

O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal

Teresa Do Carmo Salgueiro Da Costa
João Baptista Da Costa Carvalho

Resumo:

Tendo em conta a escassez de recursos que caracteriza a gestão das entidades públicas, torna-se cada vez mais pertinente a necessidade de efectuar um adequado controlo da eficiência e eficácia na utilização desses mesmos recursos. Desta forma, os municípios depararam-se com a necessidade de implementar adequados sistemas de Contabilidade de Custos com vista à determinação dos custos das funções e dos bens e serviços, à justificação das tarifas e preços, bem como para obtenção de informação fiável para a tomada de decisões por parte dos gestores. Pretendemos com esta comunicação verificar se os municípios e os serviços municipalizados portugueses já implementaram um sistema de Contabilidade de Custos, de acordo com as regras definidas no plano de contabilidade aplicável a estas entidades, e aferir acerca da importância da informação fornecida por este ramo da contabilidade na fixação das tabelas de tarifas e preços.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal

Teresa do Carmo Salgueiro da Costa (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave) tcosta@ipca.pt
João Baptista da Costa Carvalho (Universidade do Minho) jcarvalho@eeg.uminho.pt

Resumo

Tendo em conta a escassez de recursos que caracteriza a gestão das entidades públicas, torna-se cada vez mais pertinente a necessidade de efectuar um adequado controlo da eficiência e eficácia na utilização desses mesmos recursos. Desta forma, os municípios depararam-se com a necessidade de implementar adequados sistemas de Contabilidade de Custos com vista à determinação dos custos das funções e dos bens e serviços, à justificação das tarifas e preços, bem como para obtenção de informação fiável para a tomada de decisões por parte dos gestores. Pretendemos com esta comunicação verificar se os municípios e os serviços municipalizados portugueses já implementaram um sistema de Contabilidade de Custos, de acordo com as regras definidas no plano de contabilidade aplicável a estas entidades, e aferir acerca da importância da informação fornecida por este ramo da contabilidade na fixação das tabelas de tarifas e preços.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Fixação de tarifas e preços; Administração Local Portuguesa.

Área Temática: Gestão de Custos no Sector Governamental

1. Introdução

O funcionamento da Administração Local em Portugal acarreta uma série de gastos que é indispensável gerir de forma eficiente e eficaz. A procura de receitas, para fazer face ao acréscimo das despesas, constitui um problema de difícil resolução. Para além do recurso a empréstimos, com a desvantagem do acréscimo de encargos que ocasiona no futuro, as tarifas e preços, não sendo uma das principais receitas dos municípios, não deixam de ser a receita em relação à qual estas entidades têm maior possibilidade de intervenção na sua fixação. Desta forma, os gestores poderão ser levados a aumentar os valores a cobrar com o objectivo de aumentarem as suas receitas.

Torna-se, assim, cada vez mais relevante a existência de adequados sistemas de Contabilidade Analítica ou de Custos que permitam um correcto apuramento de custos, o fornecimento de informação pertinente e oportuna para efeitos de planeamento, controlo de custos e para auxiliar a tomada de decisão por parte dos gestores. O POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais), aprovado em 1999, veio responder a estas necessidades ao tornar obrigatória, nos municípios, a implementação de um sistema de Contabilidade de Custos, para além da Contabilidade Orçamental e da Contabilidade Patrimonial. Este sistema deverá permitir apurar o custo dos bens e serviços, para com base nestes custos se fixarem as tarifas e preços.

Assim, com este estudo pretendemos, tendo por base as regras do POCAL, dar a conhecer a realidade dos municípios e dos serviços municipalizados, em Portugal, no que diz respeito à implementação da Contabilidade de Custos e analisar o contributo da informação fornecida

por este sistema de contabilidade para a fixação das tarifas e preços.

Neste sentido, num primeiro ponto deste trabalho, é caracterizada a Contabilidade de Custos na Administração Pública portuguesa e posteriormente são analisadas as regras para apuramento de custos propostas pelo POCAL, assim como o contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços municipais. O estudo termina com a apresentação dos resultados de um estudo empírico em que se procuraram abordar as temáticas em análise.

2. A Contabilidade Analítica ou de Custos na Administração Pública Portuguesa

Perante a preocupação crescente com a obtenção de eficiência e economia na gestão dos gastos públicos, a informação proporcionada pelas Demonstrações Financeiras tradicionais torna-se escassa. Neste cenário, a Contabilidade Analítica ou de Custos, nas instituições públicas, assume actualmente um papel preponderante. Hernández e Boy (1997) referem que a implementação de um adequado sistema de Contabilidade Analítica permite introduzir doses de racionalidade na tomada de decisões, assim como realizar, de um modo adequado, o controlo de gestão para a correcta administração dos recursos que são colocados ao dispor das entidades públicas. Não obstante, para além da importância que reveste a informação proporcionada pela Contabilidade Analítica para os gestores públicos, não podemos deixar de reconhecer a sua utilidade para os cidadãos, contribuintes e utentes. Estes utilizadores precisam conhecer a informação interna para avaliarem se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente (GÓMEZ, 2001). Trata-se, assim, de uma contabilidade dirigida essencialmente para o interior da organização, sem prejuízo das suas informações serem também utilizadas no exercício do controlo da eficiência e eficácia, realizado por órgãos externos (FERNÁNDEZ, 1987).

A informação sobre custos na Administração Pública é essencial nas seguintes áreas: orçamentação; controlo e redução de custos; determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços públicos; medição do desempenho; avaliação de programas; tomada de decisões de tipo económico (IFAC - *International Federation Accountants*, 2000; FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*, 1995).

No entanto, e apesar da importância que este ramo da contabilidade reveste neste sector tão particular, não podemos descurar que a implementação, na Administração Pública, de um sistema de Contabilidade Analítica ou de Contabilidade de Gestão não é uma tarefa fácil. Por um lado, obriga a um conhecimento exaustivo e minucioso das técnicas de produção, da complexa estrutura organizativa pública e do grau de descentralização das decisões e, por outro lado, exige aos gestores públicos tarefas acrescidas em relação aos privados que prestam contas da sua actividade principalmente aos accionistas (DIÁZ & DOPICO, 2003).

Em Portugal, a necessidade de um sistema de Contabilidade Analítica para os organismos públicos começou a ser debatida no início da reforma da Contabilidade Pública, materializada pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública) e pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que veio estabelecer o Regime da Administração Financeira do Estado. Contudo, foi o surgimento do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que veio reforçar a importância deste sistema de contabilidade, ao integrar os três ramos da contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica. Não obstante, e apesar de tornar obrigatória a Contabilidade Analítica, este plano não define documentos, normas ou regras para a sua elaboração, nem fases obrigatórias para tal, tendo remetido para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre o desenvolvimento deste sistema contabilístico (ponto 2.2 do POCP). Os planos sectoriais, que surgiram após a aprovação do POCP e que incidem sobre vários sectores da Administração Pública (Administração Local, Sector da Educação, Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social e Sector da Saúde), para além de estabelecerem a

obrigatoriedade da Contabilidade Analítica ou de Custos, começaram a apresentar algumas normas, regras e mapas para o desenvolvimento de um adequado sistema de Contabilidade de Gestão.

O POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54 – A/99, de 22 de Fevereiro, criado especificamente para as autarquias locais e entidades equiparadas, tal como o POCP, prevê a existência de três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e de custos. No quadro 1 estão sintetizados os traços mais importantes de cada um destes ramos de contabilidade, sendo a articulação destes três ramos da contabilidade indispensável para conhecer o funcionamento integral dos municípios.

	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
Aplicação	- Obrigatória	- Obrigatória	- Obrigatória
Base de Reconhecimento	- Base de caixa e de compromissos	- Base de acréscimo (<i>accrual basis</i>)	- Base de acréscimo (<i>accrual basis</i>)
Método de Registo	- Digráfico	- Digráfico	- Indefinido
Classificação	- Classificação económica das Despesas e das Receitas	- Modelo tipo empresarial	- Classificação funcional
Mapas obtidos, principais informações e outras características	- 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	- 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	- Demonstração dos Resultados por Funções (facultativa) - 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 1 – A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos no POCAL

3. A Contabilidade de Custos na Administração Local

3.1 Obrigatoriedade da Contabilidade de Custos

Constituindo a Contabilidade de Custos um importante instrumento de gestão financeira, o POCAL estabelece a sua obligatoriedade no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços. De forma a atingir estes objectivos, este diploma apresenta uma série de documentos mínimos obrigatórios para a elaboração da referida contabilidade, dando também indicação de algumas regras sobre a sua execução, nomeadamente ao nível do apuramento dos custos directos e indirectos das funções, bens e serviços. O plano não apresenta um modelo para a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, considerando que esta é de elaboração facultativa nos municípios. Assim, depreende-se, da análise do plano, a necessidade de determinar e

consequentemente analisar apenas os custos das autarquias. No entanto, julgamos que também é importante determinar e analisar os proveitos e os resultados dos bens e serviços prestados por essas entidades, nomeadamente, nos serviços municipalizados, que são entidades às quais a lei permite conferir organização autónoma dentro da administração municipal, e que exercem actividades que geralmente têm natureza industrial.

3.2 Reclassificação dos custos

3.2.1 Classificação Funcional

Refere o POCAL que a Contabilidade de Custos se destina ao apuramento dos custos das funções, bens e serviços. Assim, a classificação funcional revela-se de extrema importância nos municípios. O POCAL apresenta, no ponto 10.1, uma descrição das funções que compete aos municípios desempenhar, para atingirem diferentes objectivos. Sendo assim, existem quatro funções principais (funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções), dentro destas quatro funções, o plano apresenta várias “sub-funções” que terão de ser executadas por estas instituições.

Para apurar de forma mais correcta os custos é necessário analisar os bens e serviços que se produzem num município. Os serviços prestados pelos municípios são os seguintes: Saneamento (Ligação, Conservação); Resíduos Sólidos; Transportes Colectivos de Pessoas e Mercadorias; Trabalhos por conta de particulares; Cemitérios; Mercados e Feiras; Instalações Desportivas Culturais e Recreativas; Parques de Estacionamento; Rendas e Alugueres, entre outros.

3.2.2 Classificação Orgânica

No POCAL não se prevê uma reclassificação de custos e proveitos por unidades orgânicas, pelo menos não de forma explícita. A necessidade de apurar os custos ou por centros de custos ou por centros de responsabilidade é defendida por várias entidades. Por exemplo, a AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (1997) é uma das entidades que foca a necessidade de apurar os custos por centros de custos. Também o FASAB (1995) defende que os custos devem ser apurados por centros de responsabilidade, que devem ser devidamente identificados pelos gestores ou administradores. Já a IFAC (2000) utiliza um portador de custo diferente, que designa por “objecto de custo”. A gestão dos objectos de custo também pode incluir os custos dos vários departamentos ou centros de custo, envolvidos nos programas e projectos.

A utilização de um modelo orgânico facilita a imputação de custos e contribui para o efectivo controlo de gestão (CARRILLO, 1999). Já os modelos inorgânicos, na opinião de Hernández e Boy (1997), incrementam a subjectividade existente na imputação dos custos aos respectivos portadores, o que leva a que não se possa efectuar um adequado controlo sobre eles. Ou seja, não se sabe a quem imputar responsabilidades, o que dificulta a implementação de um adequado sistema de controlo de gestão.

3.2.3 Componentes dos custos

No plano está previsto um apuramento dos custos dos materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e de outros custos directos. Na função pública, os materiais são considerados factores 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 directa são todos os custos com os funcionários que participam directamente na execução dos bens e na prestação de serviços. O apuramento dos custos com a mão-de-obra, num município, revela-se uma tarefa de extrema importância, tendo em conta que a maior parte dos serviços públicos municipais caracterizam-se por uma elevada intensidade na aplicação

do factor trabalho. 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 edificios produtivos, pequenas ferramentas, água, electricidade, rendas, seguros, material de escritório, entre outros.

3.2.4 Custos Directos e Indirectos

O ponto 2.8.3.2 do POCAL regulamenta o seguinte: “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”. Da leitura deste ponto, verificamos que o POCAL sugere a reclassificação dos custos por natureza em custos directos e indirectos. Não obstante, na nossa opinião, este facto não inviabiliza que os municípios efectuem outras reclassificações, consoante os objectivos que pretendem atingir com a implementação dum sistema desta natureza.

Os custos podem ser classificados como directos ou indirectos em relação ao objectivo de custo. A repartição dos custos indirectos levanta muitos problemas, como tal, estes custos deverão ser relacionados com o objecto de custo através de alguma base de repartição ou base de rateio. Torna-se, assim, necessário recorrer a métodos de imputação que os tornem, de forma mais aproximada possível, em directos.

Em relação a esta temática, o POCAL estabelece regras muito concretas. Assim sendo, a imputação dos custos indirectos efectua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, “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”. Deste modo, os Coeficientes de Imputação (CI) podem ser calculados recorrendo às seguintes fórmulas:

$$\text{CI dos custos indirectos de cada função} = \frac{\text{Custos directos da função}}{\text{Total de custos directos apurados em todas as funções}}$$

$$\text{CI dos custos indirectos de cada bem ou serviço} = \frac{\text{Custos directos do bem ou serviço}}{\text{Custos directos da função em que se enquadram}}$$

Da leitura do plano, verificamos que se considera que os custos indirectos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso, em função dos custos directos. Está subjacente a utilização do método de base única. No entanto, o método de repartição de base única apresenta algumas limitações, pois só por mero acaso se encontrará uma relação de proporcionalidade aceitável entre todos os gastos e a base de imputação escolhida (PEREIRA e FRANCO, 2001). Partilhamos a opinião de Díaz e Dopico (2003) quando consideram que a melhor chave de repartição é aquele factor que melhor se correlaciona, do ponto de vista estatístico, com o objecto de custo e com o *output*.

No ponto 2.8.3.4, o POCAL prescreve que “os custos indirectos de cada função resultam da aplicação do respectivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indirectos apurados. Os custos indirectos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indirecto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indirectos”. Ou seja, os custos indirectos das funções, bens ou serviços apuram-se da seguinte forma:

$$\text{Custos indirectos de cada função} = \text{CI} * \text{Total dos custos indirectos apurados}$$

$$\text{Custos indirectos do bem/serviço} = \text{CI} * \text{Custos indirectos da respectiva função}$$

Estão, assim, definidas claramente, no plano, as regras para apuramento dos custos indirectos. Para apurar o custo de cada função, bem ou serviço é necessário adicionar aos respectivos custos directos, os custos indirectos calculados de acordo com as regras apresentadas anteriormente. A soma dos custos directos e indirectos permite a obtenção do total de custos em análise, sendo que segundo Carvalho *et al.* (2002: 123) “após a repartição dos custos pelas funções, os mesmos devem ser repartidos pelos bens produzidos e pelos serviços prestados”.

3.2.5 Custos reais e custos teóricos

Apesar do POCAL não fazer qualquer menção directa à necessidade de trabalhar com custos teóricos, os municípios têm de utilizar dados preestabelecidos para o apuramento do custo hora da mão-de-obra e do custo hora das máquinas e viaturas. A utilização de custos *standards* é útil na medida em que a comparação dos custos reais com estes custos determinados *à priori* provoca uma melhoria da eficiência, e ajuda os gestores públicos a formular os orçamentos, controlar custos e medir a actuação da organização (GÓMEZ, 2001).

O POCAL estabelece que o custo hora da mão-de-obra é calculado da seguinte forma:

$$\text{Custo Hh} = \frac{\text{Remuneração Anual Ilíquida} + \text{Subsídio de Refeição Anual} + \text{Encargos Anuais}}{\text{Trabalho anual em Horas (52 * (n - y))}}$$

Sendo: 52 - o número de semanas de trabalho ao ano; *n* - o número de horas de trabalho semanais; *y* - o número de horas de trabalho perdidas por semana.

Por outro lado, o custo hora das máquinas e viaturas é calculado através da seguinte fórmula:

$$\text{Custo Hora Máquinas e Viaturas} = \frac{\text{Amortizações} + \text{Pneus} + \text{Combustível} + \text{Manutenção} + \text{Seguro} + \text{Operador}}{\text{Número de Horas Ano}}$$

3.3 Sistema de Apuramento de Custos

Sendo o objectivo final da Contabilidade de Custos no POCAL o apuramento do custo de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado, importa perceber qual o sistema permitido para o apuramento destes mesmos custos. O ponto 2.8.3.5 do plano refere que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos, imputados através das regras previamente definidas. Deste modo, o POCAL admite a utilização do Sistema de Custeio Total, apesar de não o referir de forma directa.

A utilização de métodos baseados no Sistema de Custeio Total é defendida pelo FASAB (1995) que estabelece como norma que as entidades, sujeitas às suas normas, devem medir e fornecer informação sobre os custos totais dos *outputs*. Segundo esta entidade, ao proporcionar informação sobre o custo completo dos bens e serviços, e não só de uma parte, os analistas dispõem de uma fonte de dados completa, da qual extraem os conceitos que necessitam para as análises que irão levar a cabo. Carvalho *et al.* (1999: 534) também

defendem a utilização do Sistema de Custeio Total ao referirem que “o cálculo dos custos dos produtos ou serviços finais nos Organismos Públicos pelo modelo de custos completo (“*full costing*”) é possivelmente o método mais aconselhável pois grande parte dos custos são indirectos aos produtos ou serviços”.

No entanto, surge a dúvida se o sistema de custeio, que deve ser utilizado, poderá ser o total, propriamente dito, em que se imputam todos os custos aos objectos de custo, ou o Sistema de Custeio Total “Industrial” ou “Operacional”, em que apenas se imputam os custos industriais ou operacionais. Tal como já aludimos anteriormente, o POCAL no ponto 2.8.3.2. 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”. Se confrontarmos este ponto com o regulamentado no ponto 4.1.3 do plano, parece-nos existir aqui uma contradição. Este último ponto regulamenta que o custo de produção de um bem corresponde à “soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir. Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção”. Em nossa opinião, na imputação dos custos às funções deve utilizar-se o Sistema de Custeio Total, propriamente dito, e na imputação dos custos aos bens e serviços o Sistema de Custeio Total “Industrial” ou “Operacional”.

3.4 Documentos para elaboração da Contabilidade de Custos

O POCAL, no ponto 2.8.3.6, estabelece uma série de documentos para a elaboração da Contabilidade de Custos (CC), cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do respectivo diploma. Esses documentos consubstanciam-se nas seguintes fichas: “Materiais (CC-1); Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2); Mão-de-obra (CC-3); Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); Máquinas e Viaturas (CC-5); Apuramento de custos indirectos (CC-6); Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7); Apuramento de custos directos da função (CC-8); Apuramento de custos por função (CC-9)”. No ponto 12.3 do POCAL consta a informação que cada uma destas fichas deve conter.

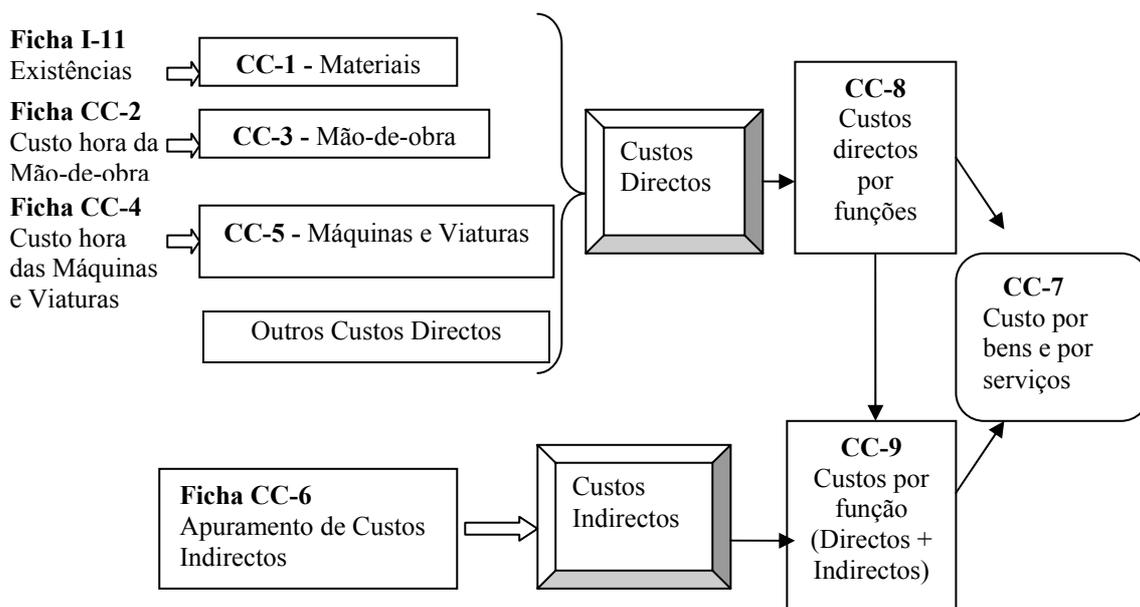
Os mapas principais são os mapas CC-9 – custo total das funções, CC-8 – custos directos das funções e CC-7 – custo dos bens e serviços. Podemos, assim, considerar que os outros mapas são complementares, fornecem a informação necessária ao preenchimento dos ditos mapas principais. Nestes mapas principais ou finais está implícita que a imputação dos custos deve ser mensal.

Analisando o tipo de documentos propostos pelo plano, verifica-se o seguinte:

- 1) Os custos numa primeira fase devem ser classificados em:
 - a) Custos directos (Materiais - obtendo-se o Mapa CC-1, que recebe informação da ficha de existências I-11; Mão-de-obra - obtendo-se o Mapa CC-3, que recebe informação do Mapa CC-2; Máquinas e viaturas - obtendo-se o Mapa CC-5, que recebe informação do Mapa CC-4; Outros custos directos)
 - b) Custos indirectos (Mapa CC-6)
- 2) Numa segunda fase, os custos directos devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo-se o Mapa CC-8.
- 3) Numa terceira fase, devem ser efectuados cálculos auxiliares para determinar os custos indirectos que devem ser repartidos pelas diferentes funções. Adicionando a estes custos indirectos os custos directos transferidos do mapa CC-8, é possível preencher o mapa CC-9.
- 4) Numa quarta fase, os custos de cada função (directos e indirectos) devem ser repartidos pelos diferentes bens produzidos ou serviços prestados, preenchendo-se o Mapa CC-7 para cada bem/serviço (CARVALHO *et al.*, 2002).

Na figura 1 podemos visualizar os passos necessários para apurar o custo de uma função, de

um bem e de um serviço.



Fonte: (Elaboração própria)

Figura 1 - Fichas de apuramento de custos no POCAL

4. A Contabilidade de Custos e a fixação das Tarifas e Preços

Para fazer face à escassez de recursos que caracteriza os municípios, estas entidades precisam de um financiamento estável e suficiente, que, contudo, não será determinante da qualidade e racionalidade na prestação de serviços, “pois nada serve incrementar os recursos se existem desequilíbrios generalizados por inadequados métodos de gestão e decisão políticos” (MOROTE, 2001: 30). Neste contexto, sendo as tarifas e preços os recursos em relação aos quais os municípios têm maior margem de manobra financeira, importa apurar de que forma estão a ser fixados os valores a cobrar aos utilizadores, pois os gestores poderão aumentar as tabelas como forma de incrementar as suas receitas. Neste sentido, a Contabilidade Analítica tem um papel fundamental na determinação dos custos dos bens e serviços, objecto de fixação de taxas, tarifas e preços. Através da informação obtida deve ser possível fornecer informações fiáveis, tendo em vista a tomada de decisões e a gestão adequada destes recursos.

São várias as entidades que salientam a importância da Contabilidade de Custos ou de Gestão como instrumento privilegiado de auxílio na fixação das taxas, tarifas e preços. Por exemplo, a IFAC (2000) e o FASAB (1995) assinalam que a Contabilidade de Custos é importante para a determinação das taxas e preços públicos. Segundo estas entidades, apesar da fixação das taxas e preços públicos ser baseada num conjunto particular de princípios, baseados em critérios políticos, em diplomas legais ou nas próprias políticas públicas, fazendo com que o preço de um bem ou serviço não seja necessariamente igual ou superior ao custo desse bem ou do serviço, o custo não deixa de ser importante na fixação de preços por parte das instituições públicas. Também a AECA (1997) refere que um dos objectivos da Contabilidade de Gestão na Administração Pública é a determinação do valor das taxas e dos preços públicos, tendo por base as informações recolhidas sobre os recursos consumidos na prestação de um serviço ou na obtenção de um bem.

Em Portugal, a nível legal, o n.º 3 do artigo 20.º da Lei n.º 42/98 (Lei das Finanças Locais) regulamenta que “as tarifas e os preços, a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e serviços

municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”. Neste sentido, quando regulamenta que as tarifas e preços não devem ser inferiores aos seus custos, a Lei das Finanças Locais, tal como a literatura contabilística relacionada com esta matéria, vem reforçar a importância da Contabilidade de Custos para cálculo dos custos dos bens fornecidos e dos serviços prestados, como base de fixação e fundamentação das respectivas tarifas e preços.

Para cálculo destes custos está implícita na actual Lei, tal como acontece no próprio POCAL, a necessidade de utilizar o Sistema de Custeio Total, na medida em que se considera como custos dos bens e serviços todos os custos, quer sejam directos ou indirectos. De facto, a informação sobre os custos totais é considerada de indubitável interesse na fixação das taxas e preços públicos (GÓMEZ, 2001). Esta ideia também é defendida pelo IFAC (2000) que refere que se o objectivo da Contabilidade de Custos for fornecer bases para a recuperação dos custos, então é necessário utilizar um sistema de custos completo.

Perante os aspectos anteriormente abordados, o Decreto-Lei que aprovou o POCAL tinha mesmo que fazer algumas referências em relação à forma como a Contabilidade de Custos deveria ser elaborada, não deixando a informação de uma forma tão vaga como o plano das empresas privadas ou o próprio POCP. Só desta forma, será possível existir alguma uniformidade no apuramento dos custos dos bens e serviços, para que não existam grandes diferenças entre as tabelas de tarifas e preços dos vários municípios.

5. O sistema de Contabilidade de Custos e a fixação das tabelas de Tarifas e Preços

Na implementação de um modelo para apuramento de custos, através do sistema de Contabilidade de Custos, os municípios devem seguir as regras básicas, estabelecidas pelo POCAL.

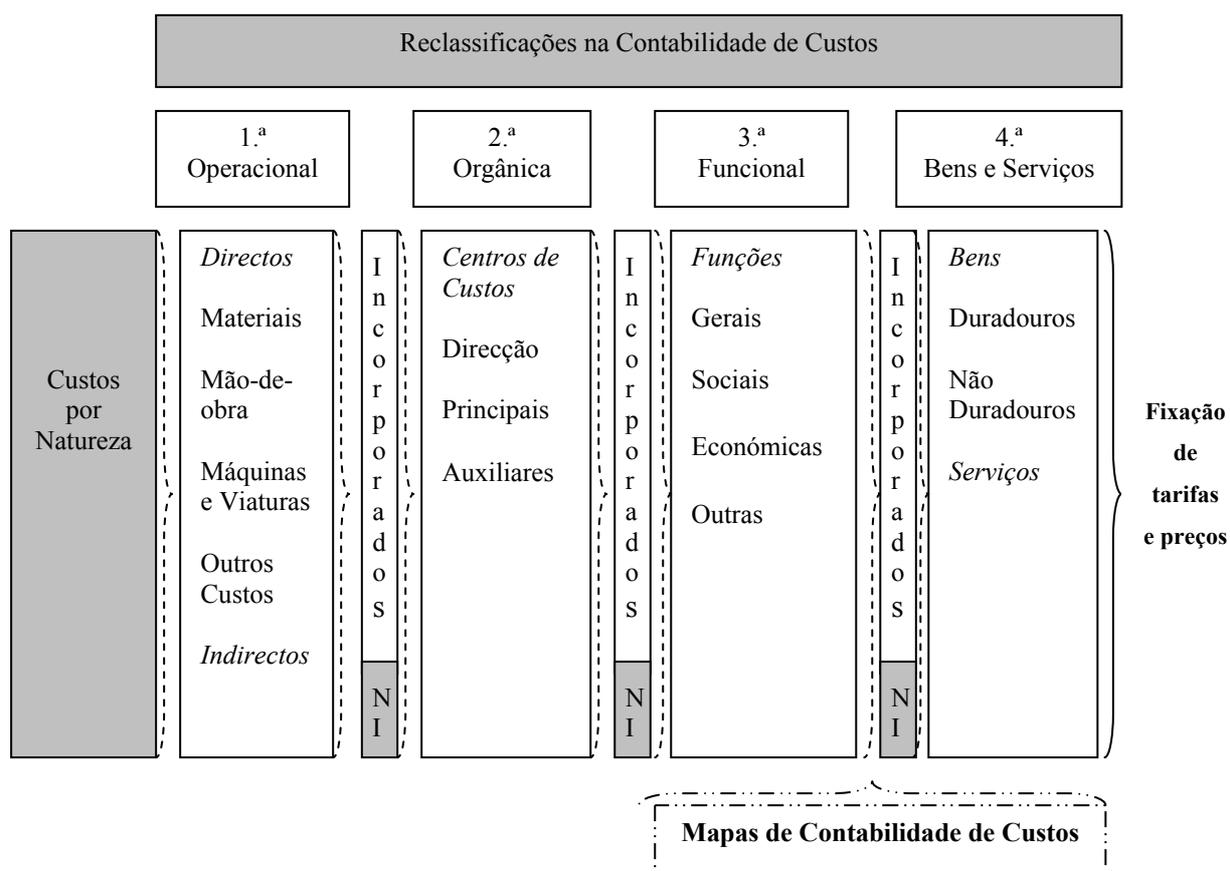
O sistema a implementar tem de acolher os vários recursos que servem para produzir os bens e para prestar os serviços, dado que, segundo Fornos (2001), em sentido económico estes bens e serviços são os últimos portadores do custo da organização. Não obstante, este sistema para além de apurar o custo final dos bens e serviços deve permitir fornecer um conjunto de informação intermédia útil para os vários utilizadores internos e para auxílio da tomada de decisão dos gestores de topo.

Assim, numa primeira fase, é necessário analisar os custos por natureza da Contabilidade Patrimonial, para se poder proceder às diferentes reclassificações na Contabilidade de Custos. Em todas as reclassificações efectuadas presume-se que existem custos incorporados e custos não incorporados (NI) aos diferentes objectos de custos (centros, funções, bens e serviços).

Tal como já analisamos da leitura do POCAL e da Lei das Finanças Locais, subentende-se que para apuramento dos custos deve ser utilizado o Sistema de Custeio Total.

Ao optar por um modelo orgânico de apuramento de custos, tal como é defendido por Cabezas & Antón (2003), Fornos (2001), Carrillo (1999) e a IGAE (1994), os centros de custos, que podem ser considerados, devem ter em conta a estrutura funcional do município, materializada no seu organograma. Alguns centros são considerados centros principais, na medida em que participam de forma directa na execução das várias funções, outros centros servem de apoio aos primeiros na realização das suas actividades, são desta forma considerados centros de custos auxiliares. Tal como Cabezas & Antón (2003) e Carrillo (1999) também nos parece mais correcto considerar um centro de custos individualizado, com os custos da direcção ou administração. Para cada centro é necessário definir unidades de custeio e de imputação.

Depois de apurados os custos dos centros, estes devem ser transferidos para as diferentes funções (gerais, sociais, económicas e outras funções). Estas funções também podem ser principais e auxiliares, incorporando custos directos e indirectos. Os custos destas funções terão de ser imputados aos diferentes bens e serviços. 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, tal como referem Cabezas & Antón (2003), que por vezes os bens ou serviços consomem recursos, não só de uma função, mas de várias. Apurados os custos de cada bem ou serviço, os gestores têm alicerces válidos para fixarem as tarifas e preços. Todo este circuito de apuramento de custos pode ser visualizado na figura 2.



Fonte: (Elaboração própria)

Figura 2 - Circuito de apuramento dos custos no POCAL

6. Estudo empírico

6.1 Objectivos do estudo, metodologia e selecção da amostra

Uma vez que a Contabilidade de Custos é obrigatória, desde o ano de 2002, no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços e considerando que o Decreto-Lei que aprova o POCAL sugere várias regras para implementação de um sistema de Contabilidade de Custos, procuramos desenvolver um estudo com o objectivo de analisar se os municípios e os serviços municipalizados já implementaram um sistema de contabilidade desta natureza, se já o implementaram, verificar se cumprem as regras estabelecidas no plano e verificar se o sistema de Contabilidade de Custos auxilia a fixação das tarifas e preços, ou, caso ainda não tenha sido implementado, se poderá contribuir para

essa fixação.

Para aferir acerca destas questões, optamos pela obtenção de dados através da realização de um inquérito por questionário.

O questionário foi enviado a 93 instituições (86 municípios e 7 serviços municipalizados) que pertencem à região norte de Portugal. Foi solicitado que a resposta ficaria a cargo do responsável da secção de contabilidade e do responsável pela fixação das taxas, tarifas e preços. O questionário é constituído por 3 partes. A primeira parte versa sobre a análise da instituição, a segunda parte inclui questões relacionadas com a implementação do Sistema de Contabilidade de Custos e a terceira visa averiguar questões relacionadas com a fixação das tarifas e preços.

Obtivemos 40 respostas válidas (35 correspondentes aos municípios em análise e 5 relativas aos serviços municipalizados), o que corresponde a uma taxa de resposta de 43%. O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao programa informático *Excel*.

6.2 Resultados Obtidos

Optamos neste estudo por não analisar a primeira parte do questionário. Desta forma, a análise que se segue resulta dos dados obtidos da segunda e terceira parte do questionário.

Com a primeira pergunta formulada na segunda parte, procuramos aferir se as entidades, objecto de estudo, já tinham implementado, de forma total ou parcial, a Contabilidade de Custos ou se ainda não tinham iniciado esse processo.

Assim, tal como podemos verificar no quadro 2, nenhuma entidade possui um sistema de Contabilidade de Custos completo, apenas 16 já implementaram a Contabilidade de Custos mas não totalmente, sendo que a maior parte das instituições analisadas ainda não começou a implementar este sistema de contabilidade (60%). De salientar que destas 16 entidades que já implementaram o sistema referido, 5 são serviços municipalizados, o que significa que neste caso o grau de implementação é de 100%.

Implementação da Contabilidade de Custos	N.º Respostas	(%)
Sim Totalmente	0	0,0
Sim Parcialmente	16	40,0
Não	24	60,0
Total	40	100

Quadro 2 – Grau de implementação da Contabilidade de Custos

Tendo em conta a obrigatoriedade de utilização de um sistema de Contabilidade de Custos imposta pelo POCAL, questionamos as entidades que responderam negativamente, relativamente aos motivos que levaram à não implementação deste sistema. Da análise das respostas a esta questão, apresentadas no quadro 3, verificamos que os motivos que mais contribuíram para a inexistência, na instituição, de um sistema de Contabilidade de Custos estão relacionados com as dificuldades de implementar na prática um sistema desta natureza, a escassez de recursos humanos e a falta de formação do pessoal. É também possível aferir, tendo em conta a reduzida percentagem de respostas (4,3%) à pergunta relacionada com a minimização do papel deste sistema de contabilidade, que a maior parte dos inquiridos considera que apesar de não existir ainda um sistema de apuramento de custos interno, este é importante para a instituição.

Motivos para a não implementação da Contabilidade de Custos	N.º Referências	(%)
Dificuldades práticas na concretização de um sistema adequado	17	24,6

Escassez de recursos humanos	15	21,7
Falta de formação do pessoal	15	21,7
Falta de tempo	8	11,6
Insuficiência de meios técnicos, nomeadamente a nível de recursos informáticos	7	10,1
Dúvidas na interpretação das regras estabelecidas pelo POCAL	4	5,8
Minimização do papel da Contabilidade de Custos na instituição	3	4,3
Total	69	100

Quadro 3 – Razões para a não implementação da Contabilidade de Custos

Procuramos, com outra questão, analisar a opinião de todos os inquiridos a nível das principais insuficiências do POCAL, no que se refere à Contabilidade de Custos. A maior parte dos inquiridos considera que existem grandes insuficiências neste plano relativamente a todos os aspectos mencionados. No entanto, as maiores insuficiências então relacionadas com o facto do POCAL não esclarecer qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos em directos e indirectos, e com o facto de não ter sido estipulada nenhuma classe para o desenvolvimento de um plano de Contabilidade Interno, nem regras para a sua possível movimentação.

Formulamos também uma série de questões para as entidades que já tinham implementado um sistema de Contabilidade de Custos, mesmo que parcialmente. Procuramos com este conjunto de questões analisar a forma como estas entidades estruturaram o referido sistema.

Assim sendo, quando questionados sobre o tipo de informação que é analisada (informação sobre custos, proveitos e resultados), verificamos que em todos os municípios apenas se apuram os custos, o que vai de encontro ao objectivo estabelecido pelo POCAL, que meramente recomenda uma Contabilidade de Custos e não uma Contabilidade Analítica ou de Gestão, não existindo a preocupação de analisar proveitos e resultados. No entanto, nos serviços municipalizados, para além da análise dos custos, duas entidades também analisam proveitos e resultados.

No que concerne à forma como o apuramento de custos é efectuado, verificou-se que o apuramento de custos por centro de custos é a variável que recolhe maior número de referências (neste caso 11), seguindo-se o apuramento de custos por funções (num total de 4) e o apuramento de custos por bens e serviços, que também é efectuado por quatro instituições. Dois dos municípios apuram os custos de outra forma, tal como se pode observar no quadro 4.

Opções de Resposta	N.º Referências	(%)
Por centros de custos	11	9,5
Por funções	4	19,1
Por bens e serviços	4	19,1
Outros	2	52,4
Total	21	100

Quadro 4 – Forma de apuramento de custos

Relativamente à questão em que procuramos apurar o tipo de reclassificação de custos que é efectuada no sistema utilizado pela entidade, 75% dos inquiridos referem que os custos são classificados como custos directos e indirectos, o que denota uma sintonia com as regras definidas no POCAL, 18,8% referem que não efectuam qualquer reclassificação e 6,3% não responderam a esta questão. Quanto ao sistema de apuramento de custos que é utilizado, 11

inquiridos referem que utilizam o Sistema de Custeio Total, o que também coincide com as regras estabelecidas no POCAL e na Lei das Finanças Locais. De salientar ainda que 5 inquiridos responderam que utilizam o Sistema de Custeio Directo, não efectuando a imputação dos custos indirectos aos objectos de custo. Não obstante, das entidades que imputam custos indirectos, 67% utilizam o método de base única, conforme estabelecido no POCAL, e as restantes utilizam o método de base múltipla.

Tal como já referimos, na terceira parte do questionário procuramos analisar a importância da Contabilidade de Custos na fixação das tarifas e preços.

Desta forma, procuramos, numa primeira fase, apurar quais as actividades de exploração de sistemas públicos que nas entidades objecto de estudo dão origem à fixação de tarifas e preços. Verificamos que a distribuição de água é a actividade que recolhe o maior número de referências, seguindo-se a recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos, a drenagem e o tratamento de águas residuais e as actividades de instalação, substituição ou renovação dos ramais domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais.

Relativamente às entidades que têm um sistema de Contabilidade de Custos implementado, ainda que parcialmente (16 no nosso estudo), procuramos aferir se existe uma transmissão de informação sobre os custos dos bens e serviços do departamento de contabilidade para os responsáveis pela fixação das tarifas e preços, ao que apenas 25% dos inquiridos responderam que sim, tal como podemos ver na figura 3.

Aos inquiridos que responderam negativamente, ou seja, nas entidades em que apesar de existir um sistema de Contabilidade de Custos, a informação por si produzida não é transferida para o departamento de tarifas e preços, procuramos saber quais as razões. Nesta sequência, três respondentes referiram que os dados fornecidos pela Contabilidade de Custos ainda não permitem apurar de forma rigorosa o custo dos bens e serviços.

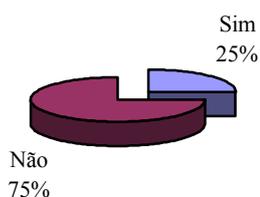


Figura 3 – Transmissão de informação do departamento de contabilidade para o departamento de taxas e tarifas

Das quatro entidades que responderam afirmativamente, três utilizam a informação referida como suporte para fixar as tabelas de tarifas e preços.

Numa próxima questão, quisemos averiguar a importância atribuída, pelos inquiridos, ao apuramento do custo dos bens e serviços, através do sistema de Contabilidade de Custos, para auxiliar a fixação dos valores das tarifas e preços. Perante um resposta afirmativa de 87% a esta questão, torna-se evidente a necessidade de apurar os custos como forma de auxiliar os gestores a fixarem os valores a cobrar aos utentes.

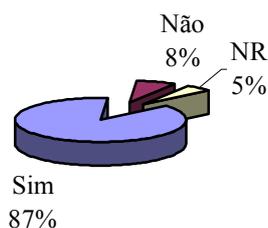


Figura 4 – Importância da Contabilidade de Custos na fixação das tarifas e preços

Foi solicitada opinião sobre se as tarifas e preços devem ser superiores, inferiores ou iguais aos respectivos custos dos bens e serviços. Para 25 dos inquiridos, as tarifas e preços devem ser iguais, para 12 dos inquiridos devem ser superiores, apenas 2 pensam que devem ser inferiores.

Relação das Tarifas e Preços com os custos dos bens e serviços	N.º Respostas	(%)
Superiores	12	30,0
Inferiores	2	5,0
Iguais	25	62,5
Não Respondeu	1	2,5
Total	40	100

Quadro 5 – Relação dos valores das tarifas e dos preços com o custo dos bens e serviços

Quando questionados sobre os parâmetros que são necessários ter em atenção na fixação das tabelas de tarifas e preços, grande parte dos inquiridos atribui grande relevância à consideração dos custos de exploração e de investimento, sendo também necessário adoptar uma política de preços que incentive o uso eficiente dos bens e serviços e ter em conta o carácter social destes bens e serviços, devendo existir grande transparência na formulação destas tabelas.

7. Conclusão

Ao tornar obrigatória a implementação da Contabilidade de Custos no apuramento do custo das funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços, o POCAL criou um conjunto de regras para a implementação deste sistema de Contabilidade.

Quando procuramos averiguar se essas regras estão a ser cumpridas, os resultados do inquérito evidenciam, desde logo, que apenas 40 % das entidades analisadas têm um sistema de apuramento de custos, mas que não cumpre na totalidade as regras definidas no plano. Os motivos apontados para a não implementação da Contabilidade de Custos derivam essencialmente da dificuldade na implementação prática de um sistema desta natureza, da escassez de recursos humanos e da falta de formação do pessoal.

Em relação às instituições que têm um sistema de Contabilidade de Custos, mesmo que parcial, todos analisam custos, sendo que apenas dois serviços municipalizados analisam proveitos e resultados, o que reforça a ideia, por nós defendida, que nestas instituições deveria existir um sistema mais alargado que permitisse o apuramento de proveitos e de resultados, para além do apuramento de custos. Para os municípios, pensamos que de forma intencional,

o legislador não pretendeu obrigar à elaboração de um sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão. Apesar do POCAL não recomendar o apuramento de custos por unidades orgânicas, a análise empírica permitiu-nos constatar que grande parte dos municípios apura os custos desta forma. Relativamente à reclassificação de custos utilizada, a maior parte das entidades separa os custos em directos e indirectos e utiliza o sistema de custeio total. O método de imputação de custos mais utilizado é o método de base única.

Relativamente ao contributo da informação disponibilizada pelo sistema de Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços, 25% dos inquiridos referem que existe uma transmissão desta informação, o que corresponde apenas a quatro entidades, das 16 que implementam parcialmente a Contabilidade de Custos. Destas quatro entidades, três utilizam a informação sobre o custo dos bens e serviços para fixar as tabelas de tarifas e preços. Assim, parece-nos que ainda existe muito trabalho da parte dos responsáveis pela contabilidade para se atingir o objectivo pretendido pelo POCAL. Não obstante, a quase totalidade dos inquiridos têm a convicção que a Contabilidade de Custos é importante para auxiliar a fixação das tarifas e preços. Contudo, e tendo a noção que estas organizações são entidades públicas cujo objectivo é a satisfação das necessidades locais, 62,5% dos inquiridos defendem que as tarifas e os preços devem ser iguais aos custos dos bens e serviços, e também por esta razão um dos parâmetros que consideram mais importante na fixação das tarifas e preços é o carácter social dos bens e serviços, em detrimento de parâmetros como os custos de oportunidade e os critérios de mercado de bens e serviços similares.

O sistema de Contabilidade de Custos, previsto no POCAL, apresenta uma estrutura global e abrangente que permite a normalização das regras e procedimentos para o apuramento dos custos. No entanto, sendo um modelo inovador e complexo, o grau de implementação do sistema ainda não é o desejável, apesar de reconhecida a sua utilidade pelos gestores internos.

Referências

- AECA. (1997) - *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento n.º 15. AECA, Madrid.
- CABEZAS, H. & ANTÓN, C. (2003) - Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales. *Auditoria Pública*, n.º 28, p. 32-41.
- CARRILLO, D. (1999) - Análisis, Cálculo y Control del Coste de los Servicios Públicos Municipales. *Técnica Contable*, n.º 607, p. 542-558.
- CARVALHO, J.; FERNANDES, M. & TEIXEIRA, A. (2002) - *POCAL Comentado*. Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- CARVALHO, J.; MARTINEZ, V. & PRATAS, L. (1999) - *Temas de Contabilidade Pública*. Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- DÍAZ, A. & DOPICO, I. (2003) - Contabilidad Analítica del Sector Público en España: situación actual y perspectivas. Presentación Del Proyecto “Escudo” in *Estudios Académicos de Contabilidad*, p. 577-602.
- DL n.º 54 – A /99, de 22 de Fevereiro – *Aprova o POCAL*.
- DL n.º 232/97, de 3 de Setembro – *Aprova o POCP*.
- FASAB. (1995) - *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government*. SFFAS n.º 4, FASB.
- FERNÁNDEZ, J. (1987) - Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el Sector Público. *Técnica Contable*, n.º 467, p. 471-482.
- FORNOS, F. (2001) - *Personalización del modelo CANOA: aplicación de Escudo a las Cámaras de Comercio*. Comunicação apresentada no VII Congresso del Instituto Internacional de Costos; II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, 4 a 6 de Julio, León.
- GÓMEZ, M. (2001) - *Tendencias actuales en la Contabilidad de Costes en las Entidades Públicas*. Comunicação apresentada no VII Congresso del Instituto Internacional de Costos; II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, León.

HERNÁNDEZ, A. & BOY, J. (1997) - La Contabilidad Analítica en el Sector Público. *Actualidad Financiera*. 2º Trim., número monográfico, p. 57-72.

IFAC. (2000) - *Perspectives on Cost Accounting for Governments – International Public Sector Study*. Study 12, IFAC, New York.

IGAE. (1994) - *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas, El proyecto C.A.N.O.A.*. Intervención General de la Administración del Estado, Madrid.

Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto – *Lei das Finanças Locais*.

MOROTE, R. (2001) - El cálculo de tasas y precios públicos en la Administración Local: Versión analítica frente a versión jurídica. *Auditoria Publica*, n.º 25, p. 25–42.

PEREIRA, C. & FRANCO, V. (2001) - *Contabilidade Analítica*. Editora Rei dos Livros, 6ª Edição, Lisboa.