

# Apuramento de custos e proveitos dos serviços de águas e resíduos prestados por entidades gestoras em modelo de gestão direta

Autoria:

Alexandra Gonçalves da Cunha

Cristina Landeiro Rodrigues



# Apuramento de custos e proveitos dos serviços de águas e resíduos prestados por entidades gestoras em modelo de gestão direta

Autoria:

**Alexandra Gonçalves da Cunha**

**Cristina Landeiro Rodrigues**



Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

# FICHA TÉCNICA

**Título:**

Apuramento de custos e proveitos dos serviços de águas e resíduos prestados por entidades gestoras em modelo de gestão direta

**Coordenação:**

Carlos Lopes Pereira

**Autoria:**

Alexandra Gonçalves da Cunha, Cristina Landeiro Rodrigues

**Comissão técnica de apreciação:**

Jaime Melo Baptista e Carlos Lopes Pereira

**Agradecimentos:**

Agradece-se a colaboração das Câmaras Municipais do Sabugal e de Castelo de Vide pela disponibilização da informação necessária à construção dos exemplos de aplicação. Agradece-se ainda a colaboração da Câmara de Lagos, dos Serviços Municipalizados de Leiria e Loures e das empresas Águas de Coimbra, EEM e Esposende Ambiente, EEM, pelo apoio na elaboração das recomendações vertidas neste documento. Por último, agradece-se a colaboração do estagiário do ISCTE, Dr. Jorge Guilherme Mota.

**Edição:**

Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

**Concepção gráfica:**

Dimensão 6, comunicação, design, publicidade, Lda.

**Revisão linguística:**

Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

**Composição e paginação:**

Pentaedro, Lda.

**Impressão e acabamentos:**

Pentaedro, Lda.

**Tiragem:**

900 exemplares

**Local e data da edição:**

Lisboa, março de 2012

**ISBN:**

978-989-8360-10-6

**Depósito legal:**

340766/12

## PREFÁCIO DA ERSAR

Os serviços públicos de abastecimento de água para consumo humano, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos (serviços de águas e resíduos) constituem serviços de interesse económico geral de carácter estrutural, essenciais ao bem-estar geral, à saúde pública, à segurança colectiva das populações, às atividades económicas e à protecção do ambiente.

A Lei n.º 53-F/2006, de 29 de dezembro, que aprovou o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, que aprovou a Lei das Finanças Locais, e o Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto, que estabelece o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos, prevêm o alargamento das competências desta entidade reguladora aos serviços de águas e resíduos de titularidade municipal, independentemente do modelo de gestão adotado para a sua prestação.

Assim, para além das concessionárias municipais e intermunicipais, abrangidas no estatuto inicial do IRAR<sup>1</sup>, assiste-se, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 277/2009, de 2 de outubro, a um alargamento da intervenção regulatória da Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos (ERSAR) a um universo de entidades gestoras numericamente vasto e heterogéneo do ponto de vista organizativo e institucional, no qual se contam os serviços municipais, os serviços municipalizados e intermunicipalizados, e as entidades do sector empresarial local (SEL), tais como empresas municipais e intermunicipais.

O Quadro 1 sintetiza a situação, em 2009, dos modelos de gestão atualmente utilizados em Portugal continental na prestação de serviços de águas e resíduos de titularidade municipal a utilizadores finais:

---

<sup>1</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 362/98, de 18 de novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 151/2002, de 23 de maio.

### Quadro 1

Número de municípios de Portugal continental por modelo de gestão adotado para a prestação de serviços de águas e resíduos aos utilizadores finais em 2009

Modelo de Gestão	Tipo de entidade gestora	Nº de municípios		
		Abastecimento de água	Saneamento de águas residuais	Gestão de resíduos urbanos***
Gestão Direta	Serviços municipais	189 (68%)	202 (72,7%)	220 (79,1%)
	Serviços municipalizados*	24 (8,6%)	22 (7,9%)	7 (2,5%)
Delegação	Entidades do SEL*	24 (8,6%)	25 (9%)	36 (12,9%)
	Parcerias Estado/Municípios	9 (3,2%)	9 (3,2%)	0 (-)
Concessão (municipal)	Concessionárias municipais*	30 (10,8%)	20 (7,2%)	5 (1,8%)
Delegação/Concessão (estatal)	Entidades estatais**	2 (0,7%)	0 (-)	10 (3,6%)
Total municípios		278 (100%)	278 (100%)	278 (100%)

Notas: \* Incluem municípios servidos por entidades gestoras de âmbito intermunicipal.

\*\* Inclui municípios em que os serviços aos utilizadores finais são prestados por concessionárias multimunicipais.

\*\*\* Apenas o serviço de recolha indiferenciada.

(Fonte: RASARP 2009; Portal ERSAR)

Como se constata, em termos numéricos, a gestão direta dos serviços municipais e municipalizados mantém-se atualmente como modelo de gestão dominante, adotado em mais de duzentos municípios.

Do ponto de vista da população residente servida, por natureza da entidade gestora que presta serviços, análise retratada no Quadro 2, verifica-se que mais de metade é servida por serviços municipais e municipalizados (gestão direta), adquirindo maior expressão no caso dos resíduos urbanos.

As recomendações tarifárias IRAR n.º 1/2009, de 28 de agosto, e ERSAR n.º 2/2010, de 28 de julho, que se complementam, vieram estabelecer um conjunto de regras fundamentais aplicáveis a todas as entidades que prestam serviços de águas e resíduos aos consumidores finais para a formação de tarifários, visando, por um lado, a racionalidade e a transparência de critérios de definição dos

tarifários e por outro, a sustentabilidade económica e financeira dessas entidades, aliás, em consonância com os princípios basilares consagrados na Lei da Água (Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro), no Regime Económico e Financeiro dos Recursos Hídricos (Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho), no Regime Geral da Gestão dos Resíduos (Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro) e na Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro), sendo necessário, para a sua efetiva aplicação, que as entidades gestoras sejam capazes de apurar os custos e proveitos associados à provisão de cada um dos serviços que presta, de forma autónoma.

## Quadro 2

Distribuição da população residente em Portugal continental por modelo de gestão adotado para a prestação de serviços de águas e resíduos aos utilizadores finais em 2009

Modelo de Gestão	Tipo de entidade gestora	População residente (habitantes) Censos de 2001		
		Abastecimento de água	Saneamento de águas residuais	Gestão de resíduos urbanos***
Gestão Direta	Serviços municipais	3 287 815 (33,4%)	4 120 794 (41,9%)	7 379 294 (75,1%)
	Serviços municipalizados*	2 256 566 (23,0%)	2 246 208 (22,9%)	663 395 (6,8%)
Delegação	Entidades do SEL*	1 657 651 (16,9%)	1 695 119 (17,3%)	1 539 539 (15,7%)
	Parcerias Estado/Municípios	277 706 (2,8%)	277 706 (2,8%)	0 (-)
Concessão (municipal)	Concessionárias municipais*	1 758 799 (17,9%)	1 486 491 (15,1%)	64 669 (0,6%)
Delegação/ Concessão (estatal)	Entidades estatais**	587 781 (6,0%)	0 (-)	179 421 (1,8%)
Total Portugal continental		9 826 318 (100%)	9 826 318 (100%)	9 826 318 (100%)

Notas: \* Incluem municípios servidos por entidades gestoras de âmbito intermunicipal.

\*\* Inclui municípios em que os serviços aos utilizadores finais são prestados por concessionárias multimunicipais.

\*\*\* Apenas o serviço de recolha indiferenciada.

(Fonte: RASARP 2009, Portal ERSAR; INE.)

Também as decisões de investimento num contexto de escassez de recursos, a necessidade de afetar os recursos criteriosamente a cada atividade e o dever de informar as populações, exigem a disponibilização de informação contabilística atualizada, organizada por atividades relevantes, de forma a permitir o correcto apuramento dos custos inerentes, aliás como resulta do quadro legal aplicável ao sector.

A ERSAR tem sido frequentemente confrontada com diversas questões sobre a matéria em apreço, em particular, por serviços das autarquias que gerem diretamente esses serviços.

Neste sentido, a ERSAR desenvolveu o presente Guia Técnico com o objetivo de contribuir para a definição de uma metodologia de apuramento de custos e proveitos imputáveis às atividades de prestação dos serviços de águas e resíduos, tendo em vista a sustentabilidade económico-financeira dos mesmos, dirigido essencialmente aos responsáveis pelas áreas de contabilidade ou planeamento das entidades gestoras municipais do modelo de gestão direta.

Não obstante, é nossa expectativa que o presente Guia Técnico represente também um contributo relevante para as demais entidades gestoras, designadamente no que respeita às chaves de repartição de custos nele apresentadas.

Pretende-se também que este documento venha a articular-se com o módulo de regulação económica do Portal da ERSAR que se encontra em preparação, com o objetivo de permitir que cada entidade gestora venha a reportar a informação económica e financeira apurada diretamente no Portal desta Entidade.

Desta forma, a harmonização de critérios de apuramento de elementos de análise financeira relativos a cada tipo de serviço prestado pelas entidades gestoras municipais, cujo referencial contabilístico ainda assenta no POCAL (Plano de Contabilidade da Administração Local), permitirá aferir, quer a razoabilidade da estrutura de custos suportados e da política tarifária seguida pelas entidades gestoras, quer o grau de sustentabilidade económico-financeira da prestação dos serviços.

Naturalmente que o resultado deste trabalho não se pode considerar definitivo, mas antes um ponto de partida para uma abordagem progressivamente mais consolidada no domínio da avaliação de resultados para os serviços de águas e resíduos em modelos de gestão direta.

No quadro da sua aplicação ou em virtude da eventual alteração dos normativos contabilísticos aplicáveis às entidades em causa, serão expectáveis novos desafios, concepções e sugestões de aperfeiçoamento, pelo que a ERSAR levará a cabo uma atualização e revisão do presente Guia Técnico logo que se revele necessário e oportuno.

**Jaime Melo Baptista**

(Presidente do Conselho Diretivo da ERSAR)

**Carlos Lopes Pereira**

(Vogal do Conselho Diretivo da ERSAR)



# ÍNDICE

	pág.
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
1.1. Objetivos e conteúdos .....	1
1.2. Metodologia de trabalho .....	2
<b>2. CONSIDERAÇÕES TÉCNICAS</b> .....	5
2.1. Nota introdutória .....	5
2.2. Princípios chave .....	5
<b>3. CONCEITOS-CHAVE</b> .....	9
3.1. Nota introdutória .....	9
3.2. Metodologia de apuramento de resultados .....	13
3.3. Descrição das principais demonstrações financeiras.....	17
<b>4. APURAMENTO DE RESULTADOS PARA OS SERVIÇOS DE ÁGUAS E RESÍDUOS - RECOMENDAÇÕES</b> .....	23
4.1. Contas de custos (Classe 6) .....	23
4.2. Contas de proveitos (Classe 7).....	30
<b>5. CASOS DE ESTUDO</b> .....	33
5.1. Câmara Municipal do Sabugal .....	33
5.1.1. Contabilidade de custos no POCAL.....	33
5.1.2. Caraterização do projeto.....	35
5.1.3. Contas reais do 1.º trimestre de 2010 .....	37
5.2. Câmara Municipal de Castelo de Vide .....	41
5.2.1. Caraterização do projeto.....	41
5.2.2. Apuramento de Resultados .....	43
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	51
<b>SOBRE AS AUTORAS</b> .....	53



# ÍNDICE DE FIGURAS

	pág.
Figura 1 – Articulação dos diferentes sistemas contabilísticos ..	11
Figura 2 – Apresentação dos mapas da contabilidade de custos .....	33



# ÍNDICE DE QUADROS

	pág.
Quadro 1 – Número de municípios de Portugal continental por modelo de gestão adotado para a prestação de serviços de águas e resíduos aos utilizadores finais em 2009 .....	iv
Quadro 2 – Distribuição da população residente em Portugal continental por modelo de gestão adotado para a prestação de serviços de águas e resíduos aos utilizadores finais em 2009.....	v
Quadro 3 – Imputação de renda de instalações administrativas com base na área ocupada por cada serviço.....	14
Quadro 4 – Seleção de bases de imputação para os custos indiretos .....	16
Quadro 5 – Demonstração de resultados por natureza – – modelo POCAL.....	18
Quadro 6 – Balanço – modelo POCAL.....	20
Quadro 7 – Caracterização dos mapas da contabilidade de custos.....	34
Quadro 8 – Serviços Prestados.....	35
Quadro 9 – Custos diretos do serviço de abastecimento de água.....	37
Quadro 10 – Custos indiretos do serviço de abastecimento de água.....	38
Quadro 11 – Custos totais do serviço de abastecimento de água.....	38
Quadro 12 – Custos diretos do serviço de saneamento.....	39
Quadro 13 – Custos indiretos do serviço de saneamento .....	39
Quadro 14 – Custos totais do serviço de saneamento.....	39
Quadro 15 – Custos diretos do serviço de resíduos sólidos .....	40
Quadro 16 – Custos indiretos do serviço de resíduos urbanos..	40
Quadro 17 – Custos totais do serviço de resíduos urbanos .....	41

Quadro 18 – Custos variáveis do serviço de abastecimento de água.....	43
Quadro 19 – Custos fixos totais do serviço de abastecimento de água.....	44
Quadro 20 – Custos totais do serviço de abastecimento de água.....	45
Quadro 21 – Proveitos totais do serviço de abastecimento de água.....	45
Quadro 22 – Resultados do serviço de abastecimento de água.....	45
Quadro 23 – Custos variáveis do serviço de saneamento de águas residuais.....	46
Quadro 24 – Custos fixos do serviço de saneamento de águas residuais.....	47
Quadro 25 – Custos totais do serviço de saneamento de águas residuais.....	47
Quadro 26 – Custos do serviço de resíduos em alta.....	48
Quadro 27 – Custos fixos do serviço de resíduos.....	49
Quadro 28 – Custos totais do serviço de gestão de resíduos urbanos.....	49

## LISTA DE ACRÓNIMOS

AA	Serviço público de abastecimento de água para consumo humano
AR	Serviço público de saneamento de águas residuais urbanas
DFC	Demonstração dos fluxos de caixa
DR	Demonstração de resultados
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
RU	Serviço público de gestão de resíduos urbanos
REEE	Resíduos de equipamentos eléctricos e electrónicos
SEL	Sector Empresarial Local
SEE	Sector Empresarial do Estado
SM	Serviços Municipais
SMAS	Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados de Águas e Saneamento
SNC	Sistema de Normalização Contabilística



# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1. Objetivos e conteúdos

Considerando que uma análise adequada e equilibrada da observância dos princípios-chave enunciados neste documento implica sempre a articulação de variáveis financeiras com variáveis operacionais, atendendo à possível incidência de fatores de contexto específicos a cada caso concreto, o presente Guia Técnico focaliza-se no requisito: da definição de uma metodologia de **apuramento de resultados para os serviços de águas e resíduos prestados por entidades gestoras em modelos de gestão direta**.

Este Guia Técnico visa apoiar, designadamente:

- A elaboração de uma demonstração de resultados para cada um dos serviços, a partir de mapas gerais de prestação de contas de cada tipologia de entidade gestora;
- A imputação de custos indiretos a cada um destes serviços/atividades, utilizando-se critérios de repartição recomendados, que reflitam um equilíbrio entre a sua adequabilidade, robustez e simplicidade de aplicação;
- O apuramento, a partir de mapas gerais de prestação de contas das entidades gestoras, de algumas rubricas essenciais do que seria uma aproximação a um balanço ou quantificação de capital empregue em cada um dos serviços;
- A definição de critérios de imputação racionais para algumas rubricas de capital empregue, pretendendo-se que os valores apurados para rubricas de capital imobilizado reflitam a aplicação de critérios valorimétricos tendencialmente harmonizados;
- A aplicação dos quatro pontos anteriores através da utilização de soluções informáticas simples, a partir de documentos de prestação de contas globais, na ausência de sistemas de contabilidade analítica e sem prejuízo das entidades gestoras os pretenderem desenvolver no futuro;
- Auxiliar as entidades gestoras que já disponham de um sistema de contabilidade analítica implementado no aperfeiçoamento dos métodos existentes, nomeadamente quanto à melhor forma de afetação de custos e proveitos por serviço.

A implementação de um modelo de apuramento de custos e proveitos inerentes a um departamento ou conjunto de atividades exige,

antes do mais, a especificação de variáveis de cariz operacional (e sua definição) que deverão ser recolhidas/medidas de forma regular e sistemática pelas entidades gestoras relativamente à entidade como um todo e a cada um dos serviços de águas e resíduos em particular. Estas variáveis poderão ser fundamentais a três níveis de utilização:

- Cálculo de critérios de imputação de rubricas de resultados e de capital empregue comuns a dois ou mais serviços ou atividades;
- Cálculo de indicadores de produtividade comparada e eficiência relativa;
- Contextualização da análise dos mapas financeiros gerados através da aplicação deste guia.

No capítulo 5 deste documento apresentam-se dois casos de estudo, ilustrando exemplos de apuramento de resultados efetuado por duas EG do modelo de gestão direta obtidos de forma distinta.

A Câmara Municipal do Sabugal procedeu ao apuramento de resultados gerados por cada uma das atividades (abastecimento de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos urbanos) através de um sistema de contabilidade analítica (apuramento de custos e proveitos por departamento ou conjunto de atividades que concorrem para o mesmo objetivo) e a Câmara Municipal de Castelo de Vide procedeu ao mesmo apuramento apenas através de um sistema de contabilidade geral (imputação de parte de custos e proveitos da organização a um conjunto de atividades a partir da contabilidade geral).

O presente Guia Técnico é complementado com um modelo tipificado de folha de cálculo que as entidades gestoras possam utilizar como auxiliar para a aplicação do guia ao seu caso específico e que se encontra disponível no sítio da ERSAR na internet e no módulo de regulação económica do seu Portal.

Mais uma vez se refere que adopção desta metodologia implica o envolvimento de toda a organização no sentido de serem identificados, de forma rigorosa, os custos que deverão ser vertidos no apuramento dos resultados gerados por cada uma das atividades.

## 1.2. Metodologia de trabalho

Para efeitos de elaboração das recomendações a verter no guia e de construção dos exemplos de aplicação referidos na secção anterior, optou-se por uma metodologia de trabalho baseada no estudo de

casos concretos que se pretendem suficientemente representativos deste universo.

O Guia Técnico foi desenvolvido de forma a assegurar a sua robustez e simplicidade de aplicação por parte das entidades gestoras que, à partida, poderiam ter maiores dificuldades e restrições.

À semelhança dos demais procedimentos regulatórios seguidos pela ERSAR, a publicação da versão final do presente Guia Técnico foi precedida de um período de consulta para a recolha alargada de comentários e contributos por parte das entidades gestoras.



## 2. CONSIDERAÇÕES TÉCNICAS

### 2.1. Nota introdutória

Os serviços que integram os municípios designam-se por municipais, em *lato sensu*, podendo distinguir-se duas situações:

- Serviços municipais, que não dispondo de autonomia financeira são diretamente geridos pelos órgãos principais dos Municípios;
- Serviços municipalizados, os quais possuem uma organização autónoma dentro da administração municipal e cuja gestão é entregue a um conselho de administração privativo. Os serviços municipalizados mais frequentes, e sobre o quais incidirá a análise, são os relativos à captação, tratamento e distribuição de água, recolha, tratamento e rejeição de efluentes e de recolha e encaminhamento de resíduos urbanos recolha.

O sistema contabilístico dos serviços municipais baseia-se no POCAL, cuja estrutura organizacional se fundamenta em três sistemas articulados de contabilidade: contabilidade orçamental; contabilidade patrimonial e contabilidade de custos.

Embora algumas autarquias locais ou entidades equiparadas estejam enquadradas no designado “regime simplificado” do POCAL (não obrigatoriedade de implementação da contabilidade patrimonial e da contabilidade de custos), é recomendado neste documento a implementação de, pelo menos, um sistema de contabilidade patrimonial de forma a avaliar os resultados económicos de cada serviço prestado pelas entidades.

Para o apuramento de resultados, e no que respeita à imputação dos custos indiretos, dever-se-á atender ao princípio veiculado no POCAL, que determina que o coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada atividade corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da atividade em que se enquadram.

### 2.2. Princípios chave

De entre os vários princípios que devem nortear a provisão dos serviços de águas e resíduos, destacam-se dois de particular importância para o enquadramento deste Guia Técnico:

- *Princípio da defesa dos interesses dos utilizadores*, nos termos do qual os tarifários devem assegurar uma correta proteção do

utilizador final, evitando possíveis abusos de posição dominante, no que se refere ao acesso, à continuidade, à qualidade e aos encargos suportados pelo utilizador final dos serviços prestados, o que se revela essencial em situações de monopólio natural e/ou exclusivo legal na sua prestação;

- *Princípio da recuperação dos custos*, nos termos do qual os tarifários dos serviços de águas e resíduos devem permitir a recuperação tendencial dos custos económicos e financeiros decorrentes da sua provisão, em condições de assegurar a qualidade do serviço prestado e a sustentabilidade das entidades gestoras, operando num cenário de eficiência e melhoria contínua de forma a não penalizar indevidamente os utilizadores com custos resultantes de uma ineficiente gestão dos sistemas.

Relativamente ao primeiro princípio enunciado, importa atender que o fato de serem serviços de interesse económico geral introduz na configuração da sua provisão, não apenas o objetivo de universalidade tendencial de acesso em termos físicos, como igualmente uma preocupação de salvaguarda de acessibilidade económica por parte dos utilizadores finais.

Como corolário ao segundo princípio, subsiste a importância de mitigar práticas de subsídio cruzada entre estes serviços e outras atividades levadas a cabo pelas entidades gestoras.

Por ordem decrescente de prioridade tem-se a segregação:

- Dos serviços de águas e resíduos de outras atividades desenvolvidas pelas entidades gestoras, quando aplicável;
- Dos serviços de águas (abastecimento e saneamento) dos serviços de gestão de resíduos urbanos;
- Do serviço de abastecimento de água do serviço de saneamento de águas residuais urbanas;
- Das atividades de limpeza urbana do serviço de gestão de resíduos urbanos;
- Da gestão e drenagem de águas pluviais do serviço de saneamento de águas residuais urbanas<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> A limpeza urbana e a gestão e drenagem de águas pluviais assumem características de “bens sociais” (à semelhança, por exemplo, da iluminação urbana pública), pelo que se recomenda que o seu financiamento seja feito com base em receitas de natureza tributária.

Entre os requisitos fundamentais para a implementação destes princípios nos serviços de águas e resíduos prestados por entidades gestoras em modelo de gestão direta, temos:

- A definição de metodologias robustas mas de simples utilização que, perante uma heterogeneidade, quer nos procedimentos contabilísticos adotados, quer no detalhe da informação disponível e tratada nos vários tipos de entidades, permitam uma adequada e harmonizada análise da observância do *“Princípio da recuperação tendencial de custos”*;
- O envolvimento dos decisores políticos, dirigentes e técnicos no sentido de determinar, numa primeira fase, a implementação das metodologias propostas e, posteriormente, promover o real apuramento dos custos mitigando as estimativas e incrementando os níveis de fiabilidade da informação produzida.
- O alargamento da aplicação do sistema de avaliação comparativa do desempenho das entidades gestoras<sup>3</sup> a este universo (com as adaptações que se revelem necessárias), que se revela fundamental para uma análise consistente e coerente, quer da observância do *“Princípio da defesa dos interesses dos utilizadores”*, quer do grau de melhoria contínua subjacente ao princípio da recuperação de custos.

---

<sup>3</sup> Sistema que abrange as entidades gestoras de serviços de águas e resíduos, quer nos serviços prestados a utilizadores finais (“serviços em baixa”), quer nos serviços prestados a outras entidades gestoras (“serviços em alta”). Os seus resultados são publicados anualmente, desde 2004 no Relatório Anual do Sector de Águas e Resíduos em Portugal (RASARP - Volume 3 – Avaliação da Qualidade do Serviço Prestado aos Utilizadores).



## 3. CONCEITOS-CHAVE

### 3.1. Nota introdutória

De acordo com o Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho<sup>4</sup>, em 2010, as empresas deverão adotar o Sistema de Normalização Contabilística, que cria três níveis de estrutura normativa contabilística:

**1º nível** – Aplicação das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) – tal como adotadas na União Europeia;

**2º nível** – Aplicação das normas de contabilidade e relato financeiro (NCRF) – normas nacionais que se aplicam a empresas com um menor grau de divulgações tendo em conta o fato de as suas contas não se dirigirem aos investidores em mercados regulamentados;

**3º nível** – (Regime Simplificado) Aplicação de normas de contabilidade e relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE) – normas que correspondem a uma simplificação adicional das NCRF. Neste nível enquadram-se as Pequenas e Médias Empresas cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites seguintes:

- 1 000 000 € de total de vendas líquidas e outros proveitos;
- 500 000 € de total de balanço;
- Vinte trabalhadores (número médio durante o exercício).

A ERSAR, ciente de que as alterações que entraram em vigor no ano de 2010 não produzirão efeitos no universo de entidades gestoras que aplicam o POCAL, optou, ao longo deste documento, por manter a designação e natureza das contas de acordo com o preceituado naquele plano de contabilidade.

Por outro lado, o n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto, determina que as entidades gestoras deverão promover a elaboração de recolha de informação histórica e previsional incluindo demonstrações financeiras de cariz analítico.

Esta secção visa clarificar um conjunto de conceitos utilizados de forma sistemática no contexto deste Guia Técnico.

<sup>4</sup> Diploma que revoga o Plano Oficial de Contabilidade, e legislação complementar, e que cria o Sistema de Normalização Contabilística.

## Proveitos e custos

- *Proveito*: reconhecimento económico dos benefícios obtidos na venda de um bem ou na prestação de um serviço, independentemente do momento atribuído para o seu recebimento através de meios monetários. À luz do princípio da especialização, os proveitos devem ser reconhecidos no exercício económico em que foi constituído o direito da entidade gestora à fruição destes benefícios;
- *Custo*: reconhecimento económico dos recursos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, independentemente do momento atribuído para pagamento através de meios monetários. À luz do princípio da especialização, os custos devem ser reconhecidos no exercício económico em que contribuíram para a geração dos proveitos derivados da prestação dos serviços.

## Acréscimos e diferimentos

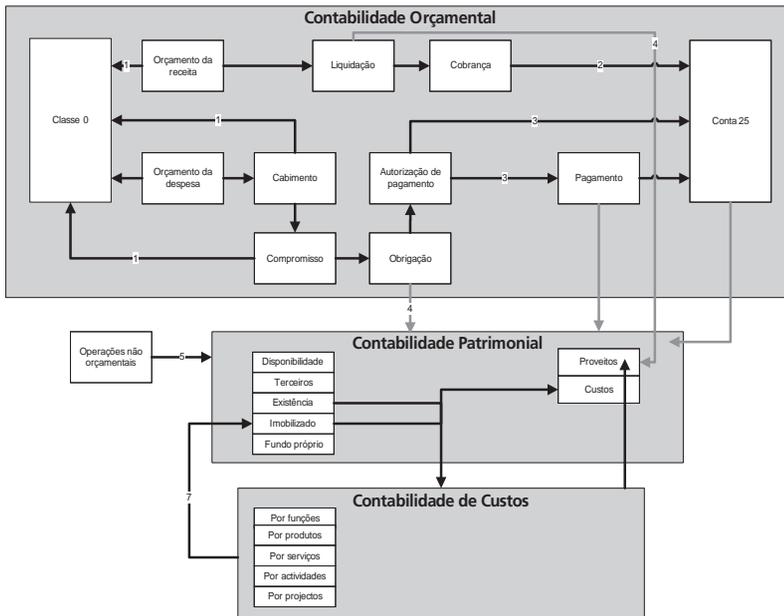
- *Acréscimos de proveitos*: proveitos a reconhecer no exercício mas que ainda não foram faturados ou recebidos. Como exemplos, refiram-se os juros de aplicações de tesouraria (depósitos a prazo, etc.) que se vencem no exercício seguinte, subsídios à formação profissional a receber e contratos de assistência técnica;
- *Proveitos diferidos*: proveitos faturados ou já recebidos que não devem ser reconhecidos como proveitos do exercício mas sim do(s) exercício(s) seguinte(s). Como exemplos, podem apresentar-se as rendas recebidas adiantadamente e os subsídios ao investimento em imobilizado;
- *Acréscimos de custos*: custos a reconhecer no exercício mas que ainda não foram faturados ou pagos. Como exemplos, podem apresentar-se os seguintes: férias, subsídios de férias e correspondentes encargos sociais a pagar no exercício seguinte e valores ainda não liquidados relativos a juros, eletricidade, telecomunicações, seguros, etc.;
- *Custos diferidos*: custos faturados ou já pagos que não devem ser reconhecidos como custos do exercício mas sim do(s) exercício(s) seguinte(s). Como exemplos, podem apresentar-se os casos de rendas pagas adiantadamente, conservação plurianual e campanhas publicitárias.

## Recebimentos e pagamentos

- *Recebimento*: receção de meios monetários relativos à concretização dos referidos benefícios, sendo reconhecida no momento em que constituiu um fluxo de entrada de caixa;

- *Pagamento*: afetação de meios monetários à angariação dos referidos recursos, sendo reconhecida no momento em que constituiu um fluxo de saída de caixa.

Como forma de resumo e melhor percepção de como os diferentes tipos de contabilidade se interligam, apresenta-se a figura 1:



(Fonte: Adaptado de POCAL comentado, 2ª edição, Rei dos Livros)

**Notas:**

- 1 – Após a aprovação, o Orçamento será registado na classe 0. A execução do orçamento da despesa, fase do cabimento e compromisso bem como todas as modificações ao orçamento da despesa e da receita devem ser registadas na classe 0;
- 2 – A cobrança, regista-se na Contabilidade Orçamental através da conta 251 – “Devedores pela Execução do Orçamento”, e simultaneamente, nas contas de proveitos da Contabilidade Patrimonial;
- 3 – Também se regista na conta 252 – “Credores pela execução do Orçamento”, a Autorização do Pagamento e o respetivo Pagamento.
- 4 – As fases de obrigação, Pagamento, Liquidação e Cobrança, são de registo obrigatório na Contabilidade Patrimonial;
- 5 – Existem operações que não são objeto de registo na Contabilidade Orçamental, tais como as amortizações, provisões, abates e reavaliações e as operações de tesouraria. Apenas se registam nas contas de Contabilidade
- 6 – Qualquer registo na classe 6 – “Custos”, deve ser objeto de reclassificação na Contabilidade de Custos. De igual modo serão objeto de registo na Contabilidade de Custos, o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, bem como as amortizações relativas a imobilizado;
- 7 – Da Contabilidade de Custos obtêm-se os custos dos bens produzidos pela própria entidade que será posteriormente objeto de registo na Contabilidade Patrimonial, como proveito (classe 4 e classe 7).

**Figura 1**  
Articulação dos diferentes sistemas contabilísticos

## Proveitos e custos diretos e indiretos

- *Proveitos diretos*: proveitos obtidos diretamente da prestação de cada um dos serviços, de abastecimento de água, saneamento ou de resíduos, apresentando uma relação direta e inequívoca com a sua prestação;
- *Proveitos indiretos*: proveitos que refletem o aproveitamento de meios afetos à prestação de dois ou mais serviços objeto de análise ou outras atividades levadas a cabo pela entidade em questão. Na medida em que apenas são indiretamente atribuíveis a um dado serviço, existem diferentes metodologias possíveis para a sua imputação, como adiante se verá.
- *Custos diretos*: custos de materiais, mão-de-obra e serviços diretamente incorporados na produção dos serviços objeto de análise, apresentando uma relação direta e inequívoca com a sua prestação;
- *Custos indiretos*: custos que refletem a utilização de recursos com a prestação de dois ou mais serviços objeto de análise ou outras atividades levadas a cabo pela entidade em questão. Apresentam-se exemplos dos custos incorridos com os serviços de faturação e cobrança das atividades de águas e resíduos. Na medida em que apenas são indiretamente atribuíveis a um dado serviço, caso incidam sobre mais do que um serviço prestado, deverão ser encontradas metodologias adequadas para a sua imputação;
- *Custos comuns (ou de estrutura)*: custos cuja ocorrência se poderá justificar pela atividade a nível global da entidade gestora, isto é, são custos administrativos e de gestão da entidade gestora. A percentagem de custos comuns atribuída a cada atividade depende da metodologia de imputação utilizada;
- *Base de imputação (ou chave de repartição)*: variável de natureza física, operacional ou financeira, passível de ser utilizada para efeitos de repartição de um dado proveito ou custo indireto ou custos comuns por distintos serviços ou atividades;

Por se considerar que os proveitos decorrentes da prestação dos serviços de águas e resíduos são essencialmente diretos, optou-se por não incluir neste documento eventuais bases de imputação para aqueles. No entanto, importa sublinhar que a opção de incluir aqueles proveitos no apuramento dos resultados dos serviços será sempre das entidades gestoras.

As bases de imputação devem reunir o seguinte conjunto de características:

- Simplicidade de quantificação objetiva, quer em termos globais, quer nas parcelas que dizem respeito a cada serviço ou atividade objeto de análise;
- Significativa correlação entre variações desta variável e o custo indireto para o qual se pretende utilizar esta variável como base de imputação.

### 3.2. Metodologia de apuramento de resultados

O objetivo desta secção é ilustrar a aplicação dos conceitos atrás descritos com vista ao apuramento específico de resultados económicos para os serviços de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos, considerando a separação de serviços/atividades. Trata-se de uma condição fundamental para o estabelecimento de um sistema tarifário equitativo que reflita os custos, de forma a proporcionar maior transparência e mitigar a existência de subsidiações cruzadas entre serviços/atividades.

As bases de imputação, de custos, estabelecidas neste Guia Técnico para cada serviço/atividade baseiam-se na informação contabilística das entidades gestoras, organizada de acordo com o POCAL.

A identificação de diferentes tipos de proveitos e custos e a sua atribuição aos serviços de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos deve ser efetuada de acordo com o princípio da causalidade. O princípio da causalidade implica a imputação dos proveitos e custos, direta ou indiretamente, aos serviços que determinaram a sua realização.

Numa primeira fase as entidades gestoras, recorrendo aos dados constantes das peças contabilísticas obtidas a partir da contabilidade patrimonial (geral) ou contabilidade de custos, devem identificar os proveitos e custos diretamente decorrentes do exercício dessas atividades e que devem ser imputados a esses mesmos serviços ou atividades.

Assim, após o reconhecimento dos custos e proveitos diretos dos serviços em análise (AA, AR e RU), devem as entidades gestoras proceder ao apuramento dos custos indiretos, que têm impacto naquelas atividades (atividades acessórias ou complementares – AC) bem como os custos que não devem, de todo, ser incluídos no apuramento ora realizado (outras atividades ou serviços – OAS), de forma a obter a distribuição de proveitos e custos.

Existem diversos critérios que podem ser utilizados para proceder à imputação de custos indiretos, sendo que serão recomendados alguns

desses critérios no presente documento, de forma a minimizar a arbitrariedade e eventuais efeitos prejudiciais na afetação dos referidos custos.

A repartição de custos indiretos pelos serviços ou atividades em análise deve ser efetuada de acordo com a seguinte metodologia:

- Seleção de uma base de imputação adequada ao custo e em causa;
- Apuramento, com base em dados históricos ou previsionais, da afetação dos custos por cada serviço ou atividade objeto de análise (daí resultando uma chave de imputação);
- Distribuição do valor do custo indireto em causa por cada serviço ou atividade objeto de análise em função do respetivo nível de utilização da base de imputação;
- Ilustra-se no Quadro 3, um caso de imputação do custo da renda das instalações administrativas suportado por uma entidade gestora.

### Quadro 3

Imputação de renda de instalações administrativas com base na área ocupada por cada serviço

Entidade gestora	Total	AA	AR	RU	AC	OAS
Área ocupada	1000 m <sup>2</sup>	200 m <sup>2</sup>	200 m <sup>2</sup>	300 m <sup>2</sup>	200 m <sup>2</sup>	100 m <sup>2</sup>
Chave de imputação	100%	20%	20%	30%	20% <100%	10%
Imputação do custo	€5000	€1000	€1000	€1500	€1000	€500

Sobre a imputação de custos aos serviços, o POCAL obriga à utilização do sistema de custeio total o qual se traduz num método de apuramento do custo dos produtos que considera quer os custos fixos quer os custos variáveis. Deste modo, a afetação de custos indiretos pode ser efetuada de acordo com diferentes bases de imputação.

Descrevem-se de seguida as bases de imputação que se afiguram mais adequadas e que poderão ser utilizadas com maior frequência:

- *Proveitos de vendas e prestações de serviço de cada atividade:* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção dos proveitos diretos gerados por cada atividade;

- *Nível de produção de cada atividade (expresso em unidades físicas):* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção do nível de output físico de cada atividade. Quando as unidades físicas das diferentes atividades que se estão a analisar são distintas (como é o caso dos serviços de águas, m<sup>3</sup>, e resíduos, toneladas), deve-se utilizar uma unidade física padrão (utilizando-se para o efeito coeficientes de conversão pré-definidos);
- *Pessoal diretamente afeto a cada atividade (expresso em FTE<sup>5</sup>):* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção da intensidade física do fator trabalho diretamente afeto a cada atividade;
- *Custos com o pessoal diretamente afeto a cada atividade:* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção do custo incorrido com o fator trabalho diretamente afeto a cada atividade;
- *Capital empregue diretamente afeto a cada atividade:* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção da intensidade física do fator capital<sup>6</sup> diretamente afeto a cada atividade. No caso dos serviços de águas e resíduos prestados a utilizadores finais, dada a sua elevada intensidade em capital físico, é frequente utilizar-se apenas o imobilizado corpóreo<sup>7</sup> diretamente afeto a cada atividade (bruto ou líquido, consoante se considere as amortizações acumuladas separadamente ou deduzidas no valor do imobilizado);
- *Fração de um recurso diretamente afeta a cada atividade (expressa em unidades de capacidade do recurso):* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção da utilização que cada atividade faz de um recurso comum. Como

<sup>5</sup> Abreviatura do termo inglês *full-time equivalent* sendo uma unidade padrão utilizada para a quantificação do fator de produção trabalho. A quantificação de FTE pode ser feita de forma mais expedita (p.e. duas pessoas em part-time equivalem a 1 FTE) ou de forma mais detalhada. Neste segundo caso, utiliza-se o horário de trabalho da entidade gestora como fator de conversão (p.e. 7,6 horas/ dia x 225 dias de trabalho/ano, significaria que para esta entidade gestora, 1 FTE corresponderia a 1.710 horas/ano. Neste caso, 5 pessoas contratadas para trabalhar 450 horas/ano, cada uma, corresponderiam a  $5 \times 450 / 1\ 710 = 1,3$  FTE).

<sup>6</sup> Através de amortizações e encargos financeiros imputáveis aos investimentos deduzidos dos subsídios ao investimento.

<sup>7</sup> Tal prática reflete o fato de a componente de capital circulante, nomeadamente, dívidas de terceiros e existências, ter uma expressão diminuta face ao imobilizado corpóreo.

exemplos temos: afetação de áreas administrativas (em m<sup>2</sup>), afetação de espaços de armazém (em m<sup>2</sup> ou em m<sup>3</sup>, consoante o caso), afetação de capacidade de armazenagem de dados (em GB de capacidade de servidor);

- *Número de utilizadores de cada atividade:* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção do número de utilizadores ou utentes de cada atividade ou serviço;
- *Custos diretos de cada atividade:* assume-se que o custo indireto que está a ser imputado é incorrido em proporção dos custos diretos de cada atividade ou serviço.

No Quadro 4, propõem-se, em termos genéricos, bases de imputação que deverão ser aplicadas aos custos indiretos de acordo com a sua natureza:

#### **Quadro 4**

Seleção de bases de imputação para os custos indiretos

<b>Custos comuns</b>	<b>Base de imputação</b>	<b>Unidades</b>
Honorários Publicidade Provisões Dívidas incobráveis Venda de fotocópias Venda de cadernos de encargos	Proveitos de vendas e prestações de serviço de cada atividade	€/ano
Custos com viaturas e equipamento básico	Nível de produção de cada atividade	Unidades padrão
Custos com pessoal	Pessoal diretamente afeto a cada atividade	FTE
Amortizações anuais do imobilizado ativo Custos e perdas financeiros	Capital empregue diretamente afeto a cada atividade	€
Rendas e alugueres Limpeza, higiene e conforto	Área ocupada por cada atividade	m <sup>2</sup>
Custos administrativos	Custos diretos de cada atividade	€/ano

### 3.3. Descrição das principais demonstrações financeiras

Tendo presente as classificações de custos previstas no POCAL, a presente secção descreve, genericamente, as demonstrações financeiras consideradas relevantes para efeitos das recomendações deste Guia Técnico.

A demonstração de resultados (DR) é o mapa contabilístico que apresenta os resultados das operações económicas (custos e proveitos) de uma entidade gestora, durante um determinado período (geralmente um ano económico).

A DR pode ser apresentada por naturezas ou por funções. Tendo presente que a DR por funções é de elaboração facultativa para as autarquias locais, para efeitos deste documento, optou-se por se partir do pressuposto de que este apuramento não se encontra disponível<sup>8</sup>.

Na DR por natureza, os custos e proveitos apresentam-se, devidamente agrupados e classificados de acordo com a respetiva natureza, permitindo obter separadamente os diferentes tipos de resultados:

- Operacionais
- Financeiros
- Correntes (operacionais + financeiros)
- Extraordinários
- Líquidos

Apresenta-se no Quadro 5, o modelo da Demonstração de Resultados por natureza com as diferenças introduzidas pelo POCAL:

---

<sup>8</sup> Numa DR por funções os custos são classificados em categorias como: custo das vendas e prestação de serviços; custos de distribuição; custos administrativos; etc. Trata-se de um formato de apresentação mais próximo do que é usualmente empregue em países de tradição anglo-saxónica.

**Quadro 5**Demonstração de resultados por natureza – modelo POCAL<sup>9</sup>

Descrição	Exercício (n)	Exercício (n-1)
<b>Custos e perdas</b>		
CMVMC		
Fornecimento e serviços externos		
Custos com o pessoal		
Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais		
Amortizações		
Provisões		
Outros custos operacionais		
<b>(A) Custos e perdas operacionais</b>		
Custos e perdas financeiras		
<b>(C) Custos e perdas correntes</b>		
Custos e perdas extraordinárias		
<b>(E) Custos e perdas do exercício</b>		
<b>Resultado Líquido do Exercício</b>		
<b>Proveitos</b>		
Vendas e Prestação de serviços		
Impostos e taxas		
Variação da produção		
Trabalhos para a própria entidade		
Proveitos suplementares		
Transferências e subsídios obtidos		
Outros proveitos operacionais		
<b>(B) Proveitos e ganhos operacionais</b>		
Proveitos e ganhos financeiros		
<b>(D) Proveitos e ganhos correntes</b>		
Proveitos e ganhos extraordinários		
<b>(F) Proveitos totais</b>		

<sup>9</sup> O modelo foi ligeiramente adaptado com a introdução da classificação geral das contas e respetiva repartição das rubricas pelos serviços prestados.

As diferenças introduzidas pelo POCAL, face ao POC que vigorou até 31 de Dezembro de 2009, respeitam às seguintes rubricas:

- A rubrica de custos com a classificação 63 – *Impostos* é substituída pela rubrica Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais;
- A rubrica de proveitos com a classificação 71 – *Vendas* é subdividida em 711 – *Vendas (mercadorias e produtos)* e 712 – *Prestações de serviços*;
- A rubrica com a classificação 72 – *Prestações de serviços* é substituída pela rubrica de Impostos e taxas;
- A rubrica com a classificação 74 – *Subsídios à exploração* é substituída pela rubrica Transferências e subsídios obtidos;
- A rubrica 75 – *Trabalhos para a própria empresa* é substituída pela rubrica *Trabalhos para a própria entidade*;
- A rubrica com a classificação 86 – *Imposto sobre o rendimento do exercício* não é aplicável.

O Balanço é a demonstração financeira que apresenta a posição patrimonial de uma entidade à data a que se reporta, habitualmente ao final do seu exercício económico e que evidencia, devidamente agrupados e classificados, os ativos, os passivos e o capital próprio.

É apresentado no Quadro 6, um balanço sintético (forma reduzida) do POCAL, apenas para evidenciar algumas das rubricas que irão merecer destaque nos próximos capítulos deste Guia Técnico.

As inovações introduzidas pelo POCAL respeitam às seguintes rubricas:

### **No ativo**

- É acrescentada, no imobilizado, mais uma rubrica com a classificação 45 – *Bens de domínio público*;
- A rubrica dívidas de terceiros (quer a médio e longo prazo, quer a curto prazo) incorpora uma nova classificação 28 – *Empréstimos concedidos*;
- A rubrica com a classificação 21 – *Clientes* é subdividida em 211 – *Clientes c/c*, 212 – *Contribuintes c/c* e 213 – *Utentes c/c*;
- A rubrica com a classificação 25 – *Acionistas (sócios)* é substituída pela rubrica *Devedores* pela execução do orçamento;
- É acrescentada na rubrica com a classificação 26 – *Outros devedores* uma subconta 264 – *Administração autárquica*;

**Quadro 6**  
Balanco – modelo POAL

Descrição	Exercícios						Descrição	Exercícios	
	n			n-1				n	n-1
	AB	AP	AL	AL	AL				
<b>Ativo</b>							<b>Fundos próprios</b>		
<b>Imobilizado:</b>							Património		
Bens do domínio público							Ajustamentos de partes de capital em empresas		
Imobilizações incorpóreas							Reservas de avaliação		
Imobilizações corpóreas							Outras reservas		
Investimentos financeiros							Subsídios		
<b>Circulante:</b>							Doações		
Existências							Resultados transitados		
Dívidas de terceiros - M. Longo Prazo							Resultados líquidos do exercício		
Dívidas de terceiros - Curto Prazo							<b>Total dos fundos próprios</b>		
Títulos negociáveis							<b>Passivo</b>		
Depósitos em instituições financeiras e caixa							Dívidas a terceiros – M. Longo Prazo		
Acréscimos e diferimentos							Dívidas a terceiros – Curto Prazo		
<b>Total de amortizações</b>							Acréscimos e diferimentos		
<b>Total de provisões</b>							<b>Total do passivo</b>		
<b>Total do ativo</b>							<b>Total dos fundos próprios e do passivo</b>		

### **No passivo e no capital próprio**

- A rubrica com a classificação 25 – Acionistas (sócios) é substituída pela rubrica Credores pela execução do orçamento;
- É acrescentada na rubrica com a classificação 26 – Outros credores, uma subconta 264 – Administração autárquica;
- O capital próprio é substituído por fundos próprios e as rubricas que o compõem são idênticas às previstas no POC, com exceção da inclusão na subconta de reservas das classificações 575 – *Subsídios*, 576 – *Doações* e 577 – *Reservas decorrentes de transferências de ativos*.



## 4. APURAMENTO DE RESULTADOS PARA OS SERVIÇOS DE ÁGUAS E RESÍDUOS – RECOMENDAÇÕES

No sentido de potenciar as semelhanças existentes entre o POC e o POCAL, mas respeitando as diferenças entre os dois planos de contabilidade, elencam-se nos pontos seguintes os custos incorridos e os proveitos gerados por natureza, acompanhados de uma breve explicação do âmbito de cada conta e propostas de repartição dos custos indiretos para cada situação específica.

Tendo presente os casos de estudo selecionados para efeitos de elaboração deste Guia Técnico, são ilustrados a seguir a cada rubrica de custos e de proveitos as possíveis imputações às atividades em apreço com as respetivas chaves de repartição.

### 4.1. Contas de custos (Classe 6)

#### 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

Esta conta regista a contrapartida das saídas de existências nela mencionadas, por venda ou integração no processo produtivo. Neste sentido, e atendendo à sua natureza, os custos incluídos nesta rubrica podem-se classificar como diretos.

Devem incluir-se em cada uma das atividades em análise os seguintes custos diretos:

- AA – água tratada para venda (nas entidades que operam em baixa), carvão ativado, clorito de sódio, dióxido de carbono, polímero;
- AR – cal hidratada, carvão ativado, hipoclorito, ácido sulfúrico, hidróxido de sódio, polímero, sulfato de alumínio;
- RU – gasóleo e óleos lubrificantes.

Podem ainda existir custos indiretos, tais como, peças para viaturas comuns que resultem de manutenções promovidas internamente.

#### 62 – Fornecimentos e serviços externos

Esta conta regista os custos pagos ou a pagar por serviços prestados à entidade e por fornecimentos destinados a consumo e inclui as seguintes subcontas:

### 621 – *Subcontratos*

Esta rubrica compreende os trabalhos necessários ao processo produtivo próprio, relativamente aos quais se obteve a colaboração de outras entidades.

Devem incluir-se, em cada uma das atividades em análise, os seguintes custos diretos:

- AA – transporte e deposição de areias e gradados, transporte e deposição de lamas, outsourcing manutenção e/ou operação;
- AR – transporte e deposição de resíduos – estações elevatórias, outsourcing de manutenção e/ou operação, Assistência de telegestão, ramais de saneamento ou limpeza de coletores; tratamento de efluentes em alta.
- RU – subcontratos de recolha de RU, de lavagem de contentores, de recolha de resíduos volumosos.

### 622 – *Fornecimentos e serviços*

Esta conta regista os custos pagos ou a pagar a terceiros, quer por fornecimentos destinados a consumos imediato ou não imediato e inclui as seguintes subcontas:

#### 62211 – *Eletricidade*

A presente rubrica inclui os custos com a energia elétrica (iluminação, aquecimento, força motriz, etc.). Pela sua natureza este custo classifica-se como direto, mas porque se trata de um custo conjunto devem-se aplicar bases de imputação que permitam uma correta imputação dos consumos às respetivas atividades. A base de imputação que se aconselha assenta no consumo energético teórico de cada equipamento divulgado pelo fabricante, ou real se a entidade possuir um contador de eletricidade em cada infraestrutura.

No caso da entidade gestora não conhecer os consumos dos equipamentos de modo individualizado, poderá:

- Solicitar ao fornecedor de energia eléctrica informação dos consumos energéticos por infraestrutura;
- Recorrer aos valores médios de consumos apurados nos indicadores de desempenho<sup>10</sup>, AA15ab – Eficiência energética de ins-

<sup>10</sup> Que são publicados no volume 3 do Relatório Anual do Sector das Águas e Resíduos em Portugal.

talações elevatórias<sup>11</sup>, para a atividade de abastecimento de água, AR11ab – Eficiência energética de instalações elevatórias para a atividade de saneamento de águas residuais<sup>12</sup>, e RU14a- Utilização de recursos energéticos<sup>13</sup> para a atividade de gestão de resíduos por entidades gestoras congéneres.

### 62212 – Combustíveis

Esta conta inclui os custos com combustíveis, sólidos, líquidos ou gasosos. Pela sua natureza este custo classifica-se como direto, mas porque se trata de um custo conjunto devem-se aplicar bases de repartição que permitam uma correta imputação dos consumos às respetivas atividades.

A base de imputação que se aconselha assenta no consumo de cada equipamento, que poderá ser:

- Real, podendo a entidade imputar os consumos de combustíveis de cada veículo registados no cartão de combustível da frota automóvel da entidade.
- Teórica, podendo a entidade optar por dois cenários distintos: afetar a cada atividade o consumo de combustível que a marca do veículo divulga, ou recorrer aos valores médios de consumos apurados nos indicadores de desempenho<sup>14</sup>, designadamente do RU14b – Utilização de recursos energéticos<sup>15</sup> apurado para entidades gestoras congéneres.

<sup>11</sup> Calculado em [kWh/(m<sup>3</sup> x 100 m)]. Este indicador destina-se a avaliar o nível de sustentabilidade da entidade gestora em termos ambientais, no que respeita à adequada utilização dos recursos energéticos, enquanto bem escasso que exige uma gestão racional. É definido como o consumo de energia médio normalizado das instalações elevatórias.

<sup>12</sup> Calculado em (kWh/m<sup>3</sup> x 100 m) Este indicador destina-se a avaliar o nível de sustentabilidade da entidade gestora em termos ambientais, no que respeita a uma adequada utilização dos recursos energéticos. É definido como o consumo de energia médio normalizado das instalações elevatórias.

<sup>13</sup> Calculado em (kWh/t) Este indicador destina-se a avaliar o nível de sustentabilidade da entidade gestora em termos ambientais, no que respeita à adequada utilização dos recursos energéticos, enquanto bem escasso que exige uma gestão cuidada. É definido como a energia consumida e produzida por tonelada de resíduos entrados nas infraestruturas de processamento em alta da entidade gestora.

<sup>14</sup> Que são publicados no volume 3 do Relatório Anual do Sector das Águas e Resíduos em Portugal.

<sup>15</sup> Calculado em (tep/t). Este indicador destina-se a avaliar o nível de sustentabilidade da entidade gestora em termos ambientais, no que respeita à adequada utilização dos recursos energéticos, enquanto bem escasso que exige uma gestão cuidada. É definido como o consumo total de combustível por tonelada de resíduos urbanos recolhidos na área de intervenção da entidade gestora.

### 62217 – Material de escritório

Esta rubrica inclui os custos incorridos com a aquisição de material de escritório para consumo imediato. Pela sua natureza este custo classifica-se como direto, mas porque se trata de um custo conjunto devem-se aplicar bases de repartição que permitam uma correta imputação dos consumos às respetivas atividades. A base de imputação que se sugere assenta na fração de um recurso diretamente afeto a cada atividade, calculado em função do número de funcionários que exerçam funções administrativas nessa atividade.

### 62219 – Rendas e alugueres

Na presente conta registam-se a renda de terrenos, edifícios e o aluguer de equipamentos.

- Rendas de edifícios

Para esta rubrica, a chave de repartição proposta é a da ocupação em m<sup>2</sup> de cada atividade da área total do edifício, cujo exemplo é apresentado no capítulo 2.3 do presente documento.

- Aluguer de equipamentos

Representa um custo direto imputável à atividade a que esse equipamento se destina. No caso das viaturas ligeiras adquiridas em *leasing* e que se encontram atribuídas aos órgãos de gestão ou serviços gerais devem os seus custos ser repartidos na mesma proporção dos respetivos utilizadores.

### 62222 – Comunicação

Esta conta inclui os custos com os telefones, portes, internet, etc. Pela sua natureza este custo classifica-se como direto, mas porque se trata de um custo conjunto devem-se aplicar bases de repartição que permitam uma correta imputação dos consumos às respetivas atividades. As bases de imputação que se sugerem são:

- Portes de correio – os custos indiretos devem ser repartidos pelo volume de negócios gerado em cada atividade;
- Telefone/telemóveis – os custos indiretos devem ser repartidos na mesma proporção dos seus utilizadores;
- *Internet* – os custos indiretos devem ser repartidos pelos postos de trabalho afetos a cada atividade

### 62223 – Seguros

Esta rubrica inclui os seguros cargo da entidade, com exceção dos seguros com pessoal. De acordo com os distintos contratos, sugere-se a aplicação de distintas bases de repartição:

- Multirriscos – os custos indiretos devem ser repartidos em função do nível de atividade ou do capital empregue em cada atividade;
- Responsabilidade civil – os custos indiretos devem ser repartidos em função do nível de atividade ou do capital empregue em cada atividade;
- Frota – os custos indiretos devem ser repartidos com a mesma chave de rateio aplicada às viaturas seguradas;

### 62225 – Transporte de mercadorias

Nesta conta registam-se os custos com o transporte das mercadorias que sejam conta da empresa. Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades.

### 62226 – Transporte de pessoal

Esta rubrica inclui os custos com o transporte do pessoal, com carácter de permanência, de e para o local de trabalho. Pela sua natureza este custo classifica-se como direto, mas porque se trata de um custo conjunto devem-se aplicar bases de repartição que permitam uma correta imputação dos consumos às respetivas atividades. A base de imputação que se sugere assenta na fração de um recurso diretamente afeto a cada atividade, calculado em função do número de funcionários que exerçam funções administrativas nessa atividade.

### 62229 – Honorários

Nesta conta incluem-se as remunerações dos trabalhadores independentes. As bases de imputação que se sugerem são calculadas em função do número de horas que cada trabalhador afete a cada uma das atividades apuradas no mapa de *time report* elaborado mensalmente.

Esta conta inclui os custos com tribunais, cartórios notariais e repartições de registo civil e predial. Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades. Quando se tratar de um custo conjunto (p. ex.: a ação judicial pelo não pagamento de faturas de água, saneamento e resíduos) este deverá ser repartido em função dos proveitos de cada atividade.

### *62232 – Conservação e reparação*

Nesta conta registam-se os custos com os bens destinados à manutenção dos elementos do ativo imobilizado e que não provoquem um aumento do seu custo ou da sua duração. Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades. Quando se tratar de um custo conjunto (p. ex.: pneus para viaturas de piquetes ou parafusos de máquinas) este deverá ser repartido em função da chave de repartição atribuída aos equipamentos reparados.

### *62233 – Publicidade e propaganda*

Nesta conta incluem-se as despesas com anúncios de jornais, revistas, campanhas publicitárias, etc. Por se tratar de um custo conjunto, sugere-se a aplicação da chave de repartição calculada em função do volume de negócios gerado por cada atividade.

### *62234 – Limpeza, higiene e conforto*

Esta rubrica inclui as despesas com material e serviços de limpeza prestados à entidade nesse âmbito. Por se tratar de um custo conjunto, sugere-se a aplicação da chave de repartição proposta às rendas dos edifícios.

### *62236 – Trabalhos especializados*

A presente conta inclui os serviços técnicos prestados por outras entidades que a própria entidade não pode superar pelos seus meios, tais como serviços informáticos, análises laboratoriais, trabalhos tipográficos, estudos e pareceres, etc.

Devem incluir-se em cada uma das atividades em análise os seguintes custos diretos:

- AA – limpeza e desinfestação de reservatórios, análises da água;
- AR – limpeza de fossas e de sarjetas, trabalhos topográficos;
- RU – sistemas de informação geográfico para otimização de circuitos de recolha.

### *62298 – Outros fornecimentos e serviços*

Esta conta é residual e deve ser utilizada para contabilizar custos não incluídos nas anteriores divisionárias da conta #622. Podem ser registados nesta conta custos incorridos com a aquisição de jornais e revistas, informações comerciais, portagens de veículos (pontes e autoestradas), estacionamento de veículos, etc. Em alguns casos, os

custos com portagens e estacionamento de veículos podem ser diretamente imputáveis a uma atividade específica. Os demais custos indiretos podem ser imputados a cada atividade através da aplicação da chave de repartição calculada em função do volume de negócios gerado por cada uma.

### *651 – Impostos*

Nesta conta registam-se os impostos diretos e indiretos, à exceção do que incidem sobre os lucros das entidades gestoras. Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades. Quando tal não se verificar, sugere-se a repartição dos custos indiretos pelo volume de negócios gerado por cada atividade.

### **64 – Custos com pessoal**

Nesta conta incluem-se os custos com as remunerações e encargos da entidade com os órgãos sociais e restante pessoal. Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades. Quando tal não se verificar, sugere-se a repartição dos custos indiretos pela afetação do pessoal, ou do seu custo (expresso em FTE), diretamente a cada atividade.

Apresenta-se como exemplo uma obra realizada por administração direta, que inclui intervenções nas atividades de água e saneamento. Sugere-se que a repartição dos custos indiretos assente no tempo, expresso em €, despendido em cada uma das intervenções na respetiva atividade.

### **66 – Amortizações**

Nesta conta inclui-se a amortização e depreciação das imobilizações corpóreas e incorpóreas e bens do domínio público atribuída ao exercício, designadamente, estações de tratamento de águas e de águas residuais, condutas, coletores, veículos de recolha ou de contentores, e cujas taxas de amortização constam da Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril. Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades.

Quando tal não se verificar, por se tratar de amortizações de bens afetos a atividades complementares, sugere-se a repartição desses custos indiretos pelo capital empregue diretamente afeto a cada atividade.

## **67 – Provisões**

Esta conta regista de uma forma global, ao longo do exercício, a variação positiva das responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável mas incerta quanto ao seu valor ou data de ocorrência. As provisões para cobrança duvidosa poderão ser calculadas para as atividades faturadas em conjunto, quando se justifique, em função do risco de cobrança inerente e deverão ser repartidas pelas distintas atividades em função do volume de negócios gerado por cada uma delas.

## **68 – Custos e perdas financeiros**

Nesta conta incluem-se os juros suportados e outros custos financeiros do exercício.

Trata-se, em princípio, de um custo direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades. Quando tal não se verificar, sugere-se a repartição dos custos indiretos pelo capital empregue diretamente afeto a cada atividade.

## **69 – Custos e perdas extraordinárias**

Nesta rubrica incluem-se os custos extraordinários, e que pela sua natureza excecional não puderam ser registados nas demais contas de custos.

### *691 – Transferências de capital concedidas*

Os custos com donativos deverão ser repartidos em função do volume de negócios gerado por cada atividade.

### *692 – Dívidas incobráveis*

Os custos incorridos com dívidas incobráveis devem ser repartidos em função do volume de negócios de cada atividade.

## **4.2. Contas de proveitos (Classe 7)**

### **71 – Vendas e prestações de serviços**

As *vendas* representadas pela faturação devem ser deduzidas de IVA, e de outros impostos, que nela possam estar incluídas. As *prestações de serviços* respeitam aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades da empresa. Trata-se, em princípio, de proveitos diretos que devem ser casuisticamente imputáveis a cada uma das atividades desenvolvidas

Nas vendas, devem incluir-se em cada uma das atividades em análise, os seguintes proveitos diretos:

- AA – tarifa volumétrica da água;
- RU – proveitos decorrentes da recolha domiciliários de resíduos volumosos e de recolhas seletivas diversas.

Nas prestações de serviços, devem incluir-se em cada uma das atividades em análise, os seguintes proveitos diretos:

- AA – tarifa fixa ou de disponibilidade e serviços auxiliares;
- AR – tarifa fixa e variável, e serviços auxiliares;
- RU – tarifa fixa e variável, serviços auxiliares e inertes.

### **73 – Proveitos Suplementares**

A presente rubrica inclui os proveitos, inerentes ao valor acrescentado, das atividades que não sejam próprias dos objetivos principais das entidades.

#### *742 – Transferências e subsídios correntes obtidos*

Nesta conta registam-se as transferências que as entidades têm direito nos termos da legislação em vigor, designadamente as que decorrem da aplicação da Lei das Finanças locais e da Lei do orçamento do estado. Os subsídios são transferências correntes obtidas sem contrapartida a unidades produtivas com o objetivo de influenciar níveis de produção, preços ou remunerações dos fatores de produção. Trata-se, em princípio, de um proveito direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades.

#### *743 – Subsídios à exploração*

Esta rubrica inclui as verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir os custos, ou aumentar os proveitos, cuja atribuição ao exercício não oferece dúvidas. Trata-se, em princípio, de um proveito direto casuisticamente imputável a cada uma das atividades desenvolvidas.

### **75 – Trabalhos para a própria entidade**

Esta conta inclui os trabalhos que a entidade realiza para si mesma, sob sua administração direta, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam a aumentar o valor do seu imobilizado de forma duradoura, devendo ser repartidos por vários exercícios. Trata-se, em princípio, de um proveito direto logo casuisticamente imputável a cada uma das atividades.

### **78 – Proveitos e ganhos financeiros**

Nesta conta incluem-se maioritariamente os juros obtidos, os descontos de pronto pagamento obtidos e ganhos na alienação de aplicações de tesouraria.

### **79 – Proveitos e ganhos extraordinários**

Esta conta inclui, maioritariamente, valores obtidos por recuperação de dívidas consideradas incobráveis, ganhos em imobilizações e subsídios ao investimento. Trata-se, em princípio, de um proveito direto e casuisticamente imputável a cada uma das atividades.

## 5. CASOS DE ESTUDO

### 5.1. Câmara Municipal do Sabugal

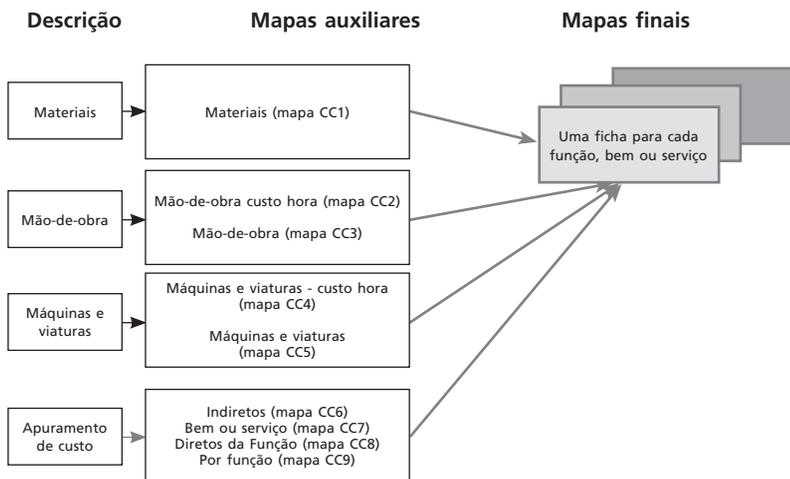
O concelho de Sabugal, do distrito da Guarda, ocupa uma área de 822,7 km<sup>2</sup> e está dividida em 40 freguesias: Em 2001, o concelho de Sabugal apresentava 14 871 habitantes.

No que respeita às atividades reguladas pela ERSAR, a entidade gestora dos três serviços é a Câmara Municipal do Sabugal (CMS) na vertente em baixa. Em alta, a CMS é utilizadora das entidades gestoras em alta: Águas do Zêzere e Côa e Resiestrela.

Importa referir que, em 2009, a CMS faturou aos seus utilizadores as três atividades: abastecimento de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos urbanos.

#### 5.1.1. Contabilidade de custos no POCAL

Os documentos previstos no POCAL para a Contabilidade de Custos são os seguintes:



(Fonte: Adaptado de POCAL comentado, 2ª edição, Rei dos Livros)

**Figura 2**

Apresentação dos mapas da contabilidade de custos

Assim, constata-se uma divisão entre os mapas auxiliares e finais, que poderão resultar na seguinte classificação dos mesmos:

#### Quadro 7

Caraterização dos mapas da contabilidade de custos

Mapas		
Iniciais	Auxiliares	Finais
CC1-Materiais		CC7-Bem ou serviço
CC2-Mão-de-obra custo hora	CC3-Mão-de-obra	CC8-Diretos da Função
CC4-Máquinas e viaturas, custo hora	CC5-Máquinas e viaturas	CC9-Por função
	CC6-Indiretos	
	I 11-Existências	

(Fonte: Adaptado de POCAL comentado, 2ª edição, Rei dos Livros)

Os mapas definidos pelo POCAL para a contabilidade de custos estão elaborados de forma matricial sendo o objetivo final apurar o custo por funções, bens ou serviços.

Os custos de cada serviço são apurados através de distintos mapas analíticos, a saber:

- CC – 1 Materiais, agrega os custos com materiais de cada serviço;
- CC – 3 Mão – de – obra, regista os encargos com o pessoal diretamente afeto a cada serviço;
- CC – 5 Máquinas e viaturas, que inclui os custos diretos com a maquinaria e transporte de pessoas e bens.

Para uma análise global são retirados os seguintes mapas:

- Apuramento de Custos de Bem ou Serviço-CC-7, que inclui os custos diretos e indiretos de cada serviço;
- Os custos diretos incorridos com cada função obtêm-se no mapa CC-8 Apuramento de custos diretos da função;
- Os custos totais, diretos e indiretos, são agregados no mapa CC9 – Custos por função. Posteriormente o Balancete por função incluirá os proveitos.

Adicionalmente deverão ser produzidos os seguintes balancetes

- Por serviços;
- Por funções;
- Por centros de responsabilidade.

### 5.1.2. Caracterização do projeto

A CMS iniciou, em 2008, a implementação de um sistema de contabilidade de custos que determinou uma alteração profunda na organização, obrigando à implementação de novos sistemas informáticos e circuitos de informação não só nas unidades orgânicas de apoio<sup>16</sup>, como sejam as divisões financeira e administrativa mas também nas unidades orgânicas operativas, designadamente no que respeita à definição e imputação das chaves de rateio dos custos incorridos na prossecução das atividades da CMS bem como da implementação de novos procedimentos administrativos.

Para a implementação deste projeto foi definida uma equipa na divisão financeira que coordenou a implementação dos sistemas informáticos associados ao módulo da contabilidade de custos<sup>17</sup>.

Neste sentido, foram definidos em estreita colaboração com as demais unidades orgânicas da Câmara, os seguintes documentos:

- Centros de responsabilidade, cuja definição assentou na estrutura orgânica da Câmara Municipal;
- Tabelas de funções desenvolvidas pela entidade e definidos no POCAL, a saber: 2.4.3. – Saneamento; 2.4.4. – abastecimento de água e 2.4.5. – resíduos sólidos
- Tabelas de serviços prestados pela CMS, desagregados das funções pré-definidas, a saber:

#### Quadro 8

Serviços Prestados

Função	Serviço
244 – Abastecimento de água	039 – Serviços de águas e resíduos
	057 – redes de água
243 – Saneamento	055 – rede de saneamento
	056 – redes pluviais
245 – Resíduos sólidos	040-resíduos sólidos

Foram ainda definidos modelos de apuramento de custos específicos para a divisão de obras municipais (que se anexam) e que são preenchidos pelos funcionários aquando da realização das distintas

<sup>16</sup> Em anexo apresenta-se o organograma da entidade.

<sup>17</sup> A CMS adquiriu o Sca – sistema de contabilidade autárquica, módulo de contabilidade de custos.

intervenções, designadamente nas redes de água e saneamento, estradas municipais, oficinas, máquinas, limpeza, entre outros.

Após a realização de cada uma das intervenções, os funcionários preenchem o modelo respetivo (folha de obra), e no qual constam obrigatoriamente:

- O centro de responsabilidade;
- Os códigos da função;
- Os códigos do bem ou serviço e da função;
- Dados relativos à mão-de-obra utilizada como sejam a identificação dos trabalhadores, o número de horas trabalho;
- A indicação da utilização das máquinas, quilómetros percorridos pelas viaturas;
- Outro material utilizado.

Para melhor ilustrar o circuito acima relatado, a título de exemplo apresenta-se o fluxograma relativo à realização diária de recolha de resíduos urbanos.

Inicialmente foram previamente definidos pela divisão de obras municipais, os circuitos de recolha de resíduos em função do volume recolhido, número de contentores, distâncias a percorrer, entre outros.

Diariamente é preenchida por cada equipa de recolha (constituída por 2 cantoneiros de limpeza e um motorista de pesados) uma ficha designada "LIMPEZA" na qual constam os circuitos efetuados, a identificação da equipa e n.º de horas de trabalho, normal e/ou extraordinário, realizados.

Simultaneamente, nestes circuitos podem ainda ser efetuadas operações de manutenção e/ou reparação dos equipamentos sendo que o material utilizado nessas operações também é mencionado na supracitada ficha, que detalha, entre outros, os respetivos códigos de material e quantidades utilizadas. Na mesma ficha constam ainda os seguintes dados relativos à viatura de recolha como sejam: matrícula, os quilómetros percorridos e o número de horas de trabalho.

Estas fichas são visadas pelo responsável da unidade orgânica e entregues na divisão financeira periodicamente para registo no sistema informático.

### 5.1.3. Contas reais do 1.º trimestre de 2010

Em 2010, a CMS procedeu ao apuramento dos custos das distintas atividades.

Mensalmente são apurados os custos de cada atividade. Apresentam-se em anexo os mapas relativos ao mês de janeiro de 2010.

Apresentam-se de seguida os custos incorridos com as atividades em análise em janeiro de 2010.

#### **Abastecimento de Água**

Na sequência do exposto nos pontos anteriores a atividade de abastecimento de água para consumo humano está agregada à Função 244 – Abastecimento de água, que se subdivide em dois serviços: 039 – águas e saneamento e 057 – redes de água.

Ao serviço 039 – águas e saneamento são imputados os custos comuns às atividades de abastecimento e saneamento. O serviço 057 – redes de água inclui os custos incorridos com operações de manutenção, reparação e extensão da rede de abastecimento e ainda os custos com a entidade gestora em alta.

#### *CUSTOS DIRETOS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos diretos incorridos com o serviço de abastecimento de água.

#### **Quadro 9**

Custos diretos do serviço de abastecimento de água

(€)

Custos diretos	Serviços		Função 244
	039	057	
Materiais	82	2486	2567
Mão-de-obra	6776	4111	10 887
Máquinas e viaturas	2559	2014	4573
Outros custos *	445	30 734	31 180
Total	9861	39 346	49 207

\*Inclui os custos com material de escritório, amortizações das máquinas e viaturas. A aquisição de água é contabilizada exclusivamente no serviço 057 – redes de água.

### *CUSTOS INDIRETOS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos indiretos incorridos com o serviço de abastecimento de água.

#### **Quadro 10**

Custos indiretos do serviço de abastecimento de água

(€)

Custos indiretos	Serviços		Função
	039	057	244
Diretos da função	0	0	0
Indiretos da função	55	218	273
Total	55	218	273

### *CUSTOS TOTAIS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos totais incorridos com o serviço de abastecimento de água.

#### **Quadro 11**

Custos totais do serviço de abastecimento de água

(€)

Custos totais	Serviços		Função
	039	057	244
Diretos	9861	39 346	49 207
Indiretos	55	218	273
Total	9916	39 564	49 480

### ***Saneamento de Águas Residuais***

A atividade de saneamento de águas residuais está agregada à função 243 – Saneamento, que se subdivide em dois serviços: 055 – rede de saneamento e 056 – redes pluviais.

O serviço 055 – rede de saneamento inclui os custos relativos à gestão da rede de saneamento de águas residuais urbanas, incluindo a entidade gestora em alta.

Ao serviço 056 – redes pluviais são imputados os custos com a gestão das águas pluviais.

### *CUSTOS DIRETOS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos diretos incorridos com o serviço de saneamento de águas residuais urbanas.

**Quadro 12**

Custos diretos do serviço de saneamento

(€)

Custos diretos	Serviço 055
Materiais	419
Mão-de-obra	2518
Máquinas e viaturas	1914
Outros custos	21 575
Total	26 425

*CUSTOS INDIRETOS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos indiretos incorridos com o serviço de saneamento de águas residuais urbanas.

**Quadro 13**

Custos indiretos do serviço de saneamento

(€)

Custos indiretos	Serviço 055
Diretos da função	0
Indiretos da função	147
Total	147

*CUSTOS TOTAIS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos totais incorridos com o serviço de saneamento de águas residuais urbanas.

**Quadro 14**

Custos totais do serviço de saneamento

(€)

Custos totais	Serviço 055
Diretos	26 425
Indiretos	147
Total	26 572

## **Resíduos Urbanos**

A função 245 – Resíduos sólidos apenas inclui o serviço 040 – Resíduos sólidos. Este serviço, e os custos a ele associados, inclui a gestão dos resíduos urbanos e a limpeza urbana. Assim, recomenda-se que, face ao exposto anteriormente, a CMS crie mais um serviço, associado a esta função, que inclua os custos associados à limpeza urbana.

### *CUSTOS DIRETOS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos diretos incorridos com o serviço de resíduos sólidos.

#### **Quadro 15**

Custos diretos do serviço de resíduos sólidos

(€)

<b>Custos diretos</b>	<b>Serviço 040</b>
Materiais	0
Mão-de-obra	9904
Máquinas e viaturas	14 019
Outros custos	540
<b>Total</b>	<b>24 463</b>

### *CUSTOS INDIRETOS*

No Quadro seguinte apresentam-se os custos indiretos incorridos com o serviço de resíduos urbanos

#### **Quadro 16**

Custos indiretos do serviço de resíduos urbanos

(€)

<b>Custos indiretos</b>	<b>Serviço 040</b>
Diretos da função	0
Indiretos da função	136
<b>Total</b>	<b>136</b>

## CUSTOS TOTAIS

No Quadro seguinte apresentam-se os custos totais incorridos com o serviço de resíduos urbanos.

### Quadro 17

Custos totais do serviço de resíduos urbanos

(€)

Custos totais	Serviço 040
Diretos	24 463
Indiretos	136
Total	24 599

## 5.2. Câmara Municipal de Castelo de Vide

A vila de Castelo de Vide é sede de concelho que tem cerca de 5000 habitantes. Está situada no Alto Alentejo, distrito de Portalegre.

Este concelho abrange uma área de 264 km<sup>2</sup> que se encontram repartidos por 4 freguesias, a saber: São João Baptista, Santa Maria da Devesa, Santiago Maior e N.ª. S.ª. da Graça. O concelho faz fronteira com os concelhos de Nisa, Portalegre e Marvão.

Em frente da vila de Castelo de Vide fica a serra de S. Paulo, integrada no Parque Natural da Serra de São Mamede.

No que respeita às atividades reguladas pela ERSAR, a entidade gestora dos três serviços é a Câmara Municipal de Castelo de Vide (CMCV) na vertente em baixa. Em alta, a CMCV é utilizadora dos sistemas multimunicipais Águas do Norte Alentejano e Valnor. No entanto ainda possui uma captação própria em funcionamento exclusivo para regas dos jardins municipais e piscina.

### 5.2.1. Caracterização do projeto

Aquando da preparação da revisão dos regulamentos de serviços das atividades de abastecimento de água para consumo humano, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos urbanos, a entidade gestora, no cumprimento do estipulado na Lei das Finanças Locais, e visando obter uma fundamentação económico-financeira dos montantes a cobrar, procedeu ao apuramento dos custos da provisão dos três serviços acima enunciados.

Importa referir que o presente estudo foi realizado com recursos internos da entidade e se baseou, nomeadamente, nos seguintes elementos:

- Dados recolhidos junto da contabilidade, designadamente no que respeita aos custos com fornecimentos externos;
- Elementos recolhidos junto das unidades orgânicas operativas, para obtenção das chaves de rateio, designadamente, dos ativos não dedicados e recursos humanos;
- Estimativas para valorização de ativos, designadamente das redes de abastecimento e saneamento.

Neste sentido o trabalho foi dividido em duas vertentes: apuramento dos resultados gerados em 2009 e definição dos tarifários a aplicar após a aprovação dos regulamentos em reunião da Assembleia-Geral.

Importa referir que a CMCV apenas fatura a atividade de abastecimento de água.

Assim, e com base em dados reais obtidos a partir dos valores faturados pela CMCV aos municípios, em 2009, foi elaborado um resumo dos proveitos incidindo sobre distintas perspectivas:

- Faturação, anual e mensal, por utilizadores;
- Faturação, anual e mensal, da tarifa fixa, com níveis definidos em função do diâmetro nominal do contador;
- Faturação, anual e mensal, da tarifa variável, considerando os consumos efetuados dentro de cada escalão.

Importa referir que o objetivo do apuramento das médias mensais de faturação das distintas tarifas foi o de avaliar se haveria margem para a definição de um tarifário sazonal a aplicar aos utilizadores não-domésticos, designadamente às unidades hoteleiras.

No que respeita ao apuramento dos custos, numa primeira fase foram identificados os custos a considerar e, nesse sentido, foram expurgados todos os encargos incorridos pela CMCV que não apresentam qualquer correlação com as atividades em apreço, designadamente os custos com a sinalização do trânsito.

Posteriormente, os custos foram classificados como fixos ou variáveis, tendo sido considerados como variáveis exclusivamente os encargos suportados com as entidades gestoras em alta.

## 5.2.2. Apuramento de Resultados

### Abastecimento de Água

#### CUSTOS VARIÁVEIS

Como acima referido, foram considerados como custos variáveis a aquisição de água em alta faturada pela Águas do Norte Alentejano.

Com base em dados reais obtidos a partir dos valores faturados à CMCV em 2009, foi elaborado um resumo mensal, que consta do Quadro 18, incluindo a taxa de recursos hídricos<sup>18</sup>.

#### Quadro 18

Custos variáveis do serviço de abastecimento de água

(€)

AdNA	m <sup>3</sup>	Valor Total s/IVA	Valor Total c/IVA	TRH	Total
Total	413 939	234 165,29	245 873,56	7657,87	253 531,43
Média mensal	34 495	19 513,77	20 489,46	638,16	21 127,62

#### CUSTOS FIXOS

Foram considerados como custos fixos do abastecimento de água os seguintes:

- Amortizações e custo de operação dos ativos dedicados às fases do processo produtivo, como sejam a captação, adução armazenamento e distribuição de água;
- Amortizações e conservações das viaturas (substituição de pneus, revisões e reparações). Os custos comuns apurados foram objeto de aplicação da base de imputação: Nível de produção de cada atividade;
- Custo de operação das viaturas (incluindo os seguros, combustíveis e outros fluidos). Os custos comuns apurados foram objeto de aplicação da base de imputação: Nível de produção de cada atividade;
- Custos com o controlo analítico da água, que se classificaram como custos diretos da atividade;

<sup>18</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho, e Despacho n.º 484/2009 do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 8 de janeiro de 2009.

- Custos com o pessoal diretamente afeto ao AA;
- Custos com pessoal que não está exclusivamente afeto ao AA. Tratando-se de um custo comum foi definida, pelos responsáveis das unidades orgânicas, como base de repartição o capital em-pregue diretamente afeto a cada atividade;
- Consumíveis, designadamente os suportados com a faturação, economato, contadores, vestuário e material diverso. Tratando-se de um custo comum foi definida uma base de repartição asso-ciada ao volume de negócios gerado pela atividade;
- Administrativos, que inclui os custos as instalações; eletricidade, higiene e limpeza, seguros, segurança, amortizações dos edifícios, conservação dos edifícios e comunicações, equipamento adminis-trativo e informático.

Assim apuraram-se os custos fixos totais que constam no Quadro 19:

#### **Quadro 19**

Custos fixos totais do serviço de abastecimento de água

(€)

Descrição	Valor
Infraestruturas:	
Amortização	5717,17
Manutenção	3169,37
Pessoal	6837,24
Equipamento de Transporte	416,30
Consumíveis	450,00
Custos Administrativos	237,50
Controlo Analítico da Água	200,28
<b>Total Custos Fixos</b>	<b>17 027,85</b>

#### *CUSTOS TOTAIS*

Neste sentido, a CMCV apurou que o custo do provisionamento da água para consumo humano para 2009 foi de € 0,6536, decom-postos como consta no Quadro 20:

**Quadro 20**

Custos totais do serviço de abastecimento de água

(€)

Custos	Valor
Variáveis	253 531,43
Fixos	17 027,85
Totais	270 559,28
Unitários	0,6536

*PROVEITOS*

A Autarquia procedeu ainda ao apuramento dos proveitos totais anuais gerados pela atividade de abastecimento, como se constata no Quadro 21:

**Quadro 21**

Proveitos totais do serviço de abastecimento de água

(€)

Proveitos	Valor
Fixos	89 640,10
Variáveis	193 463,75
Totais	283 103,85
Unitários	1,39

*RESULTADOS*

Da diferença apurada entre os proveitos e custos, conclui-se que a CMCV obtém um resultado positivo de € 12 544,12, como se pode verificar no Quadro 22:

**Quadro 22**

Resultados do serviço de abastecimento de água

Resultados	Valor (€)	Volume (m <sup>3</sup> )
Proveitos	283 103,85	204 079,00
Custos	270 559,28	413 939,00
Resultado	12 544,57	-209 860,00

Este resultado, apesar de positivo, é insuficiente uma vez que financia as três atividades em análise.

Importa ainda analisar o volume de água não faturada, que atinge cerca de 210 000 m<sup>3</sup>. Esta diferença pode resultar de consumo autorizado não faturado, nomeadamente aos corpos de bombeiros, e a perdas reais, resultantes de roturas e fugas na rede de abastecimento.

### **Saneamento de Águas Residuais**

#### *CUSTOS VARIÁVEIS*

Como acima referido, foram considerados como custos variáveis o tratamento de efluentes em alta faturados pela Águas do Norte Alentejano.

Com base em dados reais obtidos a partir dos valores faturados à CMCV pela Águas do Norte Alentejo em 2009, foi elaborado um resumo mensal, incluindo a taxa de recursos hídricos<sup>19</sup>, como consta no Quadro 23.

#### **Quadro 23**

Custos variáveis do serviço de saneamento de águas residuais

(€)

Meses	Caudal Real (m <sup>3</sup> )	Valor Total s/IVA	Valor Total c/IVA	TRH	Total
Total	225 274	78 854,05	82 796,76	3739,55	86 536,31
Média mensal	18 773	6571,17	6899,73	311,63	7211,36

#### *CUSTOS FIXOS*

Foram considerados como custos fixos do saneamento de água residuais os seguintes:

- Amortizações e custo de operação dos ativos dedicados às redes pluviais e residuais;
- Amortizações e conservações das viaturas designadamente substituição de pneus, revisões e reparações, previamente rateado com a atividade AA;
- Custo de operação das viaturas (incluindo os seguros, combustíveis e outros fluidos) previamente rateado com a atividade;
- Custos com o pessoal diretamente afeto a AR;

<sup>19</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de junho, e Despacho n.º 484/2009 do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 8 de janeiro de 2009.

- Custos com pessoal que não está exclusivamente afeto a AR e cuja chave de repartição foi definida pelos responsáveis pelas respetivas unidades orgânicas;
- Consumíveis, designadamente os suportados com economato, vestuário e material diverso;
- Administrativos, que inclui os custos as instalações; eletricidade; higiene e limpeza; seguros; segurança; amortizações dos edifícios, conservação dos edifícios e comunicações, equipamento administrativo e informático.

Assim apuraram-se os custos fixos totais e por utilizador que constam no Quadro 24:

#### Quadro 24

Custos fixos do serviço de saneamento de águas residuais

(€)

Descrição	Valor
Infraestruturas:	
Amortização	7886,42
Manutenção	3154,57
Pessoal	1811,88
Equipamento de Transporte	99,79
Consumíveis	33,33
Custos Administrativos	75,00
<b>Total Custos Fixos</b>	<b>13 060,98</b>

#### CUSTOS TOTAIS

Neste sentido, a CMCV apurou que o custo do provisionamento do serviço de águas residuais em 2009 foi de € 0,4421, decompostos como consta no Quadro 25:

#### Quadro 25

Custos totais do serviço de saneamento de águas residuais

(€)

Custos	Valor
Variáveis	86 536,31
Fixos	13 060,98
Totais	99 597,29
Unitários	0,4421

## **Resíduos Urbanos**

### *CUSTOS VARIÁVEIS*

Como acima referido, foram considerados exclusivamente como custos variáveis o tratamento dos resíduos em alta faturados pela VALNOR.

Com base em dados reais obtidos a partir dos valores faturados, e refletido no quadro seguinte, à CMCV pela Valnor em 2009, foi elaborado um resumo, anual e mensal, incluindo a taxa de gestão de resíduos<sup>20</sup>.

#### **Quadro 26**

Custos do serviço de resíduos em alta

(€)

VALNOR	Toneladas	Valor Total s/IVA	TGR	Total
Total	1586,800	46 651,92	4760,40	53 982,94
Média mensal	132,233	3887,66	396,70	4498,58

### *CUSTOS FIXOS*

Foram considerados como custos fixos da gestão de resíduos os seguintes:

- Amortizações e custo de operação dos ativos dedicados, como sejam os contentores e papeleiras;
- Custo de operação das viaturas (incluindo os seguros, combustíveis e outros fluidos);
- Custos com o pessoal diretamente afeto à atividade de gestão de RU;
- Custos com pessoal que não está exclusivamente afeto ao RU e cuja chave de repartição foi definida pelos responsáveis pelas respetivas unidades orgânicas;
- Consumíveis, designadamente os suportados com economato, vestuário e material diverso;
- Administrativos, que inclui os custos as instalações; eletricidade, higiene e limpeza, seguros, segurança, amortizações dos edifícios,

<sup>20</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro e Portaria n.º 1127/2009, de 1 de outubro.

conservação dos edifícios e comunicações, equipamento administrativo e informático;

Assim apuraram-se os custos fixos totais e por utilizador que constam no Quadro 27:

**Quadro 27**

Custos fixos do serviço de resíduos

(€)

Descrição	Valor
Equipamento Básico	
Amortização	920,10
Conservação	36,80
Pessoal	7043,75
Equipamento de Transporte	2192,88
Consumíveis	41,67
Custos Administrativos	70,83
Total Custos Fixos	10 306,04

*CUSTOS TOTAIS*

Neste sentido, a CMCV apurou que o custo do provisionamento do serviço de gestão de resíduos urbanos em 2009 foi de € 40,5149, decompostos como consta no Quadro 28:

**Quadro 28**

Custos totais do serviço de gestão de resíduos urbanos

(€)

Custos	Valor
Variáveis	53 982,94
Fixos	10 306,04
Totais	64 288,97
Unitários	40,51



## BIBLIOGRAFIA

Caiado, A. (1997), *Contabilidade de Gestão*, Vislis Editores, Lisboa.

Carvalho, J. Fernandes, M. Teixeira, A. (2006), *POCAL Comentado*, 2ª Edição, Rei dos Livros, Imprensa Portuguesa, Lisboa.



## SOBRE AS AUTORAS



### **Maria Alexandra Cerdeira Baptista Gonçalves da Cunha**

Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

Centro Empresarial Torres de Lisboa  
Rua Tomás da Fonseca, Torre G, 8.º  
1600-209 LISBOA

Tel.: 210052200

Fax.: 210052259

E-mail: alexandra.cunha@ersar.pt

Licenciou-se em Administração e Gestão de Empresas pela Universidade Católica Portuguesa. Tem uma Pós-graduação em Economia da Regulação e da Concorrência ministrada pela Universidade Católica Portuguesa. É Técnica Oficial de Contas e também se encontra inscrita na Ordem dos Economistas.

Iniciou a atividade profissional numa Empresa Internacional de Auditoria e Consultoria, KPMG, onde exerceu funções de *Senior*. Foi consultora na Sociedade de Advogados, Carlos de Sousa e Brito & Associados. Foi Diretora Financeira de um grupo de empresas *Planet – Cópias & Imagem*. Posteriormente exerceu funções de *Controller Financeiro* numa empresa de Confeção Têxtil, reportando diretamente à Direção.

Desde Junho de 2002 que é diretora do Departamento de Análise Económica e Financeira da Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos, sendo responsável pela valência económica e financeira na regulação estrutural do sector, na regulação comportamental das entidades gestoras e na realização de atividades regulatórias complementares.



## **Cristina Landeiro Rodrigues**

Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

Centro Empresarial Torres de Lisboa

Rua Tomás da Fonseca, Torre G, 8.º

1600-209 LISBOA

Tel.: 210052200

Fax.: 210052259

E-mail: [cristina.rodrigues@ersar.pt](mailto:cristina.rodrigues@ersar.pt)

Licenciou-se em Gestão em 1997 pela Universidade Lusíada. Tem uma especialização em Auditoria Financeira ministrada pelo INDEG/ISCTE e frequentou os Programas Avançados em “Economia e gestão de empresas de serviços de águas” e “Parcerias público-privadas” na Universidade Católica Portuguesa. Frequenta o mestrado em “Economia da empresa e da Concorrência” no ISCTE *Business School*. É Técnica Oficial de Contas.

Até 2007, enquanto quadro superior da Direção Geral do Orçamento, desempenhou funções de auditoria financeira e controlo orçamental. Integrou a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública tendo participado na elaboração dos Planos Oficiais de Contabilidade Pública Sectoriais (Educação, Saúde e Segurança Social) e na elaboração da Portaria que aprovou o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.

Na ERSAR desempenha funções no Departamento de Análise Económica e Financeira. Participou na elaboração do Relatório Anual do Sector de Águas e Resíduos em Portugal de 2007, Volume 2 – Caracterização Económica e Financeira do Sector; Participou na definição dos indicadores de desempenho económico constantes do Guia de avaliação da qualidade dos serviços de águas e resíduos – 2ª geração; Coautora do estudo “*Willingness to pay* no sector das águas e resíduos”; Oradora em diversos seminários relacionados com atividades desenvolvidas pelo Departamento de Análise Económica e Financeira da ERSAR.

## Apuramento de custos e proveitos dos serviços de águas e resíduos prestados por entidades gestoras em modelo de gestão direta

As recomendações IRAR n.º 1/2009 – “Recomendação Tarifária”, e ERSAR n.º 2/2010 – “Critérios de Cálculo”, vieram estabelecer um conjunto de regras fundamentais aplicáveis a todas as entidades que prestam serviços de águas e resíduos aos utilizadores finais para a formação de tarifários, visando, por um lado, a racionalidade e a transparência de critérios de definição dos tarifários e, por outro, a sustentabilidade económica e financeira dessas entidades, em consonância com os princípios definidos nos regimes legais aplicáveis. Para a sua efetiva aplicação é necessário que as entidades gestoras sejam capazes de apurar os custos e proveitos associados à provisão de cada um dos serviços que prestam, de forma autónoma. Também as decisões de investimento num contexto de escassez de recursos, a necessidade de afetar os recursos criteriosamente a cada atividade e o dever de informar as populações, exigem a disponibilização de informação contabilística atualizada, organizada por atividades relevantes, de forma a permitir o correto apuramento dos custos inerentes, aliás como resulta do quadro legal aplicável ao sector.

Neste sentido, a ERSAR desenvolveu o presente Guia Técnico com o objetivo de contribuir para a definição de uma metodologia de apuramento de custos e proveitos imputáveis às atividades de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos, tendo em vista a sustentabilidade económico-financeira daqueles serviços.

Sendo dirigido essencialmente às entidades gestoras municipais do modelo de gestão direta, é expetativa da ERSAR que ele represente também um contributo relevante para as demais entidades gestoras, designadamente no que respeita às chaves de repartição de custos apresentadas.



Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

Centro Empresarial Torres de Lisboa  
Rua Tomás da Fonseca, Torre G, 8.º andar - 1600-209 LISBOA  
geral@ersar.pt - www.ersar.pt