidade Autárquica (SCA), programa que veio responder de forma adequada às necessidades de informação para tomada de decisão, ao possibilitar a integração no seu ambiente um módulo de Contabilidade de Custos.

3.2. - Objetivos do projeto e da dissertação de mestrado

A implementação de um sistema de contabilidade de custos constitui um desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança para o Município de Arruda dos Vinhos e passa por várias fases, que vão desde o estudo e levantamento da informação necessária acerca das atividades e funções do município, até à implementação da CC e do respetivo plano de contas, que será acompanhado em simultâneo com o desenvolvimento deste projeto de mestrado. A implementação da CC é um processo complexo que relaciona-se com todos os sectores da organização e que obriga à existência de uma organização muito bem estruturada e à existência de regras previamente definidas.

É por este motivo que a gestão é determinante no processo de implementação, pois há a necessidade de reestruturar e reorganizar os serviços e os procedimentos, para que se tornem mais eficazes e permitam a obtenção da informação necessária.

O objetivo desta dissertação de mestrado é assim contribuir para o sucesso deste projeto, que estará, também, diretamente relacionado com o esforço e a dedicação dos responsáveis pela implementação. Contudo, a receptividade dos funcionários às mudanças internas provenientes deste projeto, bem como, o apoio das chefias, são fatores que podem influenciar positivamente ou negativamente o desenvolvimento da implementação deste novo sistema.

Tendo em conta a eventual resistência à mudança, os responsáveis pela implementação devem tomar uma postura proactiva, ou seja, tentar acompanhar a evolução deste processo, não só no início, mas também durante o seu desenvolvimento, visto que, a falta de apoio pode criar incerteza ou ainda a desmotivação nos funcionários.

Após definição, com a gestão, dos objetivos a alcançar, é necessário informar os respetivos responsáveis que devem prestar todo o apoio necessário, por forma a facilitarem a obtenção de informação. Numa fase inicial, é preciso analisar o município em apreço e conhecer a sua estrutura e funcionamento. Contudo, antes de qualquer levantamento de informação há a necessidade de discutir com a gestão/executivo camarário o impacto e a importância que a implementação da CC terá no município.

3.3. - Metodologia

Definir a metodologia de investigação é fundamental para se identificar o objeto de estudo. O objeto de estudo nesta dissertação é o processo proposto para a implementação de um sistema de contabilidade de custos numa autarquia onde o mesmo não estava implementado.

Para o efeito, esta dissertação aproxima-se de uma investigação qualitativa (e.g., Bell, 2004) na medida em que se interessa em compreender as perceções dos intervenientes no processo e descrever processos, suportando-se em observação sistemática e dados documentais. No nosso caso, estivemos também diretamente envolvidos no campo de ação, não só para recolher e observar o processo de implementação, mas também para propor e implementar processos e sequências que auxiliassem nessa mesma implementação. Assim, esta dissertação não permite uma completa separação entre o investigador e o objeto de investigação, mas contribui para uma efetiva ligação entre a gestão empresarial (autárquica) e a academia, reforçando a transferência de conhecimento científico das universidades para as instituições.

A implementação do sistema da contabilidade de custos foi, desde o primeiro momento, o objetivo e o enorme desafio deste projeto. Considerando então que o objetivo do nosso trabalho é propor a implementação de um sistema de contabilidade de custos numa autarquia local, o método de investigação-ação parece ser o que melhor se adequa aos procedimentos do trabalho desenvolvido. Segundo Tripp (2005), a investigação-ação respeita aos processos para melhorar a prática, pela comparação sistemática entre a ação no contexto de estudo e a respetiva investigação. Procura-se, assim, planear, implementar, descrever e avaliar essa mudança para melhorar, ou criar, a própria prática. Os próximos pontos descrevem estes aspetos, à exceção da avaliação, que apenas poderá ser executada após a implementação em definitivo da proposta ora em estudo. Neste trabalho recorreu-se, assim, a análise documental, reuniões informais e formais, e observação.

3.4. - Obrigatoriedade de Implementação da Contabilidade de Custos

Como foi referido anteriormente, a implementação da Contabilidade de Custos que será acompanhada com este projeto de mestrado, resulta de um imperativo legal previsto no POCAL. Refere o POCAL que a contabilidade de custos se destina ao apuramento dos custos das funções, bens e serviços. Por outro lado, a CC tem como finalidade efetuar um adequado controlo de gestão, através de indicadores de eficácia e de eficiência e, por outro lado, produz informações úteis aos utilizadores internos³ e externos⁴ para facilitar a tomada de decisão. “Deste modo, o papel básico da contabilidade analítica ou de gestão no setor público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para execução das funções de controlo” (Costa, 2006:370).

A Contabilidade de Custos pretende ainda “responder no que concerne à fixação de taxas geradas pela atividade municipal ou geradas pela realização de investimentos, bem como, colaborar na fixação de preços de modo a que estes não sejam inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e fornecimento de bens pelos municípios” (CMC, 2009:1). “De facto, a contabilidade de custos centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise dos custos da organização, fornecendo informação analítica relativa ao custo dos produtos e serviços gerados pela organização, assumindo o nível de desagregação que se considere necessário em cada autarquia” (Santos, 2012:23). Tendo em consideração esta dessegregação, no ponto 10.1 do POCAL é apresentada uma classificação das funções, que os municípios devem adotar.

Como foi referenciado anteriormente, existem quatro grupos de funções principais, que são, funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções. Dentro destas funções, o plano apresenta diversas subfunções que deverão de ser utilizadas consoante a necessidade dos municípios. “Para efeitos de contabilidade de custos por funções ou de acordo com a classificação funcional prevista no ponto 10.1 do POCAL, propõe-se que se utilize a classe 9, uma vez que o município tem a liberdade para desenvolver este subsistema contabilístico da

³ Os utilizadores internos podem ser os órgãos de gestão, os responsáveis dos centros de custos, membros do controlo interno.

⁴ Outras entidades públicas, credores, investidores, qualquer contribuinte dos serviços públicos, sindicatos, associações.

forma que mais se adequar às suas necessidades” (Santos, 2012:24). O POCAL também apresenta um conjunto mínimo de documentos que são obrigatórios e que devem ser apresentados. Estes documentos estão previstos no ponto 2.8.3.6 e como indica o próprio diploma, consubstanciam-se nas seguintes fichas:

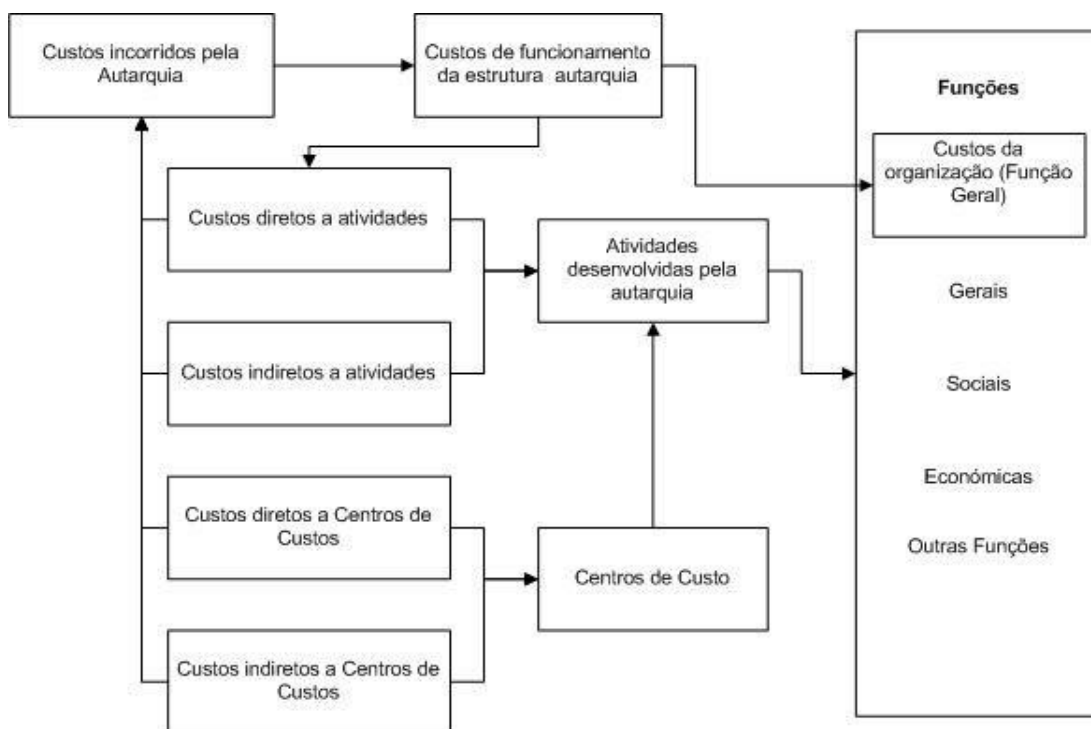
- i. Materiais (CC-1);
- ii. Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2);
- iii. Mão-de-obra (CC-3);
- iv. Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4);
- v. Máquinas e viaturas (CC-5);
- vi. Apuramentos de custos indiretos (CC-6);
- vii. Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);
- viii. Apuramento de custos diretos da função (CC-8);
- ix. Apuramento de custos por função (CC-9).

É importante salientar que o controlo interno do município tem um papel preponderante na implementação da contabilidade de custos, visto que traduz-se no plano de organização de todos os métodos e medidas adotadas pela entidade. Assim no ponto 2.9.1 define que “o sistema de controlo interno a adotar pelo município, deverá englobar o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, que contribuam para assegurar a realização dos objetivos previamente definidos e a responsabilização dos intervenientes no processo de organização e gestão do município, o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável”.

3.5. - Apuramento de custos de acordo com o POCAL

Todos os custos podem ser classificados como diretos ou indiretos em relação ao seu objeto de custo. Podemos classificar como diretos, todos os custos que são específicos de um determinado objeto de custo. Por sua vez, os custos indiretos, são custos que podem ser atribuídos a vários objetos de custo. A obtenção do total de custos de uma função, de um bem ou de um serviço corresponde a soma de todos os custos diretos e indiretos relacionados. No ponto 2.8.3.2 do POCAL podemos ler o seguinte: “*O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.*”. A figura n.º 6 esquematiza a distribuição de custos diretos e indiretos pelas diferentes atividades e sua imputação às funções:

Figura n.º 6: Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objeto de custo.



Fonte: Adaptado de Santos, (2012).

No que diz respeito a componentes de custos, o apuramento dos custos diretos não suscitam dificuldades. “No plano está previsto um apuramento dos custos dos materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e de outros custos diretos. Na função pública, os materiais são considerados fatores tangíveis adquiridos por uma entidade contabilística a fim de serem

consumidos, de forma gradual, na execução dos bens ou na prestação de serviços. Os custos com a mão-de-obra direta são todos os custos com os funcionários que participam diretamente na execução dos bens e na prestação de serviços. O custo com as máquinas e viaturas deve abranger todos os custos necessários ao seu funcionamento. Todos os outros custos por natureza que não se enquadram nas rubricas anteriores são considerados noutra categoria, nomeadamente as amortizações dos edifícios produtivos, pequenas ferramentas, água, eletricidade, rendas, seguros, material de escritório, entre outros” (Costa e Carvalho, 2006). Ao contrário do que acontece com os custos diretos, o apuramento dos custos indiretos requiere a criação de uma base de repartição.

O POCAL no 2.8.3.3 estabelece que a imputação dos custos indiretos efetua-se “após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada 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”. Assim, podemos afirmar que os custos indiretos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, ou seja, em função dos custos diretos. O ponto 2.8.3.4 indica ainda 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”. Como foi referido, o custo de cada função, bem ou serviço apura-se através da soma dos custos diretos e indiretos. Esta regra também está definida no diploma no ponto 2.3.8.5.

De uma forma mais específica, para apurarmos os custos diretos segundo o POCAL, devemos utilizar o Mapa CC-8 – Apuramento de Custos Diretos por Função, que descrimina os custos das matérias, de mão-de-obra direta e dos custos das máquinas e viaturas. O cálculo previsto neste Mapa deve estar relacionado com o cálculo dos custos indiretos previsto no Mapa CC-6 – Apuramentos de Custos Indiretos. Relembre-se que, a classificação dos custos em diretos e indiretos não depende da sua natureza, mas sim, da sua possível afetação a um determinado

objeto de custo. Os custos devem ser afetados de acordo com os registos dos gastos efetuados pelos funcionários do Município, pois estes são, os detentores da informação crucial para o apuramento dos custos.

3.6. - O Sistema de Custeio a Aplicar e o Processo de Imputação de Custos

O POCAL não estabelece qualquer obrigatoriedade no que diz respeito a adoção de um sistema de custeio. Contudo no ponto 4.1.3. podemos ler o seguinte: “Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais diretos consumidos, da mão-de-obra direta e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para produzir. Os custos de distribuição de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção”. Deste modo e analisando a lógica de apuramento prevista no diploma, podemos afirmar que o POCAL admite a utilização do custeio total apesar não o referir diretamente, embora outros sistemas também podem ser utilizados. Vários outros autores, nomeadamente Costa e Carvalho (2006), Carvalho, Costa e Macedo (2008), Leal (2010), Mendes (2012), Costa (2012) e Pereira (2014), nos seus estudos indicam que o sistema total é aquele que deve ser adotado segundo as normas e regras previstas no POCAL. Visto que, todos os sistemas de custeio têm as suas vantagens e desvantagens, não podemos definir um sistema que seja o melhor em comparação com os outros.

Assim a escolha de um sistema deve ser feita de acordo com a realidade e as necessidades de cada instituição. Contudo e baseando-se mais uma vez no diploma do POCAL, o sistema de custeio “*perfil*” deve considerar todos os custos, independentemente de estes serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, pelo que o sistema de custeio total será sempre uma escolha acertada. Durante a implementação de um modelo para apuramento de custos, os municípios devem seguir as regras estabelecidas pelo POCAL. A classificação funcional prevista no POCAL não corresponde à divisão das autarquias em centros de responsabilidade, mas visa a quantificação dos objetivos a atingir por estas entidades. O sistema a implementar tem de acolher os vários recursos que servem para produzir os bens e para prestar os serviços. A utilização deste sistema para além de apurar o custo final dos bens e serviços deve permitir fornecer um conjunto de informação útil para os vários utilizadores internos e para auxílio da

tomada de decisão dos utilizadores externos. Numa primeira fase, devemos analisar os custos por natureza da contabilidade patrimonial para posteriormente efetuarmos a reclassificação na contabilidade de custos. Durante o processo de reclassificação devemos considerar a existência de custos incorporados e não incorporados aos diferentes objetos de custo que são, as funções, bens e serviços.

Os custos numa autarquia podem ser classificados sendo:

- Custos de produção: são custos que estão diretamente ligados a produção dos bens e a prestação de serviços;
- Custos de distribuição: são custos relacionados com a disponibilização dos bens ou serviços prestados;
- Custos administrativos: são custos de carácter interno e estão relacionados com a gestão da própria entidade;
- Custos financeiros: são custos que representam o financiamento através do capital externo.

Como componentes do custo de produção temos as matérias-primas, que são incorporadas nos produtos, a mão-de-obra direta, que se refere ao custo com os trabalhadores executantes dos bens ou serviços e os custos indiretos de produção. Não são incorporáveis no custo de produção de bens e serviços os custos administrativos, os custos de distribuição e os custos financeiros – os quais são, portanto, custos do período. Depois de apurarmos os custos das atividades, estes devem ser transferidos para as diferentes funções. Tendo em conta que o plano prevê mapas para apurar o custo destas funções, bens e serviços, todas estas informações serão então fornecidas por estes mapas. No entanto, é preciso ter em atenção, que por vezes os bens ou serviços consomem recursos, não só de uma função, mas de várias.

Para uma melhor compreensão, a figura n.º7 apresenta a esquema geral de imputação de custos, tendo sido uma importante contribuição para a implementação efetiva do modelo que pode continuar a ser usado pela autarquia mesmo após a conclusão do nosso projeto.

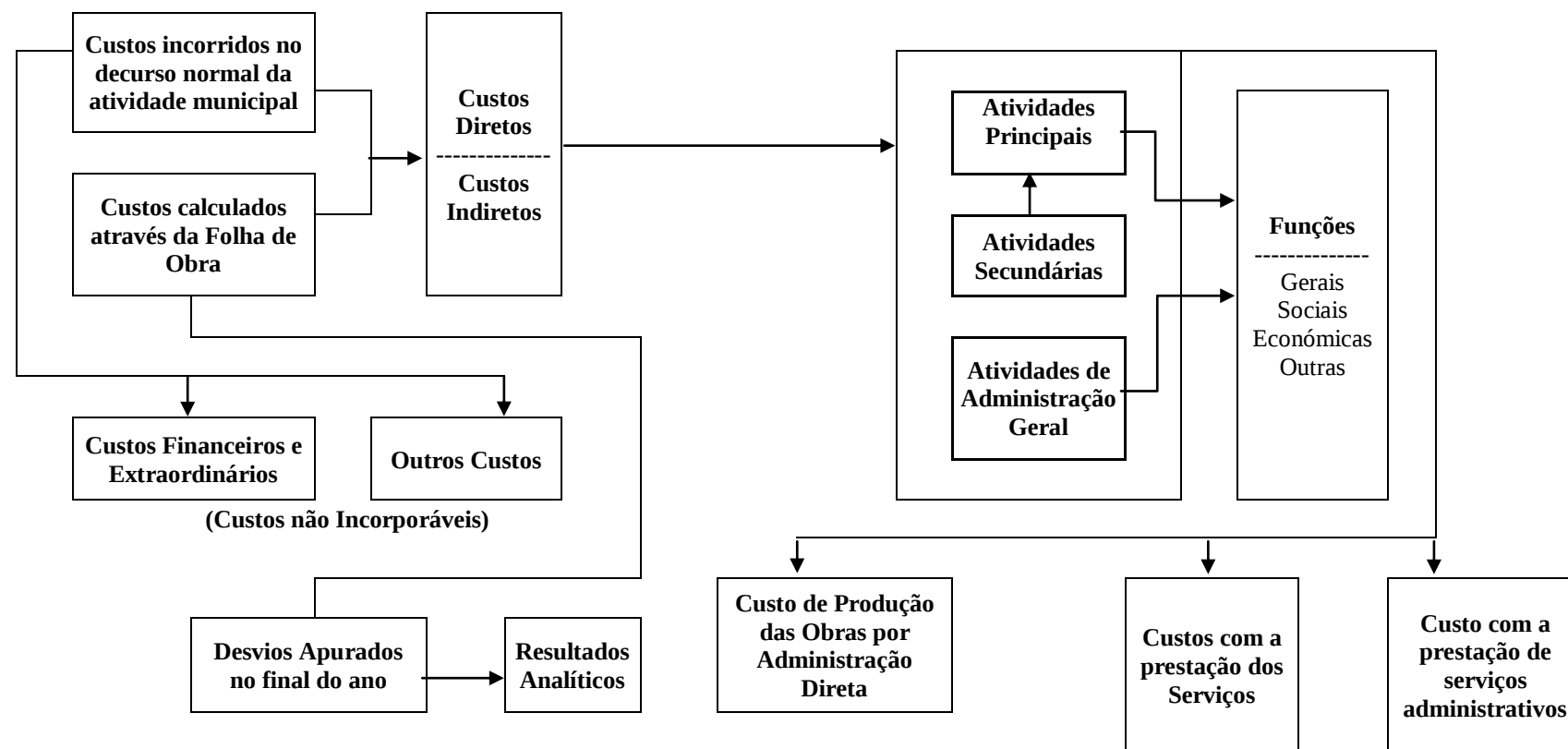


Figura n.º 7 – Esquema geral de imputação de custos.

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Santos, (2012).

3.7. - Elaboração da Contabilidade de Custos

Como referido anteriormente, o POCAL estabelece no seu ponto 2.8.3.6. uma série de documentos para elaboração da contabilidade analítica, documentos estes, que são:

i. *Materiais (CC-1)*: da qual constam os materiais consumidos em cada projeto/obra, função/bem ou serviço. Neste mapa são registados todos os consumos de materiais e o seu custo é calculado na ficha (I-11).⁵ O critério valorimétrico normalmente utilizado pelas autarquias na determinação do custo de saída de existências é o custo médio ponderado, no sistema de inventário intermitente. O valor das existências iniciais e finais no município de Arruda dos Vinhos foi determinado através de uma contagem física às mesmas, não existindo lugar para qualquer tipo de regularizações, no que diz respeito, a perdas e sobras, pelo que o valor das compras foi imputado a custo do exercício. Os dados inseridos neste mapa devem corresponder com os valores inscritos na conta 61 - Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas, da contabilidade patrimonial.

ii. *Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2)*: onde constam os dados relativos à identificação da Função/Bem ou Serviço, nome do funcionário, a respetiva categoria e o vínculo, a remuneração mensal e anual ilíquida, os encargos suportados pela entidade patronal, bem como o subsídio de refeição anual. Visto que, é muito difícil calcular separadamente o custo da hora/homem (Hh) de cada trabalhador, devemos agrupar os trabalhadores pelo tipo de funções, obtendo-se posteriormente um custo médio. No caso de existirem funções que alteram consoante as necessidades operacionais, neste caso, deve ser utilizado o Mapa CC-3 previsto no POCAL. Para o cálculo da taxa horária, as autarquias devem utilizar a seguinte fórmula:

Custo Hh = Total de Custos Anuais / Trabalho Anual em Horas, onde o total de custos anuais corresponde a soma da remuneração anual ilíquida mais o subsídio de refeição anual, mais os encargos anuais (segurança social, seguros de pessoal, entre outros). O trabalho anual em horas é igual a $52 * (n - y)$, sendo “52”, o número de semanas de trabalho ao ano, o “n” é o número de horas de trabalho semanais e o “y” é o número de horas de trabalho perdidas por semana.

⁵ É uma ficha de existências para cada tipo de material, preenchida por um funcionário de armazém. A informação desta ficha é posteriormente inserida manualmente na aplicação informática de aprovisionamento.

iii. *Mão-de-obra (CC-3)*: onde consta a identificação da Função/Bem ou Serviço, nome do funcionário, as horas diárias de trabalho e o acumulado do mês, o custo/hora que advém do Mapa CC-2, o custo total mensal que resulta do produto do custo/hora pelo acumulado do mês. Assim, o número de horas que se considera neste mapa deve ser real, sendo o custo de cada hora previsional.

iv. *Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4)*: no qual se deve identificar a máquina/viatura, a amortização correspondente por hora, o cálculo da despesa por hora com combustível, entre outros. O custo hora das máquinas e viaturas é calculado através da seguinte fórmula:

“Custo Hora Máquinas e Viaturas = (Amortizações + Custo com o consumo de Pneus + Custo com o consumo de Combustível + Custo com a Manutenção + Custo com o Seguro + Custo com o Operador) / Número de Horas Ano”.

Convém realçar que o Mapa CC-2 serve apenas para calcular o custo/hora da mão-de-obra. Se o funcionário apenas trabalhou nas máquinas, considera-se o seu custo no Mapa CC-4; não sendo operador de máquinas, mas tendo realizado tarefas para obtenção de um dado bem ou serviço, o seu custo é considerado no Mapa CC-3. Desta forma, no Mapa CC-7 (custo do bem ou serviço) não há duplicação de custos.

v. *Máquinas e viaturas (CC-5)*: por cada máquina/viatura utilizada é elaborada esta listagem, onde se enumeram as horas de trabalho diárias e acumuladas afetas a cada projeto/obra. Tal como no caso dos funcionários, também aqui, para cada máquina ou viatura, haverá no final de cada mês que distribuir o respetivo tempo de trabalho mensal (número de dias do mês vezes o número de horas diárias de trabalho) pelas funções e pelos bens ou serviços a que estiveram afetas.

vi. *Apuramentos de custos indiretos (CC-6)*: é um mapa que engloba todos os custos que não sejam diretos das funções, bens e serviços (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos). De acordo com o POCAL, no mapa CC-6 regista-se o total de custos indiretos acumulados até ao mês anterior ou realizados no mês e os custos acumulados para o mês seguinte, os quais resultam da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês.

vii. *Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7)*: é um mapa que permite apurar o custo total de cada bem ou serviço, utilizando para o efeito valores mensais e acumulados.

Para isso é necessário somar aos custos diretos dos bens ou serviços que são apurados no mapa CC-1 (consumo de materiais), no CC-3 (custo da mão-de-obra), no CC-5 (custo das máquinas e viaturas) e no dos outros custos diretos, os custos indiretos atribuídos. Tal como referido anteriormente, o POCAL dá indicação que o sistema de apuramento de custos que deve ser utilizado é o total e que os custos indiretos são imputados em função dos diretos. Assim, surge a necessidade de efetuar uma série de cálculos auxiliares para facilitar a inclusão dos custos indiretos no custo das funções, bens ou serviços. Com efeito, tratando-se de custos indiretos, é preciso calcular um coeficiente de imputação (CI) que permita efetuar o respetivo tratamento. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde, conforme o POCAL, à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. Assim, podemos extrair a seguinte fórmula: *“CI dos custos indiretos de cada função = Custos diretos da função / Total de custos diretos apurados em todas as funções”*.

Da leitura do ponto 2.8.3.4 do POCAL resulta que os custos indiretos de cada função são imputados através da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados, fornecido pelo Mapa CC-6:

“Custos indiretos de cada função = CI x Total dos custos indiretos apurados”.

Através destes cálculos é possível imputar os custos indiretos a cada função, sendo que, com esta informação, já é possível preencher o Mapa CC-9. Conhecido o custo indireto de cada função, torna-se necessário apurar o custo indireto de cada bem e serviço, para concluir o preenchimento do Mapa CC-7. De acordo com o definido no POCAL, o coeficiente de imputação (CI) dos custos indiretos de cada bem ou serviço correspondente à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram:

“CI dos custos indiretos de cada bem ou serviço = Custos diretos do bem ou serviço / Custos diretos da função em que se enquadram”. Logo, os custos indiretos de um bem ou serviço resultam da multiplicação do coeficiente de imputação, previamente apurado, pelos custos indiretos da função em que o bem ou serviço se enquadra. Logo temos, *“Custos indiretos do bem/serviço = CI x Custos indiretos da respetiva função”*.

Com estes dados é possível preencher o Mapa CC-7 (apuramento dos custos dos bens/serviços), na sua totalidade.

viii. Apuramento de custos diretos da função (CC-8): neste mapa são apurados os custos diretos das diversas funções, discriminados por materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos, informação que depois será necessária para preencher o Mapa CC-9.

O apuramento destes custos é efetuado numa base mensal, considerando o montante do acumulado até ao mês anterior, do realizado no mês e do acumulado para o mês seguinte que resulta da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês.

ix. Apuramento de custos por função (CC-9): é um mapa final que tem toda a informação relacionada com os custos apurados. À informação sobre os custos diretos das funções, transferida do mapa CC-8, é acrescida a informação sobre custos indiretos, proveniente do mapa CC-6. Os custos indiretos das funções são calculados através de cálculos auxiliares, já anteriormente apresentados, utilizando os coeficientes de imputação propostos pelo POCAL. Também neste mapa temos de considerar os custos diretos e indiretos do mês e os acumulados até ao mês anterior. Os mapas principais são os mapas CC-9 – custo total das funções, CC-8 – custos diretos das funções e CC-7 – custo dos bens e serviços.

POCAL no ponto 12.3 apresenta toda a informação necessária que cada um destes mapas deve conter e a forma de cálculo dos custos que o incorporam. Os outros mapas são secundários e fornecem informação necessária para o preenchimento dos mapas principais. Nestes mapas principais está implícito que a imputação dos custos deve ser mensal. O processo de apuramento dos custos numa primeira fase consiste em classificar os custos diretos. A ficha de existências I-11 fornece informações para o Mapa CC-1 – Materiais, o Mapa CC-2 complementa o Mapa CC-3 – Mão-de-Obra e o Mapa CC-4 complementa o Mapa CC-5 – Máquina e Viaturas. Posteriormente através do Mapa CC-6 calculamos os custos indiretos. Numa segunda fase, devemos repartir os custos diretos pelas diferentes funções, criando assim o Mapa CC-8 – Custos Diretos por Funções. Seguidamente, numa terceira fase, efetuamos os cálculos auxiliares para determinar os custos indiretos que devem de ser repartidos pelas diferentes funções. Esta informação juntamente com a informação recolhida do Mapa CC-8 permite preencher o Mapa CC-9 – Custos por Funções (Diretos e Indiretos). No final os custos diretos e indiretos devem de ser repartidos pelos bens ou serviços, criando

assim o Mapa CC-7 – Custo por Bem ou Serviço. A figura n.º 7 apresenta a relação existente entre os diferentes mapas de apuramento de custos no POCAL:

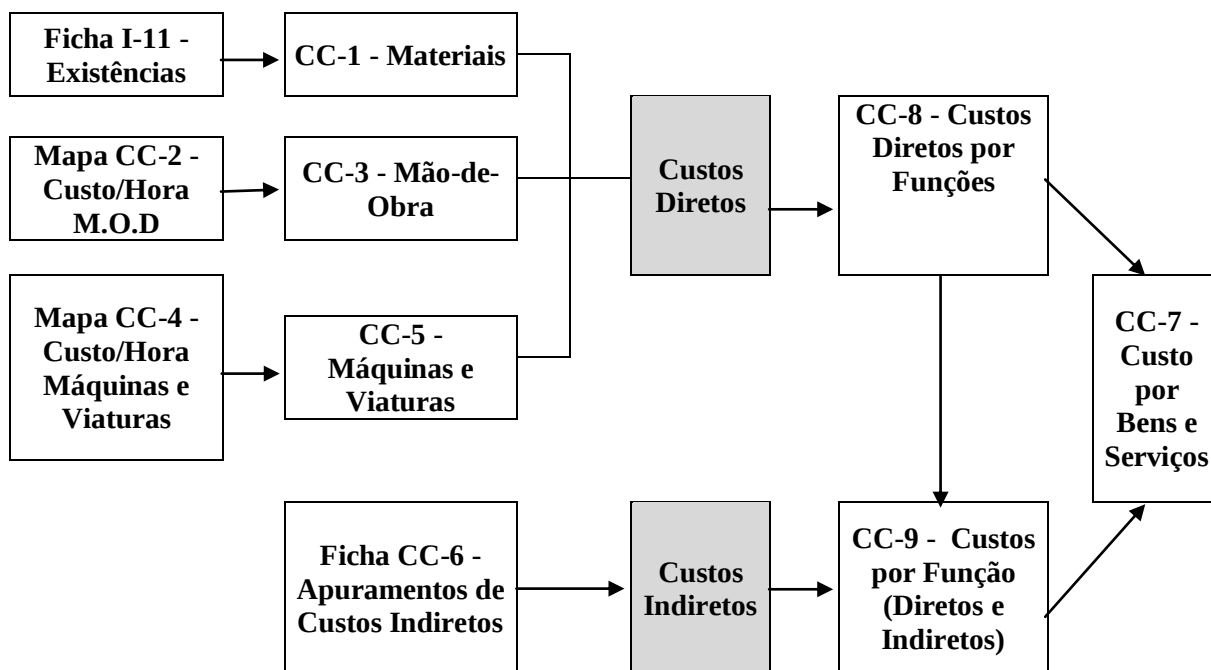


Figura n.º 8 – Relação entre os diferentes mapas de apuramento de custos no POCAL.

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Costa e Carvalho, (2006) e Santos, (2012).

Importa salientar que o POCAL no âmbito da implementação de contabilidade de custos apresenta algumas deficiências que posteriormente dificultam o processo de implementação em si Santos, (2012). Podemos destacar a escassez de informação relativa ao desenvolvimento da classe 9, o facto de não prever a reclassificação de custos por unidades orgânicas. O POCAL prevê apenas uma base única para a imputação dos custos indiretos, que é função dos custos diretos. A base única prevista no POCAL é demasiado grosseira, podendo, quando muito, resolver de forma expedita o problema da fixação das taxas e serem cobradas. A não existência de mapas para o apuramento de outro tipo de custos que não sejam materiais, mão-de-obra e atividade de máquinas e viatura, podendo assim, existir vários custos que não são considerados para o apuramento final. Por ultimo, A distinção prevista entre custos diretos e indiretos prevista no POCAL é pouco detalhada, existem vários tipos de custos, que podem

ser classificados de variadas maneiras, e a classificação dos custos em diretos ou indiretos depende, tão só, do objeto de custo como já foi referido anteriormente.

3.8. - Levantamento da Informação Necessária

Como já foi referido anteriormente, a implementação da CA é um projeto complexo e requer assim, um grande esforço por parte, não só dos responsáveis diretamente ligados ao projeto, como também de todos os funcionários de município. Esta fase de recolha de dados é muito importante e imprescindível para o sucesso deste projeto porque vai permitir recolher informações acerca de diversos aspetos, como por exemplo:

- Estrutura e organização do Município;
- Atividades desenvolvidas;
- Procedimentos de Controlo Interno;
- Informações financeiras dos custos.

As informações sobre a estrutura e a organização do Município consiste, como o próprio nome indica, na análise da estrutura municipal utilizando o organigrama, bem como o mapa do pessoal, podendo assim, definir melhor as tarefas e controlar posteriormente o processo de implementação pelos diversos setores responsáveis. A análise das atividades desenvolvidas pelo município que vêm previstas no Plano Plurianual de Investimentos (PPI) e nas Atividades Mais Relevantes (AMR), bem como aquelas que o município desenvolve por administração direta, requer um conhecimento aprofundado da autarquia. Deve ser criada uma lista com todas as atividades desenvolvidas e os custos dessas mesmas atividades devem ser imputadas à função correspondente.

No que diz respeito aos procedimentos de controlo interno, consiste num processo de análise dos diversos regulamentos internos relacionados com o funcionamento do Município e ainda, todas as normas que os funcionários devem cumprir. Esta análise é de extrema importância, visto que, a alteração das normas ou dos regulamentos podem proporcionar mudanças importantes no funcionamento normal do Município e assim potenciar algum descontentamento por parte dos funcionários ou chefias que possam ser abrangidos pelas alterações mencionadas anteriormente. Os procedimentos já existentes devem ser analisados e

as alterações efetuadas devem ter sempre o objetivo de melhorar o funcionamento municipal e criar condições que motivem os funcionários e assim diminuir ao máximo o fator de resistência a mudança referido anteriormente. Por último, a informação financeira dos custos vai permitir analisar os custos suportados pelo Município.

Nesta fase inicial devemos considerar com mais detalhe os custos com o pessoal e com as máquinas e viaturas para podermos assim imputar os custos de MOD e Hm às respetivas atividades. É de salientar que estes custos podem não corresponder a realidade no início do projeto, pelo que, no final do ano deve ser feito o apuramento real dos custos e de seguida devem ser analisados os desvios apurados para posteriormente podermos analisar os erros e melhorar o desempenho futuro.

3.9. - Tecnologias de Informação

Hoje em dia, nas autarquias de pequena ou média dimensão, encontram-se implementadas algumas aplicações informáticas que são cruciais para a obtenção de informação acerca dos custos. Apesar da utilidade de todas essas aplicações informáticas, quando existentes, há a necessidade de estarem devidamente configuradas por forma a proporcionarem a informação requerida para o apuramento dos custos.

O funcionamento do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) implica que estejam implementadas as seguintes aplicações:

- SCA – Sistema de Contabilidade Autárquica;
- SCC – Sistema de Contabilidade de Custos (Módulo da aplicação SCA);
- GES – Sistema de Gestão de Stocks;
- OAD – Sistema de obras por Administração Direta;
- SIC – Sistema de Inventário e Cadastro;
- SGP – Sistema de Gestão de Pessoal.

No Município de Arruda dos Vinhos encontram-se implementadas todas as aplicações referidas anteriormente, contudo, algumas dessas aplicações ainda não estão devidamente configuradas. A configuração destas aplicações vai proporcionar um grande contributo no que diz respeito ao apuramento de custos. É importante realçar que o programa SCA com o módulo SCC desbloqueado e configurado adequadamente vai assumir um papel importante na

implementação e no funcionamento da CA. De facto, será necessário contactar os responsáveis da AIRC para efeitos de configuração não só, destas aplicações, como também do plano de contas da analítica na aplicação SCA, assim como requisitar apoio técnico, caso se venha a revelar necessário. O OAD é um dos programas mais complexos e que requer uma maior atenção por parte dos responsáveis pela implementação da CA. É um programa que engloba e que controla diversas obras municipais. O programa SGP assume também um papel importante porque é através deste programa que vamos associar os funcionários às respetivas funções, baseando-se na classificação funcional do Município. Também, este programa vai disponibilizar informações relativas a apuramento de custos com o pessoal e estimar o respetivo custo de Hh. Utilizando conjuntamente as aplicações SGP e OAD, podemos definir critérios que permitam identificar com uma maior facilidade as Hh e as Hm. O programa GES também é importante porque poderá proporcionar um grande contributo no que diz respeito ao apuramento de custos com os materiais aplicados em cada obra.

Para cada uma aplicação informática vai ser definido internamente um operador responsável. É de salientar que a aplicação e a configuração destes programas originam custos adicionais, facto que pode provocar alguns atrasos na implementação.

3.10. - Criação de um Serviço de Contabilidade de Custos e Identificação dos Responsáveis pelos diferentes Setores.

Para garantir o compromisso de implementação da CA por parte do executivo camarário, bem como o levantamento da informação inerente à implementação, há a necessidade de criação de um serviço de contabilidade de custos. Este serviço vai estar inserido na Divisão Financeira e vai ter um responsável. Este serviço vai acompanhar a evolução da implementação, controlar os procedimentos diretamente ligados a contabilidade de custos, fazer reconciliações e ainda, prestar apoio aos outros setores inseridos neste processo de implementação. Nos outros setores ligados a implementação, também vão ser definidos os respetivos responsáveis. Os responsáveis por esses setores vão recolher as informações necessárias para o serviço de CC e podem delegar a função de facultar informação a um colaborador que esteja afeto, desde que seja salvaguardada a integridade da informação.

3.11. – Perspetivas de Implementação Futura no Sistema de Contabilidade de Custos.

Para além da imputação de custos às funções do município, que é exigida legalmente pelo (POCAL), que, de acordo com o referido anteriormente, passa pela elaboração dos mapas de apuramento de custos, o Município de Arruda dos Vinhos entendeu ir para além do exigido, proporcionando uma informação mais abrangente de modo a alcançar os objetivos de fornecer informação para definir e controlar as atividades centrais da organização, planificar as operações estratégicas, otimizar o uso dos recursos, medir e avaliar o desempenho, reduzir a subjetividades no processo de decisão e, por fim, melhorar a comunicação interna e externa dentro da organização. Numa fase mais avançada, a implementação deste sistema deve alcançar objetivos mais específicos, como por exemplo:

- quantificar a estrutura de custos da unidade orgânica;
- delimitar o custo das Atividades e Projetos Municipais;
- quantificar o custo dos Serviços Prestados e Bens produzidos pelo Município;
- determinar os custos das Intervenções por Administração Direta;
- quantificar o custo das transferências para Entidades Terceiras (em numerário/valor e em espécie);
- delimitar o custo com Máquinas e Viaturas (cálculo do custo hora/máquina e custo km/viatura).
- despesas não englobadas na Contabilidade Analítica:
- imobilizado – Para imputar as aquisições de bens de imobilizado (que em termos contabilísticos a fatura seja classificado numa conta da classe 4).

Tendo em conta a complexidade deste projeto é importante definir objetivos claros que sejam vistos como fatores de motivação, visto que, a definição de objetivos difíceis e pouco perceptíveis pode originar incerteza nos funcionários e posteriormente pode levar ao desinteresse, situações que podem prejudicar bastante a evolução deste projeto.

3.12. - Normas de Controlo Interno: Procedimentos e Ajustamentos.

Tendo por base o POCAL, os métodos e procedimentos de controlo visam os seguintes objetivos:

- a salvaguarda de legalidade e regularidade, no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- o cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- a salvaguarda do património;
- a aprovação e controlo de documentos;
- a exatidão e integridade dos registos contabilísticos, bem como, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- o incremento da eficiência das operações;
- a adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- controlo das aplicações e do ambiente informático;
- registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e nos livros apropriados e no período contabilístico a que se referem, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

A remissão eletrónica, em formato não editável, de informação suporte aos procedimentos dispensa a tramitação em papel do respetivo documento de suporte. Os documentos de suporte, bem como os demais documentos adotados pelas diversas unidades orgânicas são numerados sequencialmente, sendo conservados na respetiva ordem os seus duplicados e, bem assim, todos os exemplares dos que tiverem sido anulados ou inutilizados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituem, se for caso disso. Os documentos emitidos informaticamente devem ter, sempre que possível, layout idêntico aos enunciados no número anterior e deverão ser numerados sequencialmente. Todos os documentos tipografados são controlados quanto à sua numeração de modo a que a sua entrada ao serviço se dê de forma sequencial. Todos os processos administrativos e contabilísticos incluem, no original, as respetivas informações, despachos e deliberações que sobre eles forem exaradas.

É da responsabilidade geral que todos os documentos que integram os processos administrativos internos, todos os despachos e informações que sobre ele forem exaradas, bem como os documentos do sistema contabilístico, devem sempre identificar os dirigentes, funcionários e agentes seus subscritores e a qualidade em que o fazem, de forma bem legível, conforme o disposto no ponto 2.9.6 do POCAL.

3.13. - Criação de um Plano de Contas (Classe 9)

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, 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 neste projeto, tendo por base, no entanto, a proposta de Santos (2012).

Figura n.º 9 - Proposta de Elaboração do Plano de Contas resumido da Classe 9.

91 Contas Refletidas 91.1.1 Existências Iniciais Refletidas 91.1.2 Existências Finais Refletidas 91.3 Compras Refletidas 91.6 Custos por Natureza Refletidos 91.7 Proveitos por Natureza Refletidos 91.9 Resultados Refletidos 92 Reclassificação de Custos 92.1 Incorporáveis 92.1.1 Diretos 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 Indiretos 92.8 Não Incorporáveis 93 Funções 93.1 Funções Gerais 93.2 Funções Sociais 93.3 Funções Económicas 93.4 Outras Funções 94 Bens Inventariáveis 94 Bens Inventariáveis 94.1 Custos Diretos 94.1.1 Materiais 94.1.2 Mão-de-Obra 94.1.3 Máquinas e Viaturas 94.1.4 Outros 94.2 Custos Indiretos 94.2.5 Bens Inventariáveis 94.2.6 Serviços	95 Serviços 95. Serviços 95.1 Custos Diretos 95.2 Custos Indiretos 96 Periodização de Custos 96.1 Período N 96.2 Período N+1 97 Custos Previsionais 97.4 Bens Inventariáveis 97.4.1 Custos Diretos 97.4.2 Custos Indiretos 97.5 Serviços 97.5.1 Custos Diretos 97.5.2 Custos Indiretos 98 Desvios 98.5 Bens Inventariáveis 98.6 Serviços 99 Resultados Analíticos 99.1 Bens Armazenáveis 99.2 Serviços
---	---

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de (Santos, 2012).

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

3.14. - Considerações Finais sobre a Implementação de Contabilidade de Custos

Tendo em conta a complexidade deste projeto é importante referir que não é possível implementar a CA de uma só vez, por isso, devemos seguir uma metodologia de implementação gradual e por fases já referidas anteriormente. É necessário separar as tarefas pelos diferentes setores responsáveis. Numa fase inicial, depois do trabalho de levantamento de informação relevante, verificação dos procedimentos de controlo interno e de separação das tarefas e a delegação das responsabilidades, devemos passar para uma fase mais prática, onde introduzimos as folhas de obra (FO). Estas FO nesta fase vão ser utilizadas para recolher informações sobre a aplicação dos custos diretos ligados aos serviços de satisfação das necessidades básicas dos munícipes, nomeadamente as matérias-primas, a mão-de-obra direta

e máquinas e viaturas. O preenchimento destas folhas é da responsabilidade dos funcionários dos serviços operacionais que estão a prestar a atividade naquele momento. Eventualmente estas folhas poderão ser preenchidas pelos funcionários da administração central que possam estar a prestar um serviço que pode ser imputado diretamente a uma atividade. Em nossa opinião as FO devem ser elaboradas diariamente e deve ser efetuado um controlo mensal das mesmas para que se possa, no final de cada mês, ter um controlo dos montantes de MP, MOD e Máquinas e viaturas aplicadas nas diferentes atividades. Para além do controlo destes custos diretos, é importante recolher informações sobre as existências de matérias-primas, máquinas e equipamentos disponíveis com o cálculo atualizado das amortizações. Deve ser criada uma base de dados com todos os bens identificados e associar cada bem a uma determinada função. Todos os dados recolhidos na FO devem posteriormente serem inseridos manualmente nos programas informáticos, sendo necessário para o efeito que já se encontre pré-definido o plano de contas da analítica na respetiva aplicação, bem como as associações informáticas de dados necessários com o plano da contabilidade patrimonial.

Posteriormente devem ser identificados outros serviços que não visam satisfazer as necessidades básicas, mas sim, serviços ligados para atividades específicas. Nesta fase serão analisados com mais pormenor os custos diretos incorridos durante a prestação de serviços administrativos, como por exemplo, o serviço de licenciamento. Também deve ser criada uma FO específica para este tipo de análise. Numa fase mais avançada, devemos agregar toda a informação recolhida sobre os custos diretos e indiretos para podermos analisar de uma forma generalizada os custos incorridos pelo Município e a distribuição que estes mesmos custos têm pelas diferentes atividades municipais. O controlo dos custos diretos nesta fase não deve originar qualquer tipo de problema, pelo que devemos preocupar-nos mais com a imputação dos respetivos custos indiretos.

Para concluir, é importante referir que no final do ano deve ser feita uma comparação entre os custos estimados e os custos reais apurando assim os desvios. Estes desvios devem ser cuidadosamente analisados para que no futuro o desempenho possa ser melhorado.

Conclusão

O POCAL torna obrigatória a implementação da CC e apresenta uma estrutura global e abrangente que permite a normalização das regras e procedimentos para o apuramento dos custos das atividades e funções, bem como dos bens e serviços neles incluídos. A utilização de um sistema de CC é vista como um importante instrumento de controlo de gestão e um fator crítico de sucesso, tendo o nosso projeto de mestrado tentado contribuir para o alcance desse objetivo. Sendo uma das atividades das autarquias o fornecimento de bens e serviços em relação aos quais serão cobradas tarifas e preços, verifica-se neste contexto, que a grande possibilidade de expansão das receitas próprias dos Municípios situa-se precisamente ao nível de fixação de tarifas e preços e também de taxas. O valor destas taxas, tarifas e preços depende muito do valor dos custos associados a cada atividade/função ou serviços prestados. Esses custos só serão apurados adequadamente através da CC, designadamente, na atualidade, através das regras previstas no POCAL. Assim, a implementação deste sistema revela-se fundamental para o Município de Arruda dos Vinhos.

Numa fase inicial realizamos uma revisão bibliográfica sobre o tema de CC nas autarquias portuguesas e, posteriormente, construímos uma proposta de implementação constituída por várias fases. O perfil explicativo, descritivo e exploratório que este trabalho assumiu não se resumiu ao simples relato de factos. Visou-se, além disso, sustentar uma previsão daquilo que pode ocorrer durante a fase inicial de implementação, bem como, durante o desenvolvimento deste processo. Também, ao longo deste trabalho tentamos dar sugestões para ultrapassar eventuais dificuldades e ainda, sugestões para melhorar o funcionamento dos serviços. É importante referir que este processo de implementação de CC no Município de Arruda dos Vinhos encontra-se em desenvolvimento. Um dos fatores importantes foi o facto de ser funcionário do Município e fazer parte da divisão financeira e assim, poder estar diretamente ligado ao desenvolvimento deste projeto e do início de implementação. Como foi dito anteriormente, a vontade, a dedicação e o esforço dos responsáveis são pontos decisivos para o sucesso, e devem ser manifestados durante todo o processo de implementação. Contudo, apesar do esforço constante a dificuldade de implementação de novos procedimentos de controlo interno, bem como de implementação de mecanismos para o controlo de custos,

revelou-se elevada. Podemos destacar algumas dificuldades sentidas na fase inicial de implementação:

- a resistência à mudança na implementação de novas regras e procedimentos;
- os procedimentos de controlo interno e os regulamentos para o correto funcionamento muitas das vezes não eram respeitados;
- a utilização dos equipamentos, das máquinas e viaturas era pouco controlada;
- alguns dos programas informáticos não estão configurados adequadamente;
- o módulo de CC no programa SCA não foi desbloqueado, devido a despesa adicional que origina e que o município não consegue suportar;
- a falta de comunicação entre os vários setores responsáveis.

Uma das grandes dificuldades sentidas no início de elaboração da nossa proposta foi o facto de transmitir de uma forma generalizada e perceptível a importância que a implementação de um sistema de CC tem para o Município. Contudo, com a ajuda dos responsáveis dos diversos setores e já depois de ocorrerem as ações de formação sobre esta matéria, foi possível ultrapassar esta barreira. Após a elaboração da proposta do projeto e o início do trabalho, podemos afirmar que algumas das dificuldades mencionadas anteriormente foram ultrapassadas com sucesso.

Face ao exposto, é importante referir que apesar da proposta elaborada, o processo de implementação encontra-se em desenvolvimento e ainda numa fase inicial. Não obstante, acreditamos que a médio prazo o Município de Arruda dos Vinhos irá aperfeiçoar a implementação deste sistema de modo a cumprir com a obrigatoriedade estipulada pelo POCAL e assim, proporcionar informações e dados necessários à tomada de decisão dos utilizadores.

Bibliografia

- Afonso, P. (2002). *Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Universidade do Minho;
- Bell, J. (2004). *Como realizar um projeto de investigação*. 3ª Edição. Lisboa: Gradiva.
- Carvalho, J., Costa, T. C., Macedo, N. (2008). *Contabilidade Analítica ou de Custos no Setor Público Administrativo*. TOC 96;
- Charbonneau, M. (2012). *New Public Management*. in L. Côté and J.-F. Savard (eds.), *Encyclopedic Dictionary of Public Administration*. Library and Archives Canada;
- Costa, A. M. C. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Coimbra;
- Costa, T. C. S. (2005). *A utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias*. Universidade de Minho. Braga;
- Costa, T., Carvalho, J. (2006). *O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal*. BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. 3(2):189-199.
- Ferreira, C. (2013). *“Harmonização Contabilística no Setor Público - Constrangimentos na Adoção das IPSAS”*. Universidade de Lisboa. Lisboa;
- Ferreira, L. R. A. (2011). *Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais - Fixação de taxas, tarifas e preços*. Universidade de Coimbra;
- Gomes, P., Fernandes, M., Carvalho, J. (2011). *Uso e Utilidade da Contabilidade de Custos para a Gestão Autárquica*. Revista del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, nº 8.
- Mendes, D. (2012). *Contabilidade Analítica na Câmara Municipal do Porto*. Faculdade de Economia, Universidade do Porto. Porto;
- Moreira, A. (1977). *“Inventário do Fundo Geral do Erário Régio”*. Primeiro Bibliotecário - Arquivista do Tribunal de Contas. Lisboa;
- Leal, R. (2010). *A Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais - O caso da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo*. Angra do Heroísmo;
- Nogueira, S., Carvalho, J. (2006). *“A Contabilidade Pública em Portugal - Opinião de Especialistas”*.
- Oliveira, M. (2010). *“Mudança de práticas contabilísticas no Setor Público - o caso do Instituto do Vinho do Porto”*. Universidade do Minho. Braga

Pereira, A. (2014). *A Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses*. Lisboa;

Santos, C. (2012). *Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Autarquia*. Universidade de Aveiro. Aveiro;

Silva, F. (1970). “*Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas*”, Ed. Editorial Império. Lisboa. pp. 134-7.

Tripp, D. (2005). *Pesquisa-ação: uma introdução metodológica*. Educação e Pesquisa, 31 (3), 443-466.

Legislação

Decreto n.º 22520, de 13 de maio de 1933 - Fixa as bases a que têm de obedecer os serviços de orçamento, contabilidade e tesouraria dos corpos administrativos, com exceção das juntas gerais autónomas;

Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro - Reforma da Contabilidade das Autarquias Locais;

Decreto-Lei n.º 243/79, 25 de julho - Enquadramento do Orçamento do Estado;

Decreto-Lei n.º 341/83, 21 de julho - Plano de Atividade e Orçamento;

Decreto Regulamentar n.º 92-C-84, 28 de dezembro - Normas de Execução da Contabilidade;

Decreto-Lei n.º 100/1984, de 29 de março - Definição das atribuições das Autarquias Locais;

Decreto-Lei n.º 410/1989, de 21 de novembro - Plano Oficial de Contabilidade;

Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro - Regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central;

Decreto-Lei n.º 226-93, de 22 de junho - Lei das Finanças Locais;

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

Lei n.º 42/98, de 6 de agosto - Lei das Finanças Locais;

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

Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais;

Lei n.º 5 – A/2002, de 11 de janeiro - Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias;

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro - Regime Geral das Taxas;

Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro - Estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias.

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

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro - Regras Aplicáveis aos Pagamentos em Atraso;

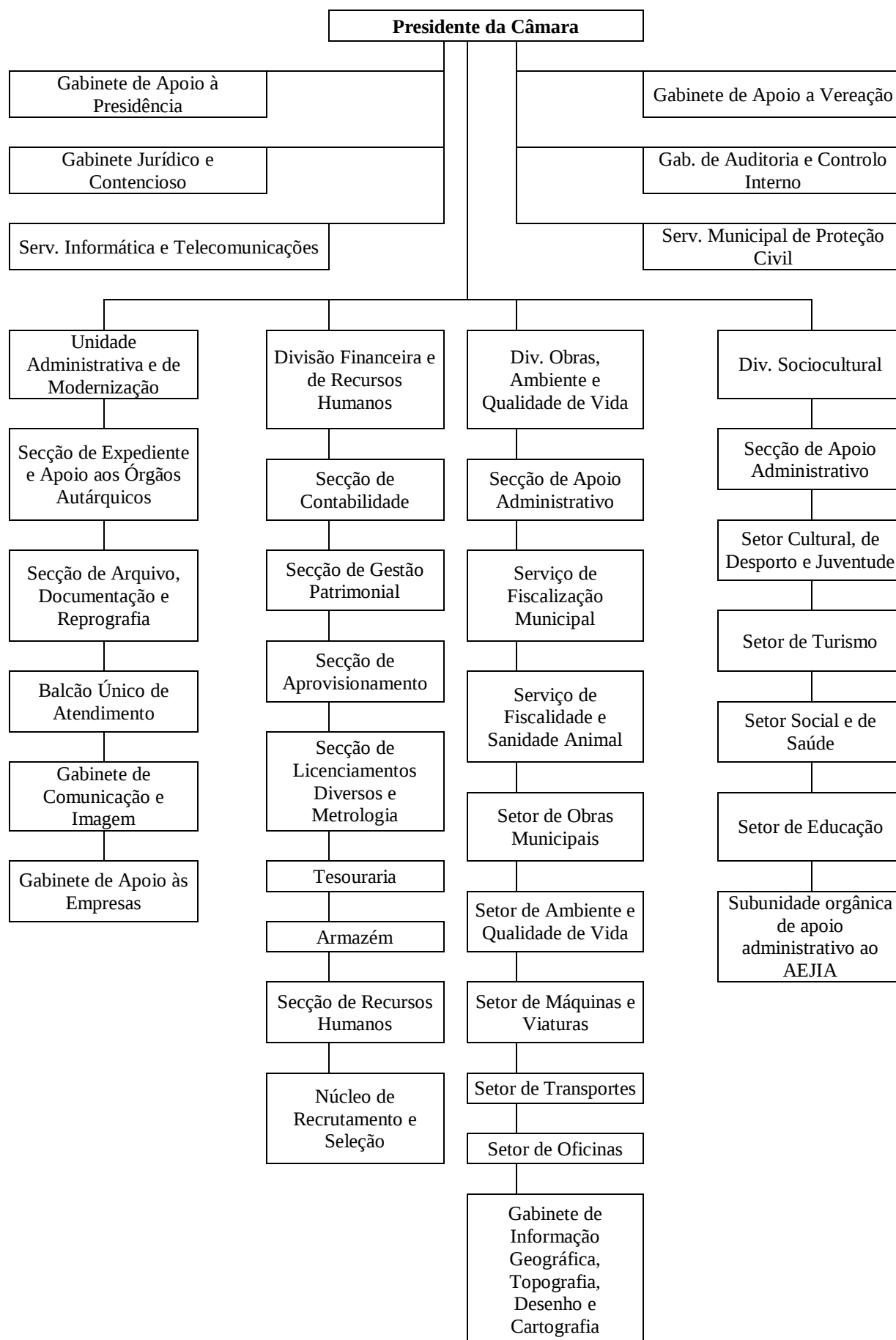
Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho - Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso.

ANEXOS

Anexo I

- Organograma do Município de Arruda dos Vinhos
- Regulamento da Organização da Divisão Financeira e de Recursos Humanos

Organograma do Município de Arruda dos Vinhos



Regulamento da Organização da Divisão Financeira e de Recursos Humanos

A Divisão Financeira e de Recursos Humanos (DFRH) é dirigida por um chefe de divisão, diretamente dependente do presidente da Câmara.

A DFRH engloba os seguintes Serviços:

- Secção de Contabilidade;
- Secção de Gestão Patrimonial;
- Secção de Aprovisionamento;
- Secção de Licenciamentos Diversos e Metrologia;
- Tesouraria;
- Armazém;
- Secção de Recursos Humanos;
- Núcleo de Recrutamento e Seleção.

À DFRH compete:

- Propor e colaborar na execução de medidas tendentes ao aperfeiçoamento organizacional e à racionalização de recursos;
- Assegurar a manutenção e gestão das instalações que lhe estão afetas e superintender no respetivo pessoal auxiliar;
- Planificar, dirigir e desenvolver as atividades que se enquadrem nos domínios da gestão económico-financeira e patrimonial;
- Elaborar as grandes opções do plano e orçamento, de acordo com as diretrizes emanadas do órgão executivo;
- Promover as diligências necessárias para que, em relação às propostas dos documentos previstos na alínea anterior, sejam ouvidos, nos termos da lei, os titulares do direito de oposição;
- Controlar a execução do plano e orçamento e promover as respetivas revisões e alterações;
- Promover a elaboração dos documentos de prestação de contas (balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental, anexos às demonstrações financeiras, relatório de gestão);
- Promover e zelar pela arrecadação de receitas municipais;

- Organizar os processos relativos a empréstimos que seja necessário contrair, bem como os que se refiram às respetivas amortizações;
- Manter permanentemente atualizado o plano de tesouraria municipal assim como o conhecimento, em cada momento, da capacidade de endividamento;
- Preparar os processos para fiscalização de qualquer entidade com poderes para o efeito, em especial para controlo da legalidade da despesa pelo Tribunal de Contas;
- Prestar informações e pareceres sobre as matérias inerentes à sua atividade e executar todas as tarefas compreendidas na sua área de competência;
- Assegurar a coordenação do pessoal da divisão e serviços afetos em conformidade com despachos emanados pelos superiores, distribuindo o serviço da forma mais eficiente e eficaz;
- Executar as demais tarefas que no âmbito da sua atividade lhe sejam superiormente solicitadas.

Ao chefe da DFRH, para além das competências referidas no artigo 9.º e 10.º, compete:

- Dirigir e coordenar os serviços respetivos, em conformidade com as deliberações da câmara municipal e as ordens do presidente da câmara municipal;
- Promover reuniões de coordenação da divisão;
- Preparar o expediente e as informações necessárias para deliberação da câmara municipal, ou despacho dos membros do órgão;
- Submeter a despacho dos membros do executivo os assuntos da sua competência;
- Certificar, mediante despacho, atos e factos relacionados com a atividade da divisão e que constem de documentos em seu poder;
- Assinar a correspondência para que tenha recebido delegação;
- Propor formas organizativas que rentabilizem o funcionamento dos serviços;
- Assegurar as funções de responsável pelo órgão de execuções fiscais, nos termos da legislação em vigor;
- Assegurar a execução de todas as tarefas que se inserem nos domínios da administração dos recursos humanos;
- Desenvolver quaisquer outras atividades que lhe sejam superiormente determinadas.

Secção de Contabilidade

À Secção de Contabilidade (SC) compete:

- Colaborar no estudo da situação económica e financeira do município;
- Compilar os elementos necessários à elaboração das grandes opções do plano, orçamento, revisões e alterações;
- Organizar e desenvolver todos os procedimentos inerentes à execução do orçamento;
- Proceder à atualização sistemática dos registos contabilísticos e à correta classificação dos justificativos contabilísticos;
- Assegurar a escrituração dos documentos contabilísticos necessários à prestação de contas, apuramento de resultados e gestão geral, nos termos legais e vigentes;
- Fornecer os elementos necessários à elaboração do relatório de atividades;
- Assegurar a remessa ao Tribunal de Contas e aos organismos da Administração Central dos elementos determinados por lei;
- Manter permanentemente atualizadas as contas correntes referentes a todas as instituições bancárias onde se encontrem contas abertas em nome do município;
- Emitir cheques e autorizações de débito bancário;
- Efetuar reconciliações bancárias nos termos do disposto no Regulamento de Controlo Interno, reconciliações de empréstimos e de terceiros;
- Manter em ordem e em dia as contas correntes com os credores e devedores;
- Coordenar e controlar toda a atividade financeira, designadamente através do cabimento de verbas e da manutenção de uma adequada estatística financeira;
- Verificar todas as autorizações de despesa, emitir, registar e arquivar ordens pagamento, guias de receita e anulação;
- Proceder à conferência dos diários de tesouraria com os diários de receita e de despesa;
- Verificar diariamente a exatidão das operações de tesouraria, nos termos da lei;
- Verificar as folhas de vencimentos, subsídios, abonos e outros vencimentos do pessoal da autarquia, e dos membros dos órgãos autárquico;
- Manter devidamente organizada toda a documentação relativa ao exercício das gerências findas;
- Elaborar os balanços que sejam determinados no Regulamento de Controlo Interno, com vista à verificação do estado da responsabilidade do tesoureiro;

- Promover a arrecadação das receitas do município, zelando pela sua regularidade;
- Promover a arrecadação das receitas de dívidas em execução fiscal;
- Liquidar impostos, taxas, tarifas, rendimentos e outras receitas do município;
- Controlar e preparar os registos e apuramentos referentes aos valores arrecadados pelo município e que deverão ser entregues a outras entidades;
- Executar outros serviços, mapas, estatísticas, análises ou informações superiormente determinados relacionados com a contabilidade municipal;
- Propor e colaborar em projetos de regulamentação municipal sobre liquidação e cobrança de impostos, taxas, tarifas e outras receitas municipais.

Secção de Gestão Patrimonial

À Secção de Gestão Patrimonial (SGP) compete:

- Elaborar e manter atualizado o cadastro dos bens imóveis, de propriedade ou apenas sob administração municipal;
- Elaborar e manter atualizado o inventário físico de todos os bens móveis do município, existentes na posse do mesmo ou cedidos a outros organismos, procedendo ao seu registo e identificação;
- Elaborar e manter atualizados os processos de concessão e ocupação de bens imóveis de propriedade privada ou domínio público municipal;
- Preparar e elaborar contratos de arrendamento;
- Preparar a contratação dos seguros de bens móveis e imóveis e de responsabilidade civil e proceder à sua atualização;
- Colaborar na inscrição, nas matrizes prediais e na Conservatória do Registo Predial dos bens imobiliários do município;
- Colaborar na preparação de escrituras de aquisição e alienação de bens imóveis;
- Coordenar e controlar a atribuição de números de inventário;
- Proceder ao inventário anual;
- Realizar verificações físicas periódicas;
- Efetuar a liquidação e controlo da cobrança das receitas provenientes de arrendamentos e alienação de bens imóveis;
- Prestar informações aos diversos serviços com vista à elaboração de estudos de rentabilização do património municipal;

Secção de Aprovisionamento

A Secção de Aprovisionamento (SA) compreende os seguintes sectores:

- Sector de Stocks;
- Sector de Compras.

Ao Sector de Stocks (SS) compete:

- Estudar medidas e técnicas de gestão de stocks, assegurando a sua eficiência e eficácia;
- Solicitar ao Sector de Compras a aquisição de materiais;
- Registar e manter atualizado o ficheiro de materiais do armazém;
- Recolher dos serviços a informação necessária para a elaboração de um plano anual de aprovisionamento, a ser levado à consideração superior;
- Estabelecer as necessárias relações com o armazém.

Ao Sector de Compras (SC) compete:

- Em matéria de contratação pública, organizar, acompanhar e controlar os processos de compras, coordenando a preparação, quando se torne necessário, de programas de concurso e cadernos de encargos para concursos de aquisição de bens e serviços;
- Apoiar a outorga de contratos em que o município seja interveniente, relativamente a fornecimento de bens e serviços e locação financeira;
- Instruir os correspondentes processos e submetê-los a visto do Tribunal de Contas, quando for caso disso;
- Manter atualizados os registos de identificação de fornecedores;
- Rececionar as faturas e providenciar o seu registo e conferência.

Secção de Licenciamentos Diversos e Metrologia

À Secção de Licenciamentos Diversos e Metrologia (SLDM) compete:

- Proceder à organização dos processos ligados à emissão de licenças e taxas municipais que pela sua natureza não respeitem a funções definidas para outros serviços;
- Colaborar com as entidades competentes em matéria de licenciamento de recintos de espetáculos e divertimentos públicos de natureza artística;

- Licenciamento da utilização de espetáculos e divertimentos públicos de competência municipal, designadamente recintos itinerantes e improvisados;
- Organização dos processos para concessão de licenças de caça e carta de caçador;
- Organizar processos de licenciamento de ciclomotores e outros veículos;
- Colaborar com as instituições militares assegurando o expediente de carácter administrativo relativo ao recenseamento e serviço militar;
- Promover a realização das tarefas de controlo metrológico da competência do município, fiscalizar o cumprimento das normas aplicáveis e levantar, quando caso disso, autos de transgressão ou de notícia;
- Arrecadar as importâncias correspondentes aos serviços que lhe estão afetos;
- Promover a entrega, nos prazos para tanto determinados, das importâncias arrecadadas;
- Assegurar a manutenção e conservação do material e equipamentos do serviço;
- Estudar, propor ou desenvolver, dentro da sua área de atuação, medidas ou ações que se insiram no espírito da defesa do consumidor;
- Exercer as demais tarefas e funções que no âmbito da sua atividade lhe sejam determinadas.

Tesouraria

- Licenciamento da utilização de espetáculos e divertimentos públicos de competência municipal, designadamente recintos itinerantes e improvisados;
- Organização dos processos para concessão de licenças de caça e carta de caçador;
- Organizar processos de licenciamento de ciclomotores e outros veículos;
- Colaborar com as instituições militares assegurando o expediente de carácter administrativo relativo ao recenseamento e serviço militar;
- Promover a realização das tarefas de controlo metrológico da competência do município, fiscalizar o cumprimento das normas aplicáveis e levantar, quando caso disso, autos de transgressão ou de notícia;
- Arrecadar as importâncias correspondentes aos serviços que lhe estão afetos;
- Promover a entrega, nos prazos para tanto determinados, das importâncias arrecadadas;
- Assegurar a manutenção e conservação do material e equipamentos do serviço;

- Estudar, propor ou desenvolver, dentro da sua área de atuação, medidas ou ações que se insiram no espírito da defesa do consumidor;
- Exercer as demais tarefas e funções que no âmbito da sua atividade lhe sejam determinadas.

Armazém

Ao Armazém compete:

- Proceder à armazenagem, conservação e distribuição pelos diversos serviços, dos materiais existentes e/ou por eles requisitados, mediante a emissão da respetiva guia de saída de material;
- Assegurar o correto armazenamento dos bens, materiais e equipamentos aprovisionados;
- Efetuar, por sua iniciativa, estatísticas periódicas dos gastos dos diversos serviços e colaborar nas que forem organizadas por outros serviços da autarquia;
- Proceder à conferência física, qualitativa e quantitativa, com as guias de remessa dos materiais entrados;
- Proceder ao registo das entregas dos materiais remetidos aos diversos serviços;
- Emitir informações acerca das existências obsoletas ou deterioradas, sempre que haja percepção de que as mesmas não estão aptas a cumprir os fins a que se destinam, ou perderam a sua utilidade;
- Executar quaisquer outras tarefas relacionadas com o sector.

Secção de Recursos Humanos

À Secção de Recursos Humanos (SRH) compete:

- Assegurar a elaboração anual do balanço social;
- Assegurar a emissão de cartões de identificação dos funcionários e membros dos órgãos autárquicos;
- Assegurar o expediente relativo a férias, faltas e licenças;
- Assegurar o expediente relativo ao recrutamento, provimento, transferência, promoção e cessação de funções do pessoal da autarquia;
- Cooperar no planeamento e gestão dos recursos humanos;
- Assegurar, em geral, as restantes tarefas administrativas relativas ao pessoal da autarquia;

- Atender os trabalhadores e esclarecê-los sobre questões referentes à sua situação profissional;
- Controlar a assiduidade do pessoal ao serviço do município, verificando as faltas ou licenças por doença e analisando as situações de absentismo;
- Elaborar as listas de antiguidade;
- Elaborar, no início de cada ano, o mapa de férias do pessoal, de acordo com os planos de férias fornecidos pelos vários serviços;
- Informar os pedidos de licenças, rescisão de contratos e exonerações;
- Instruir todos os processos referentes a prestações sociais do pessoal, nomeadamente os relativos a abonos de família, A.D.S.E, Montepio e Caixa Geral de Aposentações, bem como, quando for caso disso, os relativos a outras instituições congéneres de segurança social, transmitindo as alterações com interesse para tais instituições e para o pessoal;
- Organizar e manter atualizados os processos individuais, o cadastro e os registos biográficos do pessoal;
- Organizar os processos avaliação de desempenho;
- Proceder ao seguro do pessoal e organizar os processos de acidente em serviço;
- Processar as folhas de vencimentos, subsídios, abonos e outras remunerações do pessoal da autarquia e dos membros dos órgãos autárquicos;
- Promover as atividades relacionadas com a formação profissional (levantamento anual de necessidades de formação, divulgação de oferta de formação profissional, proposta de planos de formação, avaliação da formação e relatório anual de formação);
- Recolher e tratar a legislação sobre recursos humanos;
- Zelar pela atualização do quadro de pessoal, bem como manter atualizado o cálculo dos encargos com o pessoal, em ordem ao cumprimento dos limites legalmente fixados;
- Funcionando como Núcleo de Recrutamento e Seleção (NRS), compete promover a aplicação dos métodos de seleção obrigatórios nos procedimentos concursais, para os quais é exigida certificação ou habilitação específica.
- Executar as demais tarefas que no âmbito da sua atividade lhe sejam superiormente determinadas.

Núcleo de Recrutamento e Seleção

Ao Núcleo de Recrutamento e Seleção (NRS) compete promover a aplicação dos métodos de seleção obrigatórios nos procedimentos concursais, para os quais é exigida certificação ou habilitação específica

Anexo II – Proposta de mapas para apuramento de custos

- Ficha de Apuramento de custos de Materiais CC-1;
- Ficha de Apuramento de custo/hora de Mão-de-obra CC-2;
- Ficha de Apuramento de custos de Mão-de-obra CC-3;
- Ficha de Apuramento de custo/hora de Máquinas e Viaturas CC-4;
- Ficha de Apuramento de custos de Máquinas e Viaturas CC-5;
- Ficha de Apuramento de custos Indiretos CC-6;
- Ficha de Apuramento de custos de Bens ou Serviços CC-7;
- Ficha de Apuramento de custos Diretos por Função CC-8;
- Ficha de Apuramento de custos por Função CC-9.



Município de Arruda dos Vinhos

Função, Bem ou Serviço

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

Q - Quantidade

CU - Custo Unitário

CT - Custo Total



Município de Arruda dos Vinhos

Data __ / __ / __

Mão-de-Obra

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

(Responsável do Serviço)



Ficha de Apuramento do Custo/Hora de Máquinas e Viaturas (CC-4)

Município de Arruda dos Vinhos

Data __ / __ / __

Máquinas e Viaturas							
Identificação do Veículo	Amortização (H)	Pneus (H)	Combustível (H)	Manutenção (H)	Seguro (H)	Operador (H) ⁶	Custo/Hora
TOTAL			€	€	€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

⁶ O valor desta coluna é calculado na ficha CC-2 - Cálculo do custo hora da Mão-de-Obra. O custo do operador não deve estar incluído no Mapa CC-3.



Ficha de Apuramento de Custos de Máquinas e Viaturas (CC-5)

Município de Arruda dos Vinhos

Data __/__/__

Função, Bem ou Serviço

Designação:					
Máquinas e Viaturas					
Identificação	Trabalho		Nº Horas/Mês	Custo/Hora	Custo Total/Mês
	Nº Dias/Mês	Nº Horas/Dia			
TOTAL				€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)



Ficha de Apuramento de Custos Indiretos (CC-6)

Município de Arruda dos Vinhos

Data __ / __ / __

Custos Indiretos

Código	Descrição	Valor	Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês	Acumulado para o Mês Seguinte
TOTAL		€	€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)



Ficha de Apuramento de Custos de Bens ou Serviços (CC-7)

Município de Arruda dos Vinhos

Data __/__/__

Bem ou Serviço					
Código:					
Custos			Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês	Acumulado para o Mês Seguinte
Descrição	Classe	Tipologia de Custos			
Diretos		Materialais			
		M.O.D.			
		M. e V.			
		Outros			
Indiretos					
		Total			
TOTAL			€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)



Ficha de Apuramento de Custos Diretos por Função (CC-8)

Município de Arruda dos Vinhos

Data __ / __ / __

Função		Data ____/____/____		
Descrição:				
Custos Diretos		Acumulado do Mês Anterior	Realizado do Mês	Acumulado para o Mês Seguinte
Classe	Tipologia de Custos			
Diretos	Materiais			
	M.O.D.			
	M. e V.			
	Outros			
TOTAL		€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)



Ficha de Apuramento de Custos por Função (CC-9)

Município de Arruda dos Vinhos

Data __/__/__

Custos por Função

Função	Custos								
	Acumulado do Mês Anterior			Realizado no Mês			Acumulado para o Mês Seguinte		
Descrição	Diretos	Indiretos	Total	Diretos	Indiretos	Total	Diretos	Indiretos	Total
TOTAL	€	€	€	€	€	€	€	€	€

(Funcionário)

(Responsável do Serviço)

Anexo III

Demonstrações Financeiras

- Balanço;
- Demonstração de Resultados;
- Notas ao Balanço e a Demonstração de Resultados;
- Fluxo de Caixa - Resumo;

Município de Arruda dos Vinhos					
BALANÇO		ANO: 2014			
Código das Contas POCAL	ATIVO	Exercícios			
		2014			2013
		AB	AP	AL	AL
	Imobilizado				
	Bens de domínio público				
451	Terrenos e recursos naturais	1.190.919,59	12.794,04	1.178.125,55	1.124.348,80
452	Edifícios	24.936,34	5.522,66	19.413,68	20.510,86
453	Outras construções e infra-estruturas	16.319.445,93	6.215.994,18	10.103.451,75	8.712.461,35
455	Bens do patrimônio histórico, artístico e cultural	136.447,69	17.030,69	119.417,00	120.562,32
459	Outros bens de domínio público				
445	Imobilizações em curso	23.047,16		23.047,16	
446	Adiantamentos por conta de bens de domínio público				
		17.694.796,71	6.251.341,57	11.443.455,14	9.977.883,33
	Imobilizações incorpóreas				
431	Despesas de instalação				
432	Despesas de investigação e desenvolvimento	3.261,96	90,60	3.171,36	
433	Propriedade industrial e outros direitos	217,72		217,72	
443	Imobilizações em curso				
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
		3.479,68	90,60	3.389,08	0,00
	Imobilizações Corpóreas				
421	Terrenos e recursos naturais	1.374.566,67	27.202,00	1.347.364,67	1.351.250,67
422	Edifícios e outras construções	15.958.139,22	1.652.179,49	14.305.959,73	13.391.411,10
423	Equipamento básico	1.803.785,68	1.487.015,58	316.770,10	344.978,15
424	Equipamento de transporte	1.686.306,11	1.394.263,58	292.042,53	261.260,50
425	Ferramentas e utensílios	82.059,33	77.213,81	4.845,52	4.080,35
426	Equipamento administrativo	718.740,82	633.469,25	85.271,57	107.910,50
427	Taras e vasilhame	240,00	45,70	194,30	228,57
429	Outras imobilizações corpóreas	323.679,21	157.057,86	166.621,35	164.053,66
442	Imobilizações em curso	137.144,87		137.144,87	862.685,03
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas				
		22.084.661,91	5.428.447,27	16.656.214,64	16.487.858,53
	Investimentos Financeiros				
411	Partes de capital	539.424,57		539.424,57	539.424,57
412	Obrigações e títulos de participação				
414	Investimentos em imóveis				
415	Outras aplicações financeiras				
441	Imobilizações em curso				
447	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros				
		539.424,57	0,00	539.424,57	539.424,57
	Circulante				
	Existências				
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	242.057,67		242.057,67	227.890,52
35	Produtos e trabalhos em curso				
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos				
33	Produtos acabados e intermédios				
32	Mercadorias				21.610,02
37	Adiantamentos por conta de compras				
		242.057,67	0,00	242.057,67	249.500,54
	Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo (a)				
	Dívidas de terceiros - Curto prazo				
28	Empréstimos concedidos				
211	Clientes, c/c	155.255,53		155.255,53	170.323,36
212	Contribuintes, c/c				
213	Utentes, c/c				
218	Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa	132.098,50	129.627,64	2.470,86	3.398,07
251	Devedores pela execução do orçamento				
229	Adiantamentos a fornecedores				
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado				
24	Estado e outros entes públicos	54.386,96		54.386,96	53.996,12
264	Administração autárquica				
262 + 263 + 267 + 268	Outros devedores	200.191,75	126.183,19	74.008,56	92.887,64
		541.932,74	255.810,83	286.121,91	320.605,19
	Títulos negociáveis				
151	Ações				
152	Obrigações e títulos de participação				
153	Títulos de dívida pública				
159	Outros títulos				
18	Outras aplicações de tesouraria				
		0,00		0,00	0,00
	Depósitos em instituições financeiras e caixa				
12	Depósitos em instituições financeiras	432.530,71		432.530,71	267.755,62
11	Caixa	10.604,81		10.604,81	6.525,29
		443.135,52		443.135,52	274.280,91
	Acréscimos e diferimentos				
271	Acréscimos de proveitos	222.214,64		222.214,64	283.384,22
272	Custos diferidos				3.135,68
		222.214,64		222.214,64	286.519,90
	Total de amortizações		11.679.879,44		
	Total de provisões		255.810,83		
	Total do ativo	41.771.703,44	11.935.690,27	29.836.013,17	28.136.072,97

Município de Arruda dos Vinhos				
BALANÇO				
			ANO: 2014	
Código das Contas POCAL	FUNDOS PRÓPRIOS E PASSIVO	Exercícios		
		2014	2013	
	Fundos próprios			
51	Patrimônio	17.082.827,93	14.785.978,97	
55	Ajustamento de partes de capital em empresas			
56	Reservas de avaliação			
	Reservas			
571	Reservas legais	211.569,47	211.569,47	
572	Reservas estatutárias			
573	Reservas contratuais			
574	Reservas livres			
575	Subsídios			
576	Doações	21.104,41	20.194,41	
577	Reservas decorrentes de transferência de ativos			
59	Resultados transitados	-1.019.380,11	-1.629.249,52	
88	Resultado líquido do exercício	753.488,99	610.632,97	
		17.049.610,69	13.999.126,30	
	Passivo			
292	Provisões para riscos e encargos	148.559,32	148.559,32	
		148.559,32	148.559,32	
	Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo (a)			
2312	Empréstimos de médio e longo prazo	3.969.928,14	4.682.261,28	
2613	Fornecedores de imobilizado, Leasing	46.074,63	0,00	
		4.016.002,77	4.682.261,28	
	Dívidas a terceiros - Curto prazo			
2312	Empréstimos de médio e longo prazo (exigível a curto prazo)	709.059,48	832.585,65	
2311	Empréstimos de curto prazo			
269	Adiantamentos por conta de vendas			
221	Fornecedores, c/c	573.264,03	998.051,90	
228	Fornecedores - Faturas em receção e conferência	180.674,91	19.219,48	
252	Credores pela execução do orçamento			
217	Clientes e utentes c/ cauções	19.769,23	32.319,21	
219	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes			
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	47.158,39	117.732,89	
24	Estado e outros entes públicos	23.345,91	21.318,39	
264	Administração autárquica			
262 + 263 + 267 + 268	Outros credores	140.954,25	127.599,17	
2618	Fornecedores de imobilizado - Faturas em conferência	257,07		
2613	Fornecedores de imobilizado, Leasing (exigível a curto prazo)	11.925,37		
2614	Fornecedores de imobilizado, com Factoring	5.738,91	74.605,05	
		1.712.147,55	2.223.431,74	
	Acréscimos e diferimentos			
273	Acréscimos de custos	602.766,52	623.747,40	
274	Proveitos diferidos	6.306.926,32	6.458.946,93	
		6.909.692,84	7.082.694,33	
	Total do fundos próprios e do passivo	29.836.013,17	28.136.072,97	
	ÓRGÃO EXECUTIVO Em de de ÓRGÃO DELIBERATIVO Em de de			

Município de Arruda dos Vinhos

Demonstração de resultados

ANO : 2014

Código das Contas POCAL		Exercícios			
		2014		2013	
	Custos e Perdas				
61	Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:				
	Mercadorias	907.359,32		949.219,30	
	Matérias	90.238,52	997.597,84	115.015,04	1.064.234,34
62	Fornecimentos e serviços externos	2.349.618,98		2.072.948,14	
	Custos com o pessoal:				
641+642	Remunerações	2.865.948,58		2.991.328,97	
643 a 648	Encargos sociais	836.295,17	6.051.862,73	846.278,11	5.910.555,22
63	Transf. e subsídios correntes concedidos e prestações sociais	457.851,51	457.851,51	437.502,49	437.502,49
66	Amortizações do exercício	1.188.898,36		1.047.555,68	
67	Provisões do exercício	20.664,40	1.209.562,76	36.676,77	1.084.232,45
65	Outros custos e perdas operacionais	41.472,48	41.472,48	42.663,59	42.663,59
	(A)		8.758.347,32		8.539.188,09
68	Custos e perdas financeiras	128.138,37	128.138,37	189.777,22	189.777,22
	(C)		8.886.485,69		8.728.965,31
69	Custos e perdas extraordinárias	94.834,77	94.834,77	189.728,71	189.728,71
	(E)		8.981.320,46		8.918.694,02
88	Resultado líquido do exercício	0,00	753.488,99	0,00	610.632,97
			9.734.809,45		9.529.326,99
	Proveitos e Ganhos				
	Vendas e prestações de serviços:				
7111	Vendas de mercadorias	1.362,48		2.977,52	
7112+7113	Vendas de produtos	655.823,76		681.290,18	
712	Prestações de serviços	1.401.521,66	2.058.707,90	1.416.383,16	2.100.650,86
72	Impostos e taxas	2.620.007,84		2.395.092,21	
	Variação da produção	0,00		0,00	
75	Trabalhos para a própria entidade	0,00		0,00	
73	Proveitos suplementares	0,00		0,00	
74	Transferências e subsídios obtidos	4.033.160,92		4.153.739,83	
76	Outros proveitos e ganhos operacionais	36.658,81	6.689.827,57	59.678,39	6.608.510,43
	(B)		8.748.535,47		8.709.161,29
78	Proveitos e ganhos financeiros	531.324,01	531.324,01	548.536,78	548.536,78
	(D)		9.279.859,48		9.257.698,07
79	Proveitos e ganhos extraordinários	454.949,97	454.949,97	271.628,92	271.628,92
	(F)		9.734.809,45		9.529.326,99

Resumo:

Resultados operacionais: (B)-(A);	-9.811,85	169.973,20
Resultados financeiros: (D)-(C-A);	403.185,64	358.759,56
Resultados correntes: (D)-(C);	393.373,79	528.732,76
Resultados líquido do exercício: (F)-(E).	753.488,99	610.632,97

Orgão executivo

Em de de
.....

Orgão deliberativo

Em de de
.....

Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados

O Município de Arruda dos Vinhos é uma pessoa coletiva de direito público, sendo que nas demonstrações financeiras relativas ao exercício de 2014, foram observados os princípios contabilísticos fundamentais previstos no D.L. n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autárquicas Locais, adiante designado por POCAL. No âmbito dos anexos às demonstrações financeiras e, em conformidade com o ponto 8.2 do POCAL, a Câmara Municipal de Arruda dos Vinhos apresenta as seguintes notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados, com o objetivo de clarificação e evidência dos factos cuja informação seja relevante na perceção dos mesmos. As notas que a seguir se desenvolvem respeitam a numeração definida pelo POCAL com exceção dos pontos 2, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 25 e 30, por não serem aplicáveis. Desta forma, o ponto 1 corresponde ao ponto 8.2.1 do POCAL, o ponto 2 ao ponto 8.2.2 e assim sucessivamente. Em relação aos documentos elencados no Anexo I à Resolução n.º 4/2001 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 18 de agosto, não procedemos ao preenchimento dos mapas n.º 23, 24, 25, 34 e 35, por não serem conhecidas situações enquadráveis como tal. De salientar, que todos os procedimentos de correção enunciados no presente documento, devem-se essencialmente ao facto de à data de início da implementação do P.O.C.A.L., as Autarquias em geral, e a Contabilidade e Património do nosso Município em concreto, não terem os Bens Imóveis devidamente registados, bem como não terem disponíveis todos os elementos/informações de outros serviços, surgindo a necessidade de se irem fazendo acertos à medida que essas informações são facultadas, para que o balanço espelhe cada vez mais uma verdadeira imagem financeira da Edilidade. Não são apresentadas contas consolidadas em 2014, uma vez que, em cumprimento da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, o Município de Arruda dos Vinhos procedeu à dissolução e subsequente liquidação (registada em 27/12/2013) por transmissão global do património da GESRUDA – GESTÃO DE EQUIPAMENTOS MUNICIPAIS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, E.E.M. LDA, única entidade que englobava o grupo municipal, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 46.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (LFL).

- Indicação e justificação das disposições do POCAL que, em casos excecionais devidamente fundamentados e sem prejuízo do legalmente estabelecido, tenham sido derogadas e dos respetivos efeitos no balanço e demonstração de resultados, tendo em vista a necessidade de estes darem uma imagem verdadeira e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados da autarquia local.

Julga-se relevante enunciar a existência de imóveis que não constam do imobilizado do município em virtude de não se encontrar concluído o processo de análise, inventariação e reconciliação de todos os bens imóveis. De igual forma, e de acordo com o descrito na nota 14 do presente documento, existem bens que constam dos registos do município, no entanto, sem apresentar qualquer valor. Os subsídios ao investimento não incluem as quantias atribuídas em data anterior a 2007, as quais foram registadas como proveitos do exercício aquando do seu recebimento. Não é possível quantificar o impacto no ativo e nos fundos próprios das situações acima mencionadas. O município ainda não implementou uma contabilidade de custos que permita determinar o consumo das matérias, pessoal, máquinas (amortizações), combustível e outros que sejam utilizados em obras, que seriam objeto de capitalização e de registo no imobilizado. Assim, é apurado no fim do ano o custo das matérias consumidas, sem a contemplação deste efeito, e não é feito o correspondente reconhecimento de proveitos de trabalhos para a própria entidade referente a todos os custos atrás mencionados. Caso fosse possível determinar a imputação destes custos ao imobilizado, o ativo e os fundos próprios seriam certamente superiores nesses valores.

- Critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração dos resultados, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões.

Imobilizações:

Os critérios valorimétricos utilizados pela Câmara Municipal de Arruda dos Vinhos, ao nível dos bens do ativo imobilizado, foram o custo de aquisição ou custo de produção com IVA incluído, por não ser dedutível, exceto quanto aos bens relacionados com a atividade de captação e distribuição de água, os quais são registados pelo valor de aquisição líquido de IVA, uma vez que este é dedutível nesta atividade, atendendo ao regime de afetação real do IVA. Nos casos em que não é conhecido o valor de aquisição ou produção, procede-se à devida avaliação, segundo os critérios técnicos adequados. O método das quotas constantes foi o método utilizado no cálculo das amortizações, não tendo havido lugar a quaisquer exceções, ainda que previstas na lei. Foram utilizados duodécimos para efeitos de cálculo das amortizações, conforme o disposto no primeiro parágrafo do artigo 35.º da Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril. Ainda não existe um sistema de contabilidade analítica que permita aferir custos internos a imputar ao imobilizado em curso, sob a forma de trabalhos para a

própria autarquia. Os bens em curso são considerados completos com informação da conta final de empreitada.

Investimentos Financeiros:

As participações de capital em Empresas Municipais, Intermunicipais e Sociedades são valorizadas pelo custo de aquisição.

Existências:

O critério valorimétrico utilizado na determinação do custo de saída de existências foi o custo médio ponderado, no sistema de inventário intermitente. O valor das existências iniciais e finais foi determinado através de contagem física às mesmas, não tendo havido lugar a regularizações de quebras e sobras, sendo a totalidade das compras imputada a custos do exercício. Por outro lado, não se verificaram factos relevantes para serem constituídas provisões para depreciação de existências.

Dívidas de e a terceiros:

As dívidas de e a terceiros são expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titulam. A conta 211 – Clientes c/c, com um saldo devedor de 155.255,53€, apresenta a diferença entre o montante de receita emitida e por cobrar em 31 de dezembro de 2014 (correspondendo ao valor de documentos para cobrança, cuja antiguidade é inferior a seis meses). Em contrapartida, na conta 2181 – Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa – Cobranças em atraso é evidenciado o montante de documentos para cobrança cuja antiguidade é superior a seis meses, apresentando um valor de 132.098,50€.

Provisões:

As provisões são calculadas de acordo com o princípio da prudência. O montante anual acumulado de provisões para cobranças duvidosas é determinado de acordo com as seguintes percentagens:

- 50% para dívidas em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- 100% para dívidas em mora há mais de 12 meses.

Por forma a dar cumprimento a este princípio, no final do exercício de 2014, foram ajustadas as provisões para cobranças duvidosas para o montante de 129.627,64€.

Ainda nesta matéria, atendendo ao princípio da prudência, e na incerteza da decisão referente ao processo de litígio, julgou-se conveniente manter as provisões para cobranças duvidosas referentes ao montante da dívida reclamada pelo Município à ARS-LVT, ou seja, 126.183,19€. No que respeita a dívidas a terceiros, foram mantidas provisões para riscos e encargos referentes a processos judiciais em curso, em concreto, referente ao proc.º n.º 2498/11.2BELSB movido no final de 2011 pela firma Veiga Lopes, Lda., no montante de 148.559,32€.

Disponibilidades:

Não incluem contas bancárias abertas em nome da Câmara para fundos permanentes, uma vez que o registo de entrega de fundos não é considerado reclassificação, mas pagamento, e estas são devolvidas na totalidade a 31 de dezembro, encontrando-se, a esta data, o seu saldo a zero.

– Movimentos ocorridos nas rubricas do ativo imobilizado constantes do balanço e respectivas amortizações e provisões.

ATIVO BRUTO (IMOBILIZADO BRUTO)

Ano: 2014

Unidade: Euros

Rubricas	Saldo Inicial	Reaval. e Ajustam.	Aumentos	Alie	Sinistros	Abates	Transfer.	Saldo Final
De Bens de domínio público								
Terrenos e recursos naturais	1.135.536,61		55.382,98					1.190.919,59
Edifícios	24.936,34							24.936,34
Outras construções e infraestruturas	14.156.114,85	2.163.331,08						16.319.445,9
Bens do património histórico, artístico e	136.447,69							136.447,69
Outros bens de domínio público								
Imobilizações em curso			23.047,16					23.047,16
Adiantamentos por conta de bens de								
	15.453.035,49	2.163.331,08	78.430,14	0,00	0,00	0,00	0,00	17.694.796,7
De Imobilizações incorpóreas								
Despesas de instalação								
Despesas de investigação e			3.261,96					3.261,96
Propriedade industrial e outros direitos			217,72					217,72
Imobilizações em curso								
Adiantamentos por conta de imobilizações								
	0,00	0,00	3.479,68	0,00	0,00	0,00	0,00	3.479,68
De Imobilizações Corpóreas								
Terrenos e recursos naturais	1.374.566,67							1.374.566,67
Edifícios e outras construções	14.844.131,27	133.517,88	17.269,48				963.220,59	15.958.139,2
Equipamento básico	1.758.565,78		47.074,37			-1.854,47		1.803.785,68
Equipamento de transporte	1.627.728,41		107.367,62			-48.789,92		1.686.306,11
Ferramentas e utensílios	78.984,81		3.489,21			-414,69		82.059,33
Equipamento administrativo	704.034,77		14.706,05					718.740,82
Taras e vasilhame	240,00							240,00
Outras imobilizações corpóreas	303.794,26		19.884,95					323.679,21
Imobilizações em curso	862.685,03		237.680,43				-963.220,59	137.144,87
Adiantamentos por conta de								
	21.554.731,00	133.517,88	447.472,11	0,00	0,00	-51.059,08	0,00	22.084.661,9
De Investimentos								
Financeiros Partes	539.424,57							539.424,57
de capital								
Obrigações e títulos de								
participação Investimentos								
em imóveis								
Terrenos e recursos								
naturais Edifícios e								
outras construções								
Outras aplicações financeiras								
Depósitos em instituições								
	539.424,57	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	539.424,57

AMORTIZAÇÕES E PROVISÕES

Ano: 2014

Unidade: Euros

Rubricas		Saldo Inicial	Reforço	Regularizações	Saldo Final
De Bens de domínio público	485				
Terrenos e recursos naturais	4851	11.187,81	1.606,23		12.794,04
Edifícios	4852	4.425,48	1.097,18		5.522,66
Outras construções e infraestruturas	4853	5.443.653,50	772.340,68		6.215.994,18
Bens do património histórico, artístico e	4855	15.885,37	1.145,32		17.030,69
Outros bens de domínio público	4859				
		5.475.152,16	776.189,41	0,00	6.251.341,57
De Imobilizações	483				
incorpóreas	4831				
Despesas de	4832		90,60		90,60
		0,00	90,60	0,00	90,60
De Imobilizações	482				
Corpóreas Terrenos e	4821	23.316,00	3.886,00		27.202,00
recursos naturais	4822	1.276.823,38	178.495,37		1.455.318,75
	48221	175.896,79	20.963,95		196.860,74
Edifícios e outras	48222	1.413.587,63	75.266,89	-1.838,94	1.487.015,58
construções	4823	1.366.467,91	76.585,59	-48.789,92	1.394.263,58
Edifícios	4824	74.904,46	2.724,04	-414,69	77.213,81
Outras construções	4825	596.124,27	37.344,98		633.469,25
	4826	11,43	34,27		45,70
Equipamento básico	4826	139.740,60	17.317,26		157.057,86
		5.066.872,47	412.618,35	-51.043,55	5.428.447,27
De Investimentos em	481				
imóveis Terrenos e	4811				
recursos naturais	4812				
Edifícios e outras	48121				
		0,00	0,00	0,00	0,00
De Investimentos	49				
Financeiros Partes de	491				
capital	492				
		0,00	0,00	0,00	0,00

Cada uma das rubricas dos mapas atrás referidos deverá ser desagregada de modo que sejam evidenciadas as seguintes informações:

- Descrição do ativo imobilizado. À exceção dos edifícios e outras construções e viaturas (a desagregar por elemento), poderá ser efetuada por grupos homogêneos (conjunto de elementos da mesma espécie cuja amortização obedeça ao mesmo regime e deva iniciar-se no mesmo ano);
- Indicação dos valores dos bens adquiridos em estado de uso, datas de aquisição e de reavaliação;
- Valores de aquisição, ou outro valor contabilísticos na sua falta, e valores de reavaliação;
- Taxas de amortização, amortizações do exercício e acumuladas;

- Alienações, transferências e abates de elementos do ativo imobilizado, no exercício, devidamente justificados;
- Valores líquidos dos elementos do ativo imobilizado.

Relativamente às imobilizações corpóreas e em curso, deve indicar-se o valor global, para cada uma das contas, de:

- imobilizações em poder de terceiros, incluindo bens de domínio público cedidos por contratos de concessão, em conformidade com o estabelecido no POICAL;
- imobilizações implantadas em propriedade alheia;
- imobilizações reversíveis;
- discriminação dos custos financeiros neles capitalizados, respeitantes ao exercício e acumulados.

Imobilizações em poder de terceiros e concessões

De acordo com as Instruções T.C. n.º 1/00, publicadas no DR II.ª Série, de 15 de maio, remetemos em anexo o Anexo 4 - Mapa de Concessões.

Imobilizações implantadas em propriedade alheia

Não é conhecida a existência de imobilizações implantadas em propriedade alheia, imobilizações reversíveis, nem custos financeiros capitalizados em imobilizações.

Imobilizações em curso

Durante o ano de 2014 procedeu-se à transferência de parte do Imobilizado em Curso para Imobilizado Corpóreo, pelo que a conta 442 – Imobilizações em Curso, apenas reflete os montantes das empreitadas já iniciadas e que ainda não se encontram física e/ou financeiramente concluídas.

Desta forma, o valor das imobilizações em curso diz respeito inteiramente a movimentos ocorridos em 2009 e 2014 na conta

442 – Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas, de acordo com a seguinte distribuição:

Empreitadas	2009	2014	Acumulado
Reparação do edifício do antigo quartel da GNR	13.968,00	0,00	13.968,00
Envolvente da Empreitada de Ampliação e	0,00	105.813,85	105.813,85
Execução do acesso ao Jardim do Morgado pela R.	0,00	17.363,02	17.363,02
Empreitada de beneficiação e conservação de vias	0,00	23.047,16	23.047,16
Total	13.968,00	146.224,03	160.192,03

Indicação dos bens utilizados em regime de locação financeira

Do imobilizado da autarquia figuram os seguintes bens adquiridos em regime de locação financeira, que não se encontram ainda totalmente pagos:

EUR

Descrição	Ano Aquisição	Valor de Aquisição	Valor Aquisição Atualizado c/ IVA Suportado	Valor em dívida em 31/12/2014
Retroescavadora Caterpillar	2014	58.000,00	58.000,00	58.000,00
Total			58.000,00	58.000,00

– Relação dos bens do imobilizado que não foi possível valorizar, com indicação das razões dessa impossibilidade.

A informação acima descrita consta do Anexo 5 - Relação de bens sem valor que deve ser arquivada junto dos documentos de prestação de contas. Estes bens mantêm-se no inventário, uma vez que embora a sua vida útil já tenha terminado, não se encontram deteriorados nem obsoletos, continuando a ser utilizados, não sendo contudo possível proceder-se à sua reavaliação, na medida em que, nos termos do artigo 40.º do CIBE, os bens só poderão ser objeto de reavaliação em momento e condições a definir pela Direção-Geral do Património. Por outro lado, existem ainda bens imóveis que, por motivos que se prendem com regularizações de processos de loteamentos antigos e diversas construções, bem como escrituras de justificação, ainda não constam do património do Município. Estes estão devidamente identificados no documento anexo:

- Designação das entidades participadas, com indicação da parcela detida, bem como dos capitais próprios ou equivalente e do resultado do último exercício em cada uma dessas entidades, com menção desse exercício.

Os investimentos financeiros dizem respeito a participações de capital detidas e tituladas através de ações ou outro tipo de títulos, designadamente:

Participações Financeiras do Município

EUR

Entidade	Capital Social	Participação		RLE
Designação		Valor	%	
Empresas Municipais ou Intermunicipais				
Águas do Oeste, S.A.	30.000.000,00	439.665,00	1,47	391.502,23
Empresas Privadas ou Cooperativas				
ZIR, S.A.	2.490.000,00	74.819,68	3,00	-7.643,52
Cenafogo, Lda	498.797,90	24.939,89	5,00	N/D
Total		539.424,57		

- Valor global das dívidas de cobrança duvidosa incluídas em cada uma das rubricas de dívidas de terceiros constantes do balanço.

Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa

Designação	Antiguidade		Total
	>= 1 ano	< 1 ano	
21811 - Débitos ao tesoureiro em	55.079,31	0,00	55.079,31
21812 - Outros débitos em execuções	72.077,47	4.941,72	77.019,19
Total	127.156,78	4.941,72	132.098,50

– **Desdobramento das contas de provisões acumuladas explicitando os movimentos ocorridos no exercício.**

Contas	Saldo Inicial	Aumentos	Reduções	Saldo Final
291 - Provisões para cobranças duvidosas				
2911 - Débitos em mora	123.984,10	20.664,40	-15.020,86	129.627,64
2912 - Processos judiciais em curso	126.183,19	0,00	0,00	126.183,19
292 - Para riscos e encargos				
2921 - Processos judiciais em curso	148.559,32	0,00	0,00	148.559,32
Total - Conta 29	398.726,61	20.664,40	-15.020,86	404.370,15

– **Explicitação e justificação dos movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5 - Fundo Patrimonial, constantes do balanço.**

Contas	Saldo Inicial	Aumentos	Reduções	Saldo Final
51 - Património	14.785.978,97	2.296.848,96	0,00	17.082.827,93
57 - Reservas				
571 - Reservas Legais	211.569,47	0,00	0,00	211.569,47
576 - Doações	20.194,41	910,00	0,00	21.104,41
59 - Resultados Transitados	-1.629.249,52	615.978,92	-6.109,51	-1.019.380,11
Total - Classe 5	13.388.493,33	2.913.737,88	-6.109,51	16.296.121,70

Após a Prestação de Contas de 2013, e mediante apresentação pelo órgão executivo de proposta de aplicação do Resultado Líquido do Exercício, foi transferida a quantia de 610.632,97€ para a conta **59 – Resultados transitados**, que apresentava então um saldo inicial de (1.629.249,52€). Na contabilidade patrimonial, a conta **51 – Património**, refletiu aquando do Balanço Inicial (01/01/2002) apenas a diferença entre os montantes ativos e os passivos. Nos termos do POCAL, este valor poderá vir a sofrer alterações (aumentos e/ou diminuições), desde que devidamente fundamentadas. Por outro lado, o Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL (SATAPOCAL), através do Of.º Circ. n.º 24, de 12/08/2004, recomenda que “estando em causa movimentos contabilísticos que deveriam ter ocorrido aquando da elaboração do Balanço Inicial, com influência no património, deverá em regra, ser movimentada a conta **51 – Património**, sendo a conta **5– Resultados Transitados** movimentada excecionalmente por contrapartida de elementos patrimoniais cuja inscrição não foi realizada em devido tempo”.

Desta forma, a título de correções referentes a anos anteriores, a conta 51 – Património foi creditada em 2.296.848,96€, pela recuperação de imobilizado em 2014, designadamente, pelos processos de registo e avaliação do edifício da Escola de Casal da Gama, do espaço do Centro Sénior de Arruda dos Vinhos, e de diversas estradas municipais. A conta 576 – Doações foi creditada pelo valor das obras de arte doadas pelos artistas que expõem na galeria. Por fim, a conta 59 – Resultados Transitados foi ainda debitada e credita pela regularização de custos de anos anteriores referentes a reconciliação e correção de saldos devedores de recibos para cobrança, traduzindo-se num saldo devedor de 763,56€.

– Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

O valor das existências encontra-se, à data do Balanço, refletido nas rubricas 32 – Mercadorias e 36 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo, pelo valor total de 0,00€ e 242.057,67€, respetivamente.

**DEMONSTRAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS
VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS**

Ano: 2014

Unidade: Euro

Movimentos	Mercadorias	Matérias-primas subsidiárias e de consumo
Existências Iniciais	21.610,02	227.890,52
Compras	885.749,30	104.259,30
Regularizações de Existências	0,00	0,00
Existências Finais	0,00	242.057,67
Custos no Exercício	907.359,32	90.092,15

– Demonstração dos resultados financeiros

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS
FINANCEIROS**

Ano: 2014

Unidade: Euro

Cód, das Contas	Custos e Perdas	Exercícios		Cód, das	Proveitos e Ganhos	Exercícios	
		2014	2013			2014	2013
681	Juros suportados	127.096,66	167.101,91	781	Juros obtidos	69,20	58,61
682	Perdas em entidades	0,00	0,00	782	Ganhos em entidades	0,00	0,00
683	participadas Amortizações	0,00	0,00	783	participadas Rendimentos de	444.361,56	448.228,99
684	de investimentos em imóveis	0,00	0,00	784	imóveis	0,00	0,00
685	Provisões para aplicações	0,00	0,00	785	Rendimentos de participações de	0,00	0,00
687	financeiras Diferenças de	0,00	0,00	786	capital Diferenças de câmbio	0,00	0,00
688	câmbio desfavoráveis	1.041,71	22.675,31	787	favoráveis Descontos de pronto	0,00	0,00
	Perdas na alienação de aplicações de tesouraria			788	pagamento obtidos	86.893,25	100.249,18
	Outros custos e perdas financeiros				Ganhos na alienação de aplicações de tesouraria		
	Resultados Financeiros	403.185,64	358.759,56		Outros proveitos e ganhos financeiros		
		531.324,01	548.536,78			531.324,	548.536,

- Demonstração dos resultados extraordinários

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS

Ano: 2014

Unidade: Euro

Cód, das Contas	Custos e Perdas	Exercícios		Cód, das	Proveitos e Ganhos	Exercícios	
		2014	2013			2014	2013
691	Transferências de capital concedidas	93.961,24	109.964,96	791	Restituição de Impostos	287,82	0,00
692	Dívidas incobráveis	0,00	0,00	792	Recuperação de dívidas	0,00	0,00
693	Perdas em existências	0,00	0,00	793	Ganhos em existências	44.650,09	10.337,93
694	Perdas em imobilizações	15,53	76.909,28	794	Ganhos em imobilizações	151.470,92	71.925,54
695	Multas e Penalidades	600,00	0,00	795	Benefícios de penalidades contratuais	54.089,38	32.960,94
696	Aumentos de amortizações e de provisões	0,00	0,00	796	Reduções de amortizações e de provisões	0,00	0,00
697	Correções relativas a exercícios anteriores	258,00	2.854,47	797	Correções relativas a exercícios anteriores	11.617,66	0,00
698	Outros custos e perdas extraordinárias	0,00	0,00	798	Outros proveitos e ganhos extraordinários	192.834,10	156.404,51
	Resultados Extraordinários	360.115,20	81.900,21				
		454.949,97	271.628,92			454.949,97	271.628,92

– Outras notas

Acréscimos e Diferimentos

Contas	Saldo Inicial		Aumentos	Reduções	Saldo Final	
271 - Acréscimos de proveitos						
2719 - Outros acréscimos de proveitos	283.384,22	D	492.993,37	-554.162,95	222.214,64	D
272 - Custos diferidos						
2721 - Seguros Liquidados	3.135,68	D	0,00	-3.135,68	0,00	D
2729 - Outros custos diferidos	0,00	D	0,00	0,00	0,00	D
273 - Acréscimos de custos						
2731 - Seguros a liquidar	2.091,58	C	0,00	-2.091,58	0,00	C
2732 - Remunerações a liquidar	444.103,27	C	433.279,38	-444.103,27	433.279,38	C
2733 - Juros a liquidar	152.387,03	C	225,86	-225,86	152.387,03	C
2739 - Outros acréscimos de custos	25.165,52	C	45.458,58	-53.523,99	17.100,11	C
274 - Proveitos diferidos						
2745 - Subsídios para investimentos	6.458.946,93	C	63.411,79	-215.432,40	6.306.926,32	C

A conta **271 - Acréscimos de proveitos** serve de contrapartida aos proveitos a reconhecer no próprio exercício, ainda que não tenham documentação vinculativa e ainda, cuja receita venha a obter-se em exercícios seguintes. Por esse motivo, estimou-se o valor de 222.214,64€ que corresponde ao montante de impostos, taxas, rendas, vendas e prestações de serviços referentes ao exercício de 2014, cujo recebimento apenas ocorrerá em 2015. Os custos diferidos que são apresentados no Ativo, na conta **272 – Custos diferidos**, dizem respeito a despesa que ocorreu durante o ano 2014, mas cujos custos deverão ser remetidos para o exercício seguinte. Aquando do encerramento das contas referentes a 2014, não eram conhecidos factos aplicáveis nesta matéria.

Os acréscimos de custos que figuram no Passivo referem-se a custos do exercício a imputar segundo o princípio da especialização dos exercícios, ainda que não tenha ocorrido a respetiva despesa. Neste sentido, as despesas com férias, subsídios de férias e respetivos encargos são custos do exercício a que se reportam os direitos respetivos. Em 31 de dezembro de 2014, vence-se o direito dos trabalhadores às férias e subsídios de férias, que vão ser pagos em 2015, sendo tal direito uma obrigação da entidade patronal em 31/12/2014. Para apuramento destes últimos, foram tomadas em consideração as reduções/suspensões previstas na Lei n.º 75/2014, de 12 de setembro. Assim, para dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios, a conta **2732 – Remunerações a Liquidar** foi creditada pelo montante total de 433.279,38€ (montante previsto de subsídios de férias e respetivos encargos, bem como pelo mês de férias a pagar em 2015), em contrapartida do débito nas respetivas subcontas da conta **64 – Custos com o Pessoal**. Na conta **2731 – Seguros a liquidar** está registado o valor referente a seguros devidos em 2015 mas que dizem respeito ao exercício de 2014. Na conta **2733 – Juros a liquidar** está registado o valor respeitante a juros devidos em 2015 que dizem respeito ao exercício de 2014. A conta **2739 – Outros acréscimos de custos** reflete o total de documentos/faturas recebidos no início de 2015 mas que dizem respeito a custos do ano 2014 e apresenta o montante total de 17.100,11€. Na conta **2745 – Subsídios para investimento** foram registados a crédito todos os montantes de transferências de capital recebidos a título de participação financeira em investimentos, provenientes de fundos comunitários ou contratos-programa. O montante de proveitos do ano referentes a subsídios para investimento ascendeu a 136.313,05€.

Fluxos de Caixa

Município de Arruda dos Vinhos

Ano: 2014

(designação da autarquia local)

(unidade: €)

Recebimentos		
Saldo da Gerência Anterior		274.280,91
Execução Orçamental	113.371,41	
Operações de Tesouraria	160.909,50	
Total das Receitas Orçamentais		9.783.380,88
Receitas Correntes		9.254.342,65
Receitas Capital		528.344,02
Receitas Outras		694,21
Operações de Tesouraria		749.839,32
Total		10.807.501,11

Pagamentos		
Total das Despesas Orçamentais		9.616.396,79
Despesas Correntes		7.792.893,71
Despesas Capital		1.823.503,08
Operações de Tesouraria		747.968,80
Saldo para a Gerência Seguinte		443.135,52
Execução Orçamental	280.355,50	
Operações de Tesouraria	162.780,02	
Total		10.807.501,11

ORGÃO EXECUTIVO

Em de de
.....

ORGÃO DELIBERATIVO

Em de de
.....

Anexo IV - Documentos Internos

- Folha de Orçamento / Obras
- Folha de Obra
- Requisição de Veículos e Máquinas
- Registo de Serviço de Veículo / Máquina
- Estado das Existências
- Guia de Levantamento de Material
- Guia de Reentrada
- Requisição Interna
- Requisição Externa

MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

Município de Arruda dos Vinhos

Folha de Obra

Data de emissão:

Bem ou Serviço

Bem ou Serviço 010103

Função:

Data de inicio:

Situação:

Data de abertura:**Data de fecho:**

Freguesias:

Cliente:

Local da obra:

Descrição:

[illegible][illegible]

O Funcionário	O Responsável
_____ / / _____	_____ / / _____



ANEXO XVIII

MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS

Câmara Municipal

REQUISIÇÃO DE VEÍCULO OU MÁQUINA

Serviço requisitante: _____

Responsável pela deslocação: _____ Contacto: _____

Serviço a efectuar: _____

Recolha de passageiros: _____ Nº pessoas: _____

Data: ____/____/____ Hora de partida____, ____h Hora regresso____, ____h

Com motorista	
---------------	--

Sem motorista	
---------------	--

Viatura: _____ - _____ - _____

Autorizado / Não Autorizado

O Encarregado

____/____/____

O Condutor

____/____/____

ANEXO XVIII



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS

Câmara Municipal

REQUISIÇÃO DE VEÍCULO OU MÁQUINA

Serviço requisitante: _____

Responsável pela deslocação: _____ Contacto: _____

Serviço a efectuar: _____

Recolha de passageiros: _____ Nº pessoas: _____

Data: ____/____/____ Hora de partida____, ____h Hora regresso____, ____h

Com motorista	
---------------	--

Sem motorista	
---------------	--

Viatura: _____ - _____ - _____

Autorizado / Não Autorizado

O Encarregado

____/____/____

O Condutor

____/____/____

[illegible]



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

ANEXO VIII

Capítulo IV

ESTADO DAS EXISTÊNCIAS

Informo V. Ex.^a que nesta data as seguintes existências se encontram em estado de obsolescência ou deterioradas, pelo que solicito autorização para as retirar do armazém.

Código	Designação da existência	Quantidade	Estado*

Observações:

Estado em que se encontram: _____

em ____/____/ ____

Despacho

O Responsável do Armazém

O Presidente / O Vereador

O responsável pelo serviço - consumidor / utilizador
(quando aplicável)

O Serviço de Gestão de Stocks
Abatido

Parecer: _____

Em ____/____/ ____

O Funcionário

* 1 - Obsoleto - que caiu em desuso

3 - Deteriorado- estragado, danificado, adulterado



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

ANEXO VIII

Capítulo IV

ESTADO DAS EXISTÊNCIAS

Informo V. Ex.^a que nesta data as seguintes existências se encontram em estado de obsolescência ou deterioradas, pelo que solicito autorização para as retirar do armazém.

Código	Designação da existência	Quantidade	Estado*

Observações:

Estado em que se encontram: _____

em ____/____/ ____

Despacho

O Responsável do Armazém

O Presidente / O Vereador

O responsável pelo serviço - consumidor / utilizador
(quando aplicável)

O Serviço de Gestão de Stocks
Abatido

Parecer: _____

Em ____/____/ ____

O Funcionário

* 1 - Obsoleto - que caiu em desuso

3 - Deteriorado- estragado, danificado, adulterado



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

ANEXO VII

GUIA DE LEVANTAMENTO DE MATERIAL N.º _____
(Fora das horas de expediente)

Para a obra: _____

Serviço: _____

Cod. Bem	Designação	Quantidade

Data

O Funcionário N.º _____

____/____/____

A preencher pelo Armazém:

Emitida Guia de Saída n.º _____

em ____/____/____

O responsável do Armazém



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

ANEXO VII

GUIA DE LEVANTAMENTO DE MATERIAL N.º _____
(Fora das horas de expediente)

Para a obra: _____

Serviço: _____

Cod. Bem	Designação	Quantidade

Data

O Funcionário N.º _____

____/____/____

A preencher pelo Armazém:

Emitida Guia de Saída n.º _____

em ____/____/____

O responsável do Armazém



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

ANEXO VII

GUIA DE REENTRADA N.º _____
(Fora das horas de expediente)

Origem/Obra: _____

Serviço: _____

Cod. Bem	Designação	Quantidade

Motivo da devolução: _____

Data _____ O Funcionário _____
_____/_____/____

A preencher pelo Armazém:	Recebido
	_____/_____/____
Corresponde à Guia de Saída n.º _____	
De ____/____/____	O responsável do Armazém _____



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL

ANEXO VII

GUIA DE REENTRADA N.º _____
(Fora das horas de expediente)

Origem/Obra: _____

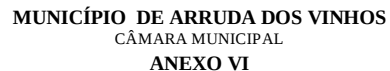
Serviço: _____

Cod. Bem	Designação	Quantidade

Motivo da devolução: _____

Data _____ O Funcionário _____
_____/_____/____

A preencher pelo Armazém:	Recebido
	_____/_____/____
Corresponde à Guia de Saída n.º _____	
De ____/____/____	O responsável do Armazém _____



MUNICÍPIO DE ARRUDA DOS VINHOS
CÂMARA MUNICIPAL
ANEXO VI

3 vias: 1 - Serviço Proponente; 1 - Setor Stocks; 1 - armazém

Município de Arruda dos Vinhos

Contribuinte 505307685
Largo Miguel Bombarda
Tel. 263977000

REQUISIÇÃO EXTERNA

ORIGINAL

Serviço Requisitante		Número	Data	Fornecedor				
V/ orçamento:				Nº				
Prazo entrega:								
Local Entrega:								
Descrição:								
Bem ou Serviço:								
Pedido Nº								
Código	Designação	Un	Iva	Desc.	Quant.	Preço unitário	Total	

un

Obs:

PROCEDIMENTO ADJUDICAÇÃO: RI19 - Ajuste direto simplificado

SUB-TOTAL

DESCONTO

IVA

TOTAL

Classificação Orçamental: Req. Interna: de:

--	--	--

