

CONTABILIDADE E FINANÇAS

A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO POCAL E O GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO NO DISTRITO DE SETÚBAL

Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira, ana.bela.teixeira@esce.ips.pt
Pedro Nuno Coelho Palhão Bicho Pardal, pedro.pardal@esce.ips.pt
Carlos Manuel Severino da Mata, carlos.mata@esce.ips.pt
Nuno Miguel Delicado Teixeira, nuno.teixeira@esce.ips.pt
Instituto Politécnico de Setúbal / Escola Superior de Ciências Empresarias

RESUMO

A nova contabilidade pública, resultado de diferentes documentos legais e concretizada pelo POCP, prevê a passagem de uma postura centrada no cumprimento legal do orçamento, para uma gestão efectiva do mesmo, assente na eficiência, eficácia e economia. Esse objectivo concretiza-se pela articulação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, o que em Portugal, face ao actual quadro legal, necessita de planos sectoriais. O POCAL é o plano sectorial de aplicação obrigatória nas Autarquias Locais. Todavia, a mudança não se faz apenas por imposição legal, sendo necessário adequar meios humanos e materiais. Hoje, decorridos vários anos sobre esta reforma, constatamos que, tanto a nível nacional, como local, nomeadamente no distrito de Setúbal, a implementação da contabilidade analítica ainda não se faz integralmente. Pelo inquérito realizado verificou-se que apenas 25% dos municípios analisados iniciaram a implementação deste sistema contabilístico, sendo contudo reconhecido pelos seus dirigentes a sua grande importância para a gestão.

ABSTRACT

The new public accounting, as a result of new published legislation and through the approval of POCP (Portuguese Accounting Plan for Public Sector), turn the focus on budget legal compliance, into an its effective management, based on efficiency, effectiveness and economy of public resources. This is achieved by joint budgetary, accrual and cost accounting, which in Portugal, given the legal framework needs its development in sectoral plans. POCAL it's the accounting plan for the local sector. However, the change is not only made by legal enforcement, since it is necessary to adjust human and material resources. Today, several years after the reform, we found that, at both national and local levels, particularly in Setúbal district, the implementation of cost accounting is not yet completed. By the performed survey, we found that only 25% of the analyzed municipalities have some implementation of this accounting system, being however recognized by most entities the major importance of cost accounting to a better management.

PALAVRAS-CHAVE:

Contabilidade, POCP, POCAL, Contabilidade de Custos

KEY WORDS:

Accounting, POCP, POCAL, Cost Accounting

INTRODUÇÃO

Actualmente, a contabilidade pública, consequência da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e dos planos sectoriais para a saúde, educação, instituições de solidariedade social e segurança social e autarquias locais, antevê uma efectiva gestão do orçamento com critérios de eficiência, eficácia e economia. Esse objectivo, concretizado pela articulação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, é nas autarquias locais efectuado através da aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Este plano sectorial apresenta o modelo de implementação da contabilidade analítica, adequando-o às necessidades de informação interna e externa, prevista para o sector.

Neste sentido, e no âmbito do projecto de investigação em curso sobre a “Implementação do POCAL no distrito de Setúbal – O contributo da contabilidade para a gestão autárquica”, o presente estudo tem como principal objectivo, aferir sobre o grau de implementação da contabilidade de custos nesses municípios. Esta caracterização geral da amostra vem permitir identificar as eventuais carências das entidades analisadas nas práticas estabelecidas pelo POCAL.

O nosso estudo desenvolve-se em quatro pontos. Iniciamos com a caracterização da contabilidade no sector público, efectuando a articulação da contabilidade pública com a legislação que antecedeu a publicação do POCP. De seguida, no ponto denominado, o POCP e os planos sectoriais, apresentamos o enquadramento legal em Portugal onde tendo por base um plano geral para o sector público administrativo se evidenciam as principais características dos planos sectoriais publicados. Posteriormente, são evidenciados os aspectos referentes à contabilidade analítica no Sector Público Administrativo, tendo por base a análise dos diferentes planos. Seguidamente, evidencia-se em maior detalhe a contabilidade de custos prevista no POCAL. Finalmente, para atingir o objectivo proposto, efectuamos um inquérito entre os meses de Setembro e Outubro de 2009 aos municípios do distrito de Setúbal, relativamente ao grau de implementação da contabilidade de custos, relevância atribuída à informação disponibilizada pelo sistema analítico, e se repartem custos indirectos de acordo com o proposto pelo POCAL. Assim, são apresentados os resultados obtidos e comparam-se com diversos estudos efectuados a nível nacional.

1. CARACTERIZAÇÃO GERAL DA CONTABILIDADE NO SECTOR PÚBLICO

A contabilidade no sector público sofreu uma profunda alteração nos últimos anos que culminou com a aprovação em 1997 do Plano Oficial de Contabilidade Pública e com a aprovação subsequente de planos de contabilidade sectoriais. A aprovação destes planos constituiu um passo importante na Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE) e um instrumento essencial na mudança dos princípios orientadores da gestão das entidades públicas.

Historicamente, o sector público em Portugal tem-se deparado com problemas de deficit público e de contenção da despesa corrente. Este desempenho influenciou negativamente a imagem da administração financeira do Estado e a gestão dos seus recursos. Por outro lado, a entrada para a União Europeia (ex-CEE) em 1986 e mais tarde a adesão ao Euro (pressão no controlo do deficit) vieram acentuar a necessidade de uma reforma de fundo na administração financeira do Estado, e muito concretamente nos seus sistemas de informação. Era fundamental a criação de um novo enquadramento orçamental e contabilístico que dotasse o Estado de uma contabilidade nacional e os seus serviços de uma contabilidade moderna, virada para o registo e controlo da informação e que potenciase a definição de indicadores de gestão, nomeadamente de economia, eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos, sem esquecer a concretização com qualidade dos fins sociais subjacente à criação das entidades públicas.

De uma forma geral, era necessário que o processo de reforma viesse estabelecer, entre outros aspectos: (i) uma nova forma de reorganização orgânica do Estado; (ii) a informatização dos serviços e dos fluxos de informação; (iii) a alteração das regras e procedimentos orçamentais; (iv) a criação de um sistema de contabilidade próprio e adaptado às necessidades de informação no sector público; ou (v) acentuar o ênfase da informação na gestão dos recursos e na avaliação de desempenho.

No processo da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE) e após a revisão da Constituição em 1989, a Lei nº8/90 – Lei de Bases da Contabilidade Pública e mais tarde o Decreto-Lei nº155/92 – Regime de Administração Financeira do Estado, vêm estabelecer o regime financeiro dos serviços e organismos do Estado. Com estes diplomas, os organismos públicos são divididos entre o regime geral em que os serviços estão dotados de autonomia meramente administrativa, e o regime excepcional onde os serviços detêm autonomia administrativa e financeira. Neste sentido, e quanto aos sistemas de informação contabilísticos previstos, salienta-se a obrigatoriedade dos Serviços e Fundos Autónomos (SFA), isto é, serviços com autonomia administrativa e financeira, em deterem um sistema de contabilidade digráfico enquadrado no Plano Oficial de Contabilidade (POC) do sector privado e contemplarem uma contabilidade de caixa e de compromissos. Já os serviços com autonomia administrativa ou Serviços Integrados (SI), a contabilidade deveria ser unigráfica assente num registo de caixa, de compromissos e na criação de uma contabilidade analítica de apoio à gestão¹.

¹ Em 1993 foi finalizada a aplicação informática SIC – Sistema de Informação Contabilística, a qual viria a dar cobertura às exigências de prestação de informação contabilística pelos Serviços Integrados.

A legislação aprovada determinava assim, os sistemas contabilísticos aplicáveis às entidades públicas, não esclarecendo contudo as formas de registo e apresentação da informação, fundamentalmente na parte relativa à contabilidade de caixa e de compromissos em sistema digráfico. Esta situação viria a ser resolvida com a aprovação do POCP em 1997 pelo Decreto-Lei nº 232/97. No quadro seguinte é apresentada a síntese dos sistemas contabilísticos obrigatórios até à aprovação do POCP.

	Sistema Digráfico (SFA)	Sistema Unigráfico (SI)
Contabilidade de Caixa	X	X
Contabilidade de Compromissos	X	X
Contabilidade Patrimonial (tipo POC)	X	
Contabilidade Analítica		X

Fonte: Adaptado de Pinto e Santos (2005:38).

Quadro 1 - Sistemas Contabilísticos da RAFE até à Aprovação do POCP

Antes do POCP, e tendo por referência as exigências da Lei de Bases da Contabilidade Pública e do Regime de Administração Financeira do Estado, passaram a existir diferentes adaptações pelas diversas entidades públicas, do POC ou de outros planos sectoriais. A contabilidade patrimonial seguia regras adaptadas da realidade empresarial. Por outro lado, planos específicos como o POC para os serviços municipalizados (1993) ou POC dos serviços de saúde (revisto em 1995) foram desenvolvidos sem que existisse uma base comum de contabilidade pública. Existia pouca harmonização na aplicação da contabilidade digráfica, e tal como referiu Carvalho (2009) no 3º congresso da CTOC, tornou-se urgente definir uma estrutura de base que servisse de referência a toda a Contabilidade Pública o que viria a justificar em 1997 a publicação do POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública². A este propósito, Almeida e Marques (2002) referem que esta proliferação de planos de contas, sem a devida base comum, veio posteriormente evidenciar alguns inconvenientes, nomeadamente, impossibilitar a uniformidade no tratamento da informação contabilística pública e a dificuldade de elaboração de contas consolidadas do Estado.

De acordo com o preâmbulo do POCP, o seu principal objectivo visava a criação de um sistema de contabilidade moderno, assente na integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, e que constituísse um instrumento fundamental de apoio à gestão de entidades públicas e à sua avaliação. Com o POCP resolve-se o problema da contabilidade digráfica para o registo de caixa e dos compromissos assumidos.

No entanto, o POCP vem alargar o âmbito de obrigatoriedade na aplicação da contabilidade digráfica a todo o Sector Público Administrativo³ referindo que o mesmo 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”, sendo ainda “às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”. Desta forma, os Serviços Integrados passaram a estar, igualmente obrigados a ter contabilidade patrimonial.

2. O POCP E OS PLANOS SECTORIAIS

O POCP ao ser aprovado passou a ser a base de referência para a Contabilidade Pública em Portugal, nomeadamente para o Sector Público Administrativo, sendo que no seu diploma de aprovação manteve-se a possibilidade de virem a ser aprovados planos sectoriais. Neste âmbito, Caiado (2006:2) salienta que o POCP como “plano de contas geral considera o conjunto de operações comuns a todos os sectores, mas não pode ter em conta as particularidades inerentes às operações realizadas pelo conjunto de entidades que formam determinado sector de actividade. Estas fazem parte dos planos sectoriais que explicitam para os respectivos destinatários determinadas informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores”. Caiado (2006) salienta ainda a necessidade de se assegurar que não existem divergências entre o plano de contas nacional e os respectivos planos sectoriais, ainda que, estruturalmente, um plano sectorial tenha de ser mais desenvolvido para atender às

² Com a aprovação do POCP constata-se a opção em Portugal por dois sistemas contabilísticos, um para o sector privado e outro para a administração pública. A aproximação, mas não fusão, do POCP ao modelo privado, fundamenta-se essencialmente no facto de terem objectivos diferentes, bem como não serem coincidentes os utilizadores da informação contabilística (Carvalho, 2000).

³ Citando Caiado (2002) e Carvalho (2004), em Portugal, o sector público é susceptível de ser dividido em dois grandes grupos, o Sector Empresarial do Estado (SEE) e o Sector Público Administrativo (SPA). O SEE cai no âmbito de aplicação do POC de acordo com a alínea d) do ponto 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 410/89.

características das entidades que integram o sector onde se aplica. O POCP apresenta-se assim, como um marco conceptual onde se enquadram os planos sectoriais publicados, bem como os que venham a ser publicados (Carvalho e Ribeiro, 2004). Iguamente para Carvalho *et al.* (2005), a publicação do POCP e dos planos sectoriais representam um marco importante da actual reforma da contabilidade pública em Portugal.

Após a aprovação do POCP foram desenvolvidos e aprovados quatro planos sectoriais⁴, nomeadamente:

- POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais aprovado pelo Decreto-Lei nº 54 – A/99, de 22 de Fevereiro, e o qual deve ser aplicado a todas as autarquias locais e entidades equiparadas⁵.
- POC Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro e que tem como âmbito principal de aplicação os organismos e serviços do Ministério da Educação e da Ciência e do Ensino Superior, bem como os organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de Empresa Pública. Deve ainda ser aplicado pelas organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.
- POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde aprovado pela Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro, o qual deve ser aplicado por todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como os organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. Deve ainda ser aplicado pelas organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.
- POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social aprovado pelo Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro, e o qual deve ser aplicado por todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social e também às instituições do sistema de solidariedade e segurança social das Regiões Autónomas.

O quadro seguinte resume o âmbito actual do POCP e dos planos sectoriais no Sector Público Administrativo:

SPA	Administração Central e Regional	POCP	POC - Educação POCMS POCP
	Administração Local		POCAL
	Segurança Social		POCISSSS

Fonte: Adaptado de Caiado e Pinto (2001:25).

Quadro 2 - Aplicação do POCP e planos sectoriais no SPA

Assim, a estrutura do sistema português de Contabilidade Pública assenta na articulação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, num plano de contas geral e em quatro planos sectoriais, o POCAL, o POC-Educação, o POCMS e o POCISSSS.

No quadro 3 elaborado por Teixeira (2009), apresenta-se a comparação da estrutura do POCP com os seus planos sectoriais. Pelo quadro verificamos que dos treze pontos referidos no mapa comparativo, nove são coincidentes.

⁴ Caiado (2004:11) refere que “por definição, um plano sectorial abrange o tratamento das operações específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade, sempre dentro do modelo definido no plano geral, isto é, o plano sectorial vai dar resposta às necessidades de informação dos organismos do respectivo sector, com o desenvolvimento adequado, mas tem que respeitar o modelo genérico do plano nacional”.

⁵ Sendo entidades equiparadas: as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, e as entidades que por lei estejam sujeitas à contabilidade das autarquias locais (nº 2, Artº 2, DL 54-A/99). Não é aplicado às empresas municipais, intermunicipais e regionais.

Pontos	POCP	POCAL	POC – Educação	POCMS	POCISSSS
1	Introdução				
2	Considerações técnicas				
3	Princípios contabilísticos	Princípios e regras	Princípios contabilísticos	Princípios e regras	
4	Critérios de valorimetria				
5	Balanço				
6	Demonstração dos resultados				
7	Mapas de execução orçamental				Notas ao mapa de controlo orçamental
8	Anexos às demonstrações financeiras				
9	Quadro de contas				
10	Código de contas				
11	Notas explicativas				
12		Sistemas contabilísticos - documentos e registos	Normas de consolidação de contas	Consolidação de contas	
13	Relatório de gestão				

Fonte: Teixeira (2009).

Quadro 3 – Comparação da estrutura do POCP com os seus planos sectoriais

No que toca à análise comparativa referente ao ponto reservado ao código das contas, verifica-se que as classes de contas do POCP são coincidentes com as classes dos planos sectoriais, bem como o é a articulação entre as classes e os sistemas contabilísticos, ainda que ao nível da classe 9 não esteja claramente referida a sua afectação à contabilidade analítica. As diferenças surgem com a decomposição das contas nas classes apresentadas e que resultam de aspectos contabilísticos específicos de cada sector. O quadro 4 resume as classes de contas e correspondentes sistemas contabilísticos que são a base da Contabilidade Pública em Portugal:

Classe	Designação	Sistema Contabilístico
0	Contas de Controlo Orçamental e de Ordem	Contabilidade Orçamental
1	Disponibilidades	Contabilidade Patrimonial
2	Terceiros	
3	Existências	
4	Imobilizações	
5	Fundo Patrimonial	
6	Custos e Perdas	
7	Proveitos e Ganhos	
8	Resultados	
9	Contas da Contabilidade Analítica	Contabilidade Analítica

Fonte: Teixeira (2009).

Quadro 4 - Articulação entre as classes do plano de contas, do POCP e planos sectoriais, com os sistemas contabilísticos neles previstos

Os sistemas contabilísticos e sua articulação são a base do sistema de informação público no âmbito da reforma da Contabilidade Pública devendo permitir, para além do controlo do cumprimento da legalidade, a análise e avaliação das decisões tomadas e servir de apoio as decisões futuras. A contabilidade que nos organismos públicos, tradicionalmente tinha como finalidade executar, liquidar e controlar o orçamento, deve reflectir hoje objectivos de eficiência, eficácia e economia. A implementação dos diversos planos e sistemas contabilísticos era de extrema importância para os objectivos da reforma. Contudo, diferentes estudos académicos levam-nos a concluir que esses planos não estão completamente implementados, principalmente ao nível da contabilidade analítica, o que será desenvolvida, no âmbito do POCAL, no ponto 4 do presente estudo.

No âmbito da investigação em curso, especificamente no caso POCAL e de acordo com Carvalho *et al.*, (2009:37), constata-se que este plano tem como objectivos: “(i) fornecer a informação necessária para as autarquias prepararem as contas anuais e outros documentos a apresentar aos diferentes utilizadores, nomeadamente à Assembleia Municipal e ao Tribunal de Contas; (ii) fornecer a informação necessária para calcular os agregados da Contabilidade nacional respeitantes à Administração Pública, particularmente sobre a administração local; (iii) oferecer a informação económica e financeira requerida para tomar decisões de natureza política e de gestão; (iv) melhorar a transparência na gestão dos recursos financeiros e do património que a autarquia administra e controla”. No quadro 5 apresenta-se resumidamente as características dos sistemas contabilísticos no POCAL.

	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
Aplicação	Obrigatória	Obrigatória	Obrigatória
Base de Reconhecimento	Base de Caixa e de Compromissos	Base de Acréscimo	Base de Acréscimo
Contas do Plano	Classe 0 e Conta 25	Classes 1 a 8	Não é atribuída nenhuma Classe
Método de Registo	Digráfico	Digráfico	Omisso
Classificação	Classificação Económica das Despesas e Receitas	Modelo tipo Empresarial	Classificação Funcional
Mapas obtidos, principais informações e outras características	<ul style="list-style-type: none"> • Controlo Orçamental • Mapas Orçamentais com informação de todas as fases da despesa e da receita • PPI – Plano Plurianual de Investimento • Documentos Previsionais • Informação de compromissos de exercícios futuros 	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstração dos Resultados por Natureza • Balanço Patrimonial • Valor actual do Imobilizado • Valor das Dívidas • Valor dos Stocks • Resultados Económicos • Bens de Domínio Público no Activo 	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstração dos Resultados por Funções (facultativo) • Fichas de Contabilidade de Custos • Apuramento dos custos dos bens e serviços, para a fixação das tabelas de tarifas e preços • Reclassificação de custos em directos (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros) e indirectos • Sistema de Custeio Total • Método de Repartição de Base Única

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.*, (1999).

Quadro 5 – A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos no POCAL

Apesar de com o POCP e planos sectoriais se ter registado uma melhoria muito significativa da Contabilidade Pública, a crescente tendência para a normalização contabilística a nível internacional é considerado por vários autores um processo irreversível, e que trará alterações substanciais ao enquadramento nacional da Contabilidade Pública, tal como já produziu no sector privado. À semelhança do que aconteceu na elaboração do POCP, a experiência normalizadora do sector privado pode ser um factor positivo, que facilite a reestruturação da Contabilidade Pública no futuro. Segundo Carvalho (2009), é inevitável que num futuro próximo, (provavelmente 2010) se inicie todo um trabalho de aproximação da Contabilidade Pública ao novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) do sector privado, tal como o POCP se baseou no POC, pois igualmente no sector público deverá existir uma aproximação ao normativo internacional, aplicando-se as normas internacionais para o sector público. Como consequência, no futuro a Contabilidade Pública poderá assentar em apenas um plano de contas, sendo a informação por sector detalhada em normas contabilísticas, que incluam a definição de um conjunto de indicadores e de informação sectorial, e onde a contabilidade analítica poderá ser desenvolvida de acordo com especificidades sectoriais próprias.

3. A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO

A contabilidade analítica, assume um papel fundamental na concretização dos objectivos da reforma da Contabilidade Pública⁶, muito embora este sistema ainda que imposto, não tenha sido desenvolvido no POCP. O

⁶ Relembre-se que de acordo com o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, o novo regime da administração financeira do estado refere que os serviços ou organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão.

diploma de aprovação do POCP não apresenta qualquer referência para a sua aplicação ou plano de contas ou forma de implementação. Justificando esta opção, Caiado (2006:2) refere que “em termos de contabilidade interna ou analítica, é possível que a mesma tenha um lugar próprio no plano sectorial e não no plano geral. Isto porque as necessidades de informação próprias do sector assim o podem suscitar e exigir. Pode não existir contabilidade analítica ou de custos no plano geral e existir tal modelo no plano sectorial. Tal opção não põe em causa a normalização, desde que a situação assim o exija”.

De uma forma geral, a contabilidade analítica tem como objectivo a obtenção de informação sobre a formação dos custos relativos às actividades e aos serviços prestados ao exterior e ainda a obtenção de informação para a análise e controlo de gestão. Para Carvalho *et al.* (1999:49) e numa perspectiva de sector público, a “Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em detalhe, componentes do património da instituição para finalidades de gestão, devendo:

- a) Fornecer informação adequada para valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição;
- b) Informar sobre o custo dos produtos de actividades com fins lucrativos e compará-los com as receitas obtidas da sua venda;
- c) Informar sobre o custo dos produtos e serviços sem objecto de lucro e compará-los com produtos ou serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência;
- d) Realizar a planificação e controlo dos processos para avaliar responsabilidades;
- e) Informar sobre o custo por actividades e/ou centros de responsabilidade;
- f) Fornecer informação para posterior análise económica.”

A nova gestão pública comporta no âmbito da Contabilidade Pública, uma maior transparência e oportunidade informativa, a comparabilidade da informação, a implantação de sistemas de contabilidade de gestão e uma prestação de contas que inclua indicadores de gestão (Julve e Brusca, 2006). Nesse sentido, a contabilidade analítica ou de custos, nas instituições públicas, assume um papel preponderante, como medida de análise e controlo de custos, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos e proporcionando informação imprescindível para o cálculo de indicadores de gestão (Costa e Carvalho, 2005). Contudo, a elaboração de indicadores de gestão no sector público não tem sido um processo fácil, uma vez que a actividade das entidades públicas têm um carácter não lucrativo e está limitada legalmente na sua forma de financiamento, o que faz com que a tradicional análise de resultados, seja uma medida inadequada do desempenho da gestão ou da própria entidade pública (Pradas, 2002). A economia, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos difere, no sector público, em função dos objectivos subjacentes à criação de cada entidade e das funções que lhe estão inerentes.

Como já referido, e consequência da especificidade e diferentes necessidades de informação contabilística, dos diferentes sectores de actividade do sector público administrativo, foram aprovados planos para a saúde, autarquias locais, instituições de solidariedade social e segurança social e educação, apresentado cada um deles, o modelo de implementação da contabilidade analítica. De seguida e de acordo com estudo de Teixeira (2008) são apresentadas as características principais da contabilidade analítica prevista nos planos sectoriais, deixando o seu tratamento no âmbito POCAL para um maior desenvolvimento no ponto 4 do presente estudo.

De uma forma geral, no POC-Educação são apresentados os objectivos para o seu sistema de contabilidade analítica e que deve desenvolver-se nos seguintes aspectos:

- A utilização de um plano de contas assente na classe 9;
- A utilização do sistema de custeio total;
- A imputação dos custos indirectos através de uma base múltipla, embora apresente como regra geral de repartição dos custos indirectos, o coeficiente de imputação que resulta do rácio obtido através do coeficiente entre o número de horas de cada actividade e o total de horas de trabalho;
- A definição do exercício económico na contabilidade analítica, que não é coincidente com o previsto para a contabilidade patrimonial e orçamental;
- A utilização dos custos reais e dos custos padrão, para analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos;
- A obrigatoriedade da elaboração da demonstração de custos por funções;
- Estabelecer o modelo e informação para a elaboração dos mapas de Demonstração dos resultados por actividade ou centro de custo; e
- Proporcionar ao gestor da organização, informação que lhe permita calcular indicadores de eficiência, eficácia e economia a incluir no Relatório de Gestão.

Relativamente ao POCMS que obriga à aplicação da contabilidade analítica nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para os quais exista um plano de contas, refere-se que este sistema contabilístico constitui um potente

instrumento de gestão e um importante factor de análise dos elementos da saúde e deverá ter-se em conta o existente Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), o qual criou as normas necessárias para elaboração de mapas complementares de gestão interna e que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sector da saúde em Portugal. Genericamente, o PCAH utilizando o método das secções homogéneas, calcula o custo unitário de cada centro de custo, para depois o imputar aos objectos de custo e assim apurar os seus custos unitários. As secções nele propostas são agrupadas em secções principais, secções auxiliares de apoio clínico, secções auxiliares de apoio geral, secções administrativas e secções não imputáveis. Quanto aos proveitos, o PCAH refere que a sua imputação deve ser efectuada pelas secções principais e auxiliares de acordo com a tabela apresentada no ponto denominado imputação dos proveitos. Os mapas definidos para a contabilidade analítica são, o mapa da realização das secções homogéneas–custos e o mapa de realização das secções homogéneas–proveitos. Acresce ainda, que no POCMS a demonstração dos resultados por funções não tem carácter obrigatório.

Finalmente, o POCISSSS prevê a criação dos centros de custos que se considerem mais relevantes e a serem desenvolvidos na classe 9, salientando que a partir do apuramento do custo de cada centro de custos, poderá através do método das secções homogéneas, efectuar-se o apuramento do custo dos serviços das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social. A este propósito, no ponto 2.8, relativamente à contabilidade analítica, o POCISSSS refere que no contexto das competências atribuídas ao sistema de solidariedade e segurança social e ainda às exigências do controlo de gestão, se devem criar centros de custos, regras e mapas adequados que a cada momento a dinâmica da gestão do sistema determine. Por outro lado, no ponto destinado às notas sobre a contabilidade analítica, o POCISSSS confirma a importância atribuída a este sistema contabilístico, referenciando-o como um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise das receitas e despesas do sistema de solidariedade e de segurança social. Neste sentido, entende que o seu desenvolvimento num futuro próximo, constituirá um complemento de gestão que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sistema. Todavia, nada refere sobre as secções principais e auxiliares a serem criadas, bem como não apresenta a estrutura de mapas a elaborar, ou a forma de divulgar a informação obtida.

Podemos assim verificar que a contabilidade analítica no sector público apresenta características obrigatórias e diferentes de sector para sector, apresentando ainda outro aspecto diferenciador, bastante importante face à sua utilização no sector privado. Historicamente neste, a contabilidade analítica é um sistema contabilístico vocacionado e ajustado ao utilizador interno, sendo a informação obtida, específica da entidade. A informação é organizada para responder às necessidades do utilizador interno não estando associada à obrigatoriedade de divulgação externa ou à comparabilidade entre organizações. Todavia, na administração pública, constatamos que para além de privilegiar também o utilizador externo, harmoniza, por sector, a forma como é obtida e divulgada a sua informação, nos documentos de prestação de contas (Teixeira, 2009)

4. A CONTABILIDADE ANALÍTICA NAS AUTARQUIAS LOCAIS DO DISTRITO DE SETÚBAL

4.1. A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO POCAL

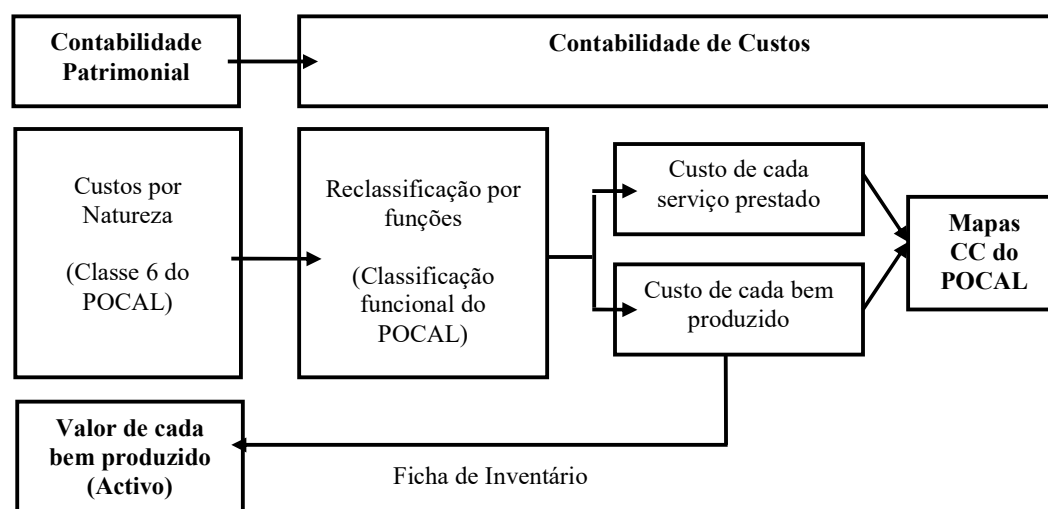
No POCAL as regras relativas à contabilidade analítica encontram-se na parte designada por contabilidade de custos. Esta segue igualmente a lógica contrária às características tradicionais da contabilidade analítica que se baseia na flexibilidade das organizações na escolha dos seus modelos de apuramento de custos, uma vez que o POCAL define o modelo de custeio a ser aplicado de forma obrigatória pelas entidades no seu âmbito, baseando-se este modelo na informação por centros de custos e no apuramento dos custos por funções e por bens e serviços. Costa e Carvalho (2005) referem que a apresentação de algumas regras pelo POCAL para a elaboração da contabilidade de custos é importante para a uniformização do apuramento dos custos dos bens e serviços, para que não existam grandes diferenças entre as tabelas de tarifas e preços das diversas autarquias. Neste sentido, para alcançar estes objectivos, apresenta um conjunto de documentos obrigatórios para a elaboração da contabilidade, tal como de algumas regras sobre a sua execução, caso do apuramento dos custos directos e indirectos das funções, bens e serviços.

Assim, e relativamente à organização do sistema de Contabilidade de Custos e nomeadamente à utilização da Classe 9, o POCAL nada refere, não sendo apresentado uma estrutura de plano. Comparativamente com os outros planos sectoriais o POCAL poderia desde logo ter reservado a classe 9 para este sistema de contabilidade, embora a tenha igualmente deixado em aberto. Diversos estudos sobre a contabilidade analítica no POCAL apresentam propostas de plano de contas assentes na classe 9 (Bernardes, 2003; Nicolau *et al.*, 2004; Almeida, 2005; Carvalho *et al.*, 2006). Igualmente no POCAL não existe a definição do sistema de movimentação das

contas para a Contabilidade de Custos, isto é, não se estabelece se deve ser elaborada pelo sistema unigráfico ou digráfico. Segundo Carvalho *et al.*, (2006) tendo em consideração que o sistema orçamental e o sistema patrimonial registam as suas operações pelo sistema digráfico, a Contabilidade de Custos também deve usar o sistema digráfico.

Dado que o POCAL define no ponto 2.8.3.1, a obrigatoriedade no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços, a classificação funcional é muito importante nas autarquias. Assim, no ponto 10.1 o POCAL, detalha as funções que as autarquias devem realizar, para alcançarem diferentes objectivos. Existem quatro funções principais (funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções), dentro destas funções o plano apresenta várias sub-funções que devem ser efectuadas por estas entidades.

Segundo o ponto 2.8.3.5 do POCAL o custo de cada função, bem ou serviço é alcançado através da soma dos custos directos com os custos indirectos obtidos conforme o ponto 2.8.3.4. O POCAL deixa entender a utilização do Sistema de Custeio Total, apesar de não o mencionar de forma explícita. Esta opinião é defendida por diversos autores (Bernardes, 2003; Correia, 2002; Nicolau, *et al.* 2004; Costa e Carvalho, 2005; Carvalho *et al.*, 2006; e Carvalho e Silveira, 2008).



Fonte: Carvalho, *et al.*, (2006:128).

Figura 1 – Reclassificação dos Custos na Contabilidade de Custos

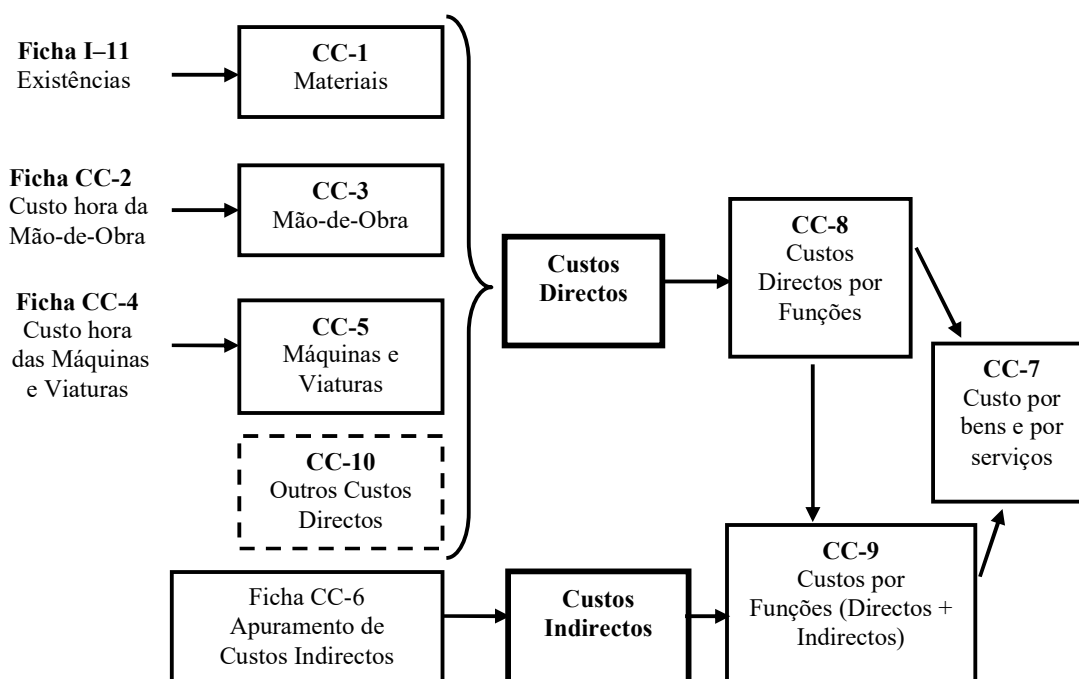
Conforme figura 1, é desejável que exista uma articulação entre a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade de Custos, ou seja, deve-se reclassificar os custos da classe 6 na Contabilidade de Custos de modo a determinar os custos das funções, bens e serviços. Assim, para apurar correctamente os custos, é essencial analisar a estrutura das entidades, os bens executados e os serviços prestados pelas autarquias.

O ponto 2.8.3.2 do POCAL estabelece que “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”, constata-se que o POCAL sugere a reclassificação dos custos por natureza em custos directos e indirectos. Neste sentido, a imputação dos custos indirectos efectua-se “após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada função corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total geral dos custos directos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indirectos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total dos custos directos da função em que se enquadram” (ponto 2.8.3.3 do POCAL).

Conforme já salientado o POCAL, no ponto 2.8.3.6, estabelece uma série de documentos para a elaboração da Contabilidade de Custos (CC) e no ponto 12.3 do plano define a informação que cada uma destas fichas deve conter. Assim, esses documentos assentam nos seguintes mapas: a) “Materiais (CC-1); b) Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2); c) Mão-de-obra (CC-3); d) Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); e)

Máquinas e Viaturas (CC-5); f) Apuramento de custos indirectos (CC-6); g) Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7); h) Apuramento de custos directos da função (CC-8); i) Apuramento de custos por função (CC-9)”.

As fases para a elaboração dos documentos estabelecidos pelo POCAL (ver figura 2), com o objectivo do apuramento dos custos dos bens e serviços, são as seguintes (Carvalho *et al.*, 2006): (i) Os custos devem ser classificados por custos directos e indirectos, ou seja, em Materiais CC-1 (informação da ficha de existências I-11); Mão-de-Obra CC-3 (informação da ficha CC-2); Máquinas e Viaturas CC-5 (informação da ficha CC-4); Outros Custos Directos CC-10⁷; e Custos Indirectos CC-6; (ii) Os custos directos devem ser repartidos pelas diferentes funções (classificação funcional), originando no mapa CC-8; (iii) Devem ser efectuados os cálculos para alcançar os custos indirectos que devem ser repartidos pelas diferentes funções. Deste modo, através da soma dos custos indirectos com os directos das funções CC-8, elaboramos o mapa CC-9; (iv) Por fim, devem ser repartidos os custos directos e indirectos de cada função pelos diferentes bens e serviços da entidade. Resultando no mapa CC-7, isto é, o custo por bem produzido e serviço prestado.



Fonte: Adaptado de (Carvalho, *et al.*, 2006)

Figura 2 – Fichas e Mapas de Apuramento de Custos no POCAL

Ao comparar-se as regras para implementação da contabilidade de custos do POCAL, com os restantes planos do sector público, verificamos algumas semelhanças e diferenças, que seguidamente se identifica:

- Todos os planos mencionam o termo contabilidade analítica à excepção do POCAL que refere contabilidade de custos;
- Todos os planos reservam a classe 9 para a contabilidade analítica à excepção do POCAL. Importa salientar que o POC-E sugere um plano de contas sendo os restantes omissos;
- O POCAL, o POC-E, PCAH apresentam mapas para a elaboração da contabilidade analítica, ao contrário do POCP e POCISSSS;
- Para apuramento de custos, o PCAH e o POCISSSS prevêm a elaboração por centro de custos, de realçar que o PCAH refere que deve ser utilizado o método das secções homogéneas. POC-E estabelece o apuramento por actividades intermédias e finais, isto é, segundo o Custeio Baseado nas Actividades;
- Relativamente à reclassificação dos custos, o POCAL, PCAH e o POC-E estabelecem para custos directos e indirectos, sendo os restantes planos omissos sobre o assunto;

⁷ Segundo Carvalho *et al.*, (2006), esta ficha não é mencionada no POCAL mas dada a relevância destes custos no apuramento do custo das funções, bens e serviços deveria ser realizada pelas autarquias.

- Face aos custos indirectos, o POC-E e POCAL mencionam a utilização de base única de repartição. Contudo o POC-E admite o método de base múltipla;
- O sistema de custeio a utilizar pela análise dos planos deve ser o total. Contudo pelo POC-E, POCISSSS e o POCP também se pode utilizar o sistema de custeio racional.

Como vimos, o POCAL, tal como os outros planos sectoriais, quando apresenta as regras de implementação da contabilidade analítica, efectua uma ruptura com a visão tradicional desse sistema contabilístico. Harmoniza e impõe, a informação a obter e a divulgar, nas Demonstrações Financeiras, no que se refere a este sistema contabilístico. Ou seja, deixa de ser uma contabilidade de cariz exclusivamente interna e ajustada à organização, reconhecendo-se a sua utilidade para os utilizadores externos. Costa e Carvalho (2005), afirmam que a contabilidade analítica continua a ser uma contabilidade interna, no entanto, reconhecem a sua utilidade para os cidadãos, contribuintes e utentes, para puderem avaliar se os recursos foram bem aplicados. Referem ainda que continua a tratar-se de um sistema contabilístico dirigido essencialmente para o interior da organização, sem prejuízo da sua informação ser também utilizada, externamente, no controlo da eficiência, eficácia e economia.

Acresce, que a harmonização da informação contabilística prevista no POCAL, permite uma análise comparativa dos custos no sector, quer relativamente a objectivos definidos pela instituição, quer entre instituições. Para garantir a comparabilidade dos indicadores calculados, deveriam ser definidos e fixados os indicadores a divulgar e garantir que a fórmula de cálculo era semelhante.

4.2. A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA NO DISTRITO DE SETÚBAL

O estudo procura caracterizar o grau de implementação da Contabilidade de Custos nos municípios do distrito de Setúbal (quadro 6) e as suas práticas. Para atingir os objectivos estabelecidos para a nossa investigação, procedemos ao envio de um inquérito, entre Setembro e Outubro de 2009, aos municípios em análise, tendo em consideração estudos realizados em Portugal (Costa, 2005; Costa, 2008). A análise dos inquéritos foi efectuada através de estatística descritiva.

Segundo a Constituição da República Portuguesa no nº 2 do art. 235 Autarquias Locais são “pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”, ou seja, as freguesias e municípios. A freguesia é a autarquia local que dentro do território municipal, visa a prossecução dos interesses comuns da população residente nas suas delimitações (Amaral, 2002). Os principais órgãos são Assembleia de Freguesia e a Junta de Freguesia. Relativamente ao município é a autarquia local que visa a prossecução dos interesses comuns da população residente num território delimitado (concelho), através de órgãos eleitos (Amaral, 2002). Os principais órgãos do município são: Assembleia Municipal, a Câmara Municipal e o Presidente da Câmara. De realçar, que um município pode integrar, com existência autónoma e estrutura própria, empresas mistas e municipais e serviços municipalizados.

Em Portugal, existem 308 municípios, 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, e 4259 freguesias, 4050 no continente e 209 nas Regiões Autónomas. De referir ainda que existem 55 serviços municipalizados e 184 empresas municipais (DGAL, 2009).

Assim, importa apresentar algumas das características que cada município do distrito de Setúbal apresenta, nomeadamente o número de freguesias, área e população.

Concelhos	Freguesias	Área (Km ²)	População
Alcácer do Sal	6	1.465	13.716
Alcochete	3	129	14.347
Almada	11	70	164.844
Barreiro	8	32	79.047
Grândola	5	807	14.543
Moita	6	55	69.603
Montijo	8	348	40.199
Palmela	5	463	57.014
Santiago do Cacém	11	1.060	30.305
Seixal	6	96	161.327
Sesimbra	3	195	42.076
Setúbal	8	172	118.696
Sines	2	203	13.531

Total	82	5.095	819.248
--------------	-----------	--------------	----------------

Fonte: www.amrs.pt

Quadro 6 - Caracterização dos municípios do distrito de Setúbal

Dos 13 inquéritos enviados, obtivemos 12 respostas, o que representa 92,3% do universo do estudo.

Quando questionados se já possuíam um sistema de Contabilidade de Custos implementado, as respostas demonstram que apenas 25% (3 municípios) o implementaram. Desta forma, verifica-se que a maioria dos municípios, 75% (9 municípios), ainda não começou o processo de implementação da Contabilidade de Custos.

No estudo realizado por Costa, (2005), a todos os Municípios, serviços municipalizados e empresas municipais do norte de Portugal, no total de 101 questionários, obteve 54 respostas (44 municípios, 5 serviços municipalizados, 5 empresas municipais). Constatou que 14 municípios, os 5 serviços municipalizados e 1 empresa municipal já tinham implementado a contabilidade de custos. A mesma autora, em 308 municípios portugueses contactou telefonicamente 146 municípios, tendo constatado que 60 (41,1%) municípios já tinham um sistema de Contabilidade de Custos, sendo 85% desses ainda estavam numa fase inicial, ou seja, apenas imputavam custos directos aos objectos de custos (Costa, 2008). Igualmente Fernandes *et al.* (2009), constataram que o grau de desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios era baixo.

O Tribunal de Contas (2005), efectuou uma avaliação ao grau de implementação do POCAL nos municípios da Região Autónoma dos Açores, constatou-se que nenhuma autarquia tinha implementado a Contabilidade de Custos.

O estudo desenvolvido por Carvalho *et al.*, (2009), sobre o índice de conformidade das práticas e informação com os requisitos exigidos pelo POCAL, relativamente ao ano de 2007, constatou que a Contabilidade de Custos surge em último com 24% (73 municípios). Importa realçar, que nos anos de 2005 e 2006 se constatou um índice de conformidade da Contabilidade de Custos de 16% (48 municípios). Tal como refere Carvalho *et al.*, (2009:37) “o subsistema de contabilidade de custos ainda não se encontra em funcionamento para a maioria dos municípios”.

Assim, passados vários anos da obrigatoriedade de implementação do POCAL pelos municípios, os estudos evidenciam a existência de um número significativo de municípios que não concluíram ou começaram a sua implementação, relativamente à contabilidade de custos. Diversas razões são mencionadas para tal facto, e tendem a estar associadas à falta de recursos humanos, de trabalhadores com qualificações adequadas, de vontade política, entre outros (Teixeira *et al.*, 2005; Costa, 2005; Costa, 2008, Carvalho *et al.*, 2009). De realçar que o estudo desenvolvido por Costa e Carvalho (2005) os municípios apresentaram como motivos que contribuíram para a não implementação da Contabilidade de Custos: as dificuldades de implementar na prática um sistema dessa natureza e a escassez de recursos humanos, bem como a falta de formação de pessoal.

Questionámos os nossos inquiridos sobre o grau de relevância atribuída a ter um sistema de Contabilidade de Custos que forneça indicadores que permita medir a eficiência, eficácia e economia (três e's), bem como, informação para apoiar a tomada de decisão. As respostas demonstram que os inquiridos consideram muito relevante que o sistema disponibilize indicadores que permitam medir os “três e's”, e apoiar a tomada de decisões, ou seja, informação que satisfaça a gestão. Importa salientar, que Jones e Pendlebury (2000), Correia (2002), Nicolau *et al.* (2004), Costa (2005) partilham da mesma opinião, ou seja, a informação retirada do Sistema de Contabilidade de Custos deve facilitar a medição e a gestão com eficiência, eficácia e economia.

	Pouco relevante	Relevante	Muito relevante	NS/NR
Um sistema que forneça indicadores que permitam medir a eficiência, eficácia, economia	0%	41,65%	41,65%	16,7%
Um sistema que disponibilize informação que permita apoiar na tomada de decisões.	0%	16,7%	74,97%	8,33%

Fonte: Inquérito

Quadro 7 - Relevância do Sistema de Contabilidade de Custos

Carvalho *et al* (2005:34) referem que “devia ser definido um conjunto de indicadores de eficiência, eficácia e economia e respectivos significados, para serem apresentados no Relatório de Gestão, com vista à avaliação da performance da autarquia e a prestação de responsabilidades”. Fernandes e Guzmán (2003), referindo-se às

Autarquias Portuguesas, afirmavam que os indicadores mais aplicados e utilizados são os que têm um carácter económico-financeiro e orçamental.

Neste sentido o sistema de Contabilidade de Custos não se deve limitar a cumprir as obrigações previstas na legislação mas também apoiar a tomada de decisões internas (Geiger e Ittner, 1996; Bernardes, 2003).

Quando questionados sobre o critério que utilizam para a imputação dos custos indirectos, obtivemos como resposta, o método de base única, conforme previsto no POCAL, isto é, os custos indirectos são repartidos em função dos custos directos. Existem dois municípios que usam o Sistema de Custeio Directo, ou seja, não imputam custos indirectos aos objectos de custo, apesar de procederem à reclassificação dos custos em directos e indirectos. Tal pode resultar dos inquiridos estarem eventualmente numa fase inicial de implementação da contabilidade de custos.

Em comparação com a implementação da contabilidade analítica em outros planos sectoriais podemos verificar que o seu nível é igualmente baixo. Teixeira (2009) relativamente a um inquérito, efectuado a todas as instituições do ensino superior público em Portugal, entre Março e Dezembro de 2006, com uma taxa de resposta de 40,9%, e por isso abrangidas pelo plano sectorial da educação, constatou que o sistema de contabilidade menos implementado é o de contabilidade analítica, com cerca de 25% das instituições a afirmarem que o implementavam. Todavia, apenas 8,2% calculavam custos por actividades e só 6,5% repartiam custos indirectos, ou seja, a maioria, apenas calcula custos directos. Quanto à importância atribuída à informação obtida nesse sistema contabilístico, há um forte pendor para o cumprimento da legalidade (40% no grau de mais importante), face ao apoio à gestão, ou ao cálculo de indicadores de eficiência, eficácia e economia, que apresentavam no grau de mais importante, 25%.

É assim evidente, que a contabilidade analítica representa o sistema contabilístico com menor implementação no sector público e tal como confirma Carvalho (2007), num estudo sobre a “análise *swot* da Contabilidade Pública em Portugal” em que identificou como uma das fraquezas internas, o atraso da implementação da contabilidade de custos, concluindo depois que, se por um lado, a contabilidade constitui um meio de comunicação de informação para a tomada de decisão, por outro, que a informação contabilística ainda é pouco utilizado pelos seus destinatários.

CONCLUSÃO

No presente estudo efectuou-se uma breve apresentação do enquadramento legal relativo à contabilidade pública, evidenciando a importância do POCP na normalização contabilística do Sector Público Administrativo e a necessidade de a este plano geral, se associarem os planos sectoriais para a educação, saúde, instituições de solidariedade social e segurança social e autarquias locais, para que se pudesse implementar a contabilidade analítica ou de custos, em cada um desses sectores de actividade. A contabilidade analítica na realidade do sector público assenta numa imposição legal, em normas específicas e não contempla apenas a produção de informação para efeitos internos. Salientámos também, face à proximidade do POCP com o POC, da necessidade de a nível nacional, se estudar uma proposta de aproximação do normativo nacional, ao internacional no âmbito do desenvolvimento do SNC.

Apresentou-se em maior detalhe a contabilidade de custos prevista no POCAL, o qual se baseia num conjunto de mapas que deverão permitir o apuramento do custo por funções e do custo dos bens e serviços. Verificou-se que a concretização do modelo de implementação da contabilidade de custos apresenta um detalhe e complexidade que exige a devida adequação de meios humanos e materiais.

Posteriormente no inquérito efectuado entre os meses de Setembro e Outubro de 2009, a todos os municípios no distrito de Setúbal verificou-se que a contabilidade analítica apresenta um nível de implementação baixo, mas que os seus dirigentes reconhecem a sua mais valia na produção de informação para apoio à gestão. Apenas 25% dos municípios inquiridos apresenta técnicas de contabilidade de custos aplicadas. Na comparação com outros estudos de âmbito nacional ou estudos sobre a implementação da contabilidade analítica noutros sectores, verificou-se que a realidade é semelhante e que resulta em grande parte da falta de recursos materiais e humanos. Material, porque sem um adequado software e sistema de informação, não se consegue articular a contabilidade orçamental com a analítica ou de custos. Humana, dado que, se por um lado sem formação específica não se implementa adequadamente o modelo previsto de contabilidade analítica e por outro, sem a participação e responsabilização na organização e implementação do modelo, essa informação, ainda que obtida, não será utilizada para apoio à gestão, mas apenas o cumprimento de um requisito legal.

Há que impulsionar a Contabilidade Pública e mais concretamente a contabilidade analítica, sendo muitos os que o podem fazer, tais como, investigadores (fazendo investigação aplicada), jovens diplomados (aplicando conhecimentos adquiridos), a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (defendendo a necessidade do TOC), órgãos de controlo externo (tais como o Tribunal de Contas exigindo um melhor suporte da informação), Revisores Oficiais de Contas (na certificação de contas), outros utilizadores da informação contabilística (bancos) e ainda as empresas de software (desenvolvimento de programas adequados).

Assim, face às carências evidenciadas pelo inquérito e o papel da investigação como de factor progresso da comunidade, o futuro do nosso projecto assenta no compromisso de desenvolver nos municípios de Setúbal um modelo de contabilidade analítica que facilite a gestão autárquica.

BIBLIOGRAFIA

- Almeida, José (2005): “Contabilidade de Custos para Autarquias Locais – Modelo para o Sector Público Administrativo”, Vida Económica, 2ª Edição, Porto.
- Almeida, José Marques, Marques, Maria da Conceição (2002): “Public Accounting in Portugal: From the Monarchy 1761 to the II Republic”, <http://www.deakin.edu.com>.
- Amaral, Freitas (2002): “Curso de direito administrativo”, Volume I, Almedina, 2ª edição, Coimbra.
- Bernardes, Arménio (2003): “Contabilidade Pública e Autárquica – POCF e POCAL”, CEFA, 2ª Edição, Coimbra.
- Caiado, António Pires (2002): “Contabilidade de Gestão”, Áreas Editora, 2ª Edição, Lisboa.
- Caiado, António Pires (2004): “A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas do IFAC”, *Revista Revisores e Empresas* nº 24, da *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, pp. 9-11.
- Caiado, António Pires (2006): “A Contabilidade Pública: Novos desafios”, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006.
- Caiado, António Pires, Pinto, Ana Calado (2001): “Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, Áreas Editora, 2ª Edição, Lisboa.
- Carvalho, João Baptista (2000): “10 Anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal”, II Encontro Nacional do INA, Lisboa.
- Carvalho, João Baptista (2004): “Contabilidade Pública Importância e Situação Actual”, Jornadas de Ciências Empresariais, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Portalegre.
- Carvalho, João Baptista (2007): “Análise Swot da Contabilidade Pública em Portugal”, IX Prolatino - Congresso Internacional do Mundo Latino, Lisboa.
- Carvalho, João Baptista (2009): “Contabilidade Pública: evoluções e preocupações”, III Congresso da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, João Baptista, Caiado, António Pires, Silveira e Olga Pacheco (2006): “Contabilidade Orçamental na Administração Pública”, Formação Eventual 0306 da *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, CTOC*, realizada a nível nacional entre 02/10 e 20/10 de 2006, pp. 9-123.
- Carvalho, João Baptista, Fernandes, Maria e Teixeira, Ana (2006): “POCAL Comentado”, 2ª Edição, Rei dos Livros, Porto.
- Carvalho, João Baptista, Fernandes, Maria José, Camões, Pedro e Jorge, Susana (2009): “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2007”, Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.
- Carvalho, João Baptista, Jorge, Susana, Fernandes, Maria José, e Camões, Pedro (2005): “Implementação do novo sistema de Contabilidade Autárquica - Conformidade e Fiabilidade da Informação Relatada”, *Revista nº 65 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 26 - 35.
- Carvalho, João Baptista, Martínez, Vicente e Pradas, Lourdes (1999): “Temas de Contabilidade Pública”, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- Carvalho, João Baptista e Ribeiro, Verónica (2004): “Os Planos Sectoriais Decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, *Revista nº 56 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, p. 20 - 31.
- Carvalho, João Baptista e Silveira, Olga Pacheco (2008): “Prestação de Contas na Administração Pública”, Formação Eventual 0308, da *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, CTOC* pp. 107-480.
- Correia, Fernando (2002): “Contabilidade de custos e analítica no POCAL”, *Revisores e Empresas*, Ano 4, nº18, pp. 7-26.
- Costa, Teresa (2005): “A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias – o caso da fixação das tarifas e preços municipais”, Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Setembro, Braga.
- Costa, Teresa (2008): “A Contabilidade de Custos nas Entidades Locais: O caso dos Municípios Portugueses”, comunicação no XIII Encontro AECA – Contabilidade Rumo ao Futuro, Aveiro.
- Costa, Teresa Carmo, Carvalho, João, Baptista (2005): “O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal”, IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis.
- Fernandes, Maria José, Carvalho, João Batista e Gomes, Patrícia (2009): “Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses” XI Congresso Internacional do Costos Y Gestión”, Argentina.
- Fernandes, Maria José e Guzmán, Cristina Aibar (2003): “Estudio Empírico del Grado de Implantación y Utilización de los Indicadores de Gestión Pública en los Ayuntamientos Portugueses”, XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- Geiger, D. e Ittner, C. (1996): “The Influence of Funding source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices”, *Accounting Organizations and Society*, 21 (6), pp. 549-567.
- Jones, Rowan e Pendlebury, Maurice (2000): “Public Sector Accounting”, Financial Times Management, Prentice Hall, 5ª Edição, Harlow.
- Nicolau, José, Correia, Francisco e Portela, Ricardo (2004): “POCAL: Contabilidade de Custos”, Edição Associação dos Técnicos Administrativos Municipais, Santarém.
- Julve, V. Montesinos e Brusca, I. (2006): “La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional”, IX Jornada de Contabilidad Pública. Universidad de la Rioja, ASEPUC, La Rioja.
- Pinto, Ana Calado e Santos, Paula Gomes (2005): “Gestão Orçamental Pública”, Publisher Team, Lisboa.
- Pradas, Lourdes Torres (2002): “La Auditoría Operativa, un instrumento para la mejora de la Gestión Pública”, AECA Monografías, Gráficas ORMAG, Madrid.
- Teixeira, Ana Bela (2008): “A Contabilidade Analítica no Sector Público Administrativo em Portugal”, XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, Brasil.
- Teixeira, Ana Bela (2009): “A Contabilidade como Sistema de Informação nas Instituições do Ensino Superior Público em Portugal – O Caso da Escola Superior de Ciências Empresariais”, Tese de Doutoramento, Universidade Aberta, Novembro, Lisboa.

Teixeira, Ana Bela, Mata, Carlos, Rita, Rui, Gonçalves, Sidalina e Rosário, Carla (2005): “Da implementação da Contabilidade Analítica à informação relevante para a gestão – Uma abordagem comparativa dos objectivos do POC e do POCP.”, 2º Concurso de Projectos de Investigação do Instituto Politécnico de Setúbal.
Tribunal de Contas (2005): “Avaliação do Grau de Implementação do POCAL nos Municípios da Região Autónoma dos Açores”, Relatório nº 19/2005 – FS/SRATC, Secção Regional dos Açores.

LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro – Plano Oficial de Contabilidade .
Decreto - Lei nº 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado.
Decreto - Lei nº 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.
Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
Decreto – Lei nº 12/2002 de 25 de Janeiro – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.
Lei nº 1/2005, de 12 de Agosto – Constituição da República Portuguesa.
Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.
Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação.
Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde.

SÍTIOS NA INTERNET

www.dgal.pt Consultado em 18/11/2009.
www.amrs.pt Consultado em 18/11/2009.