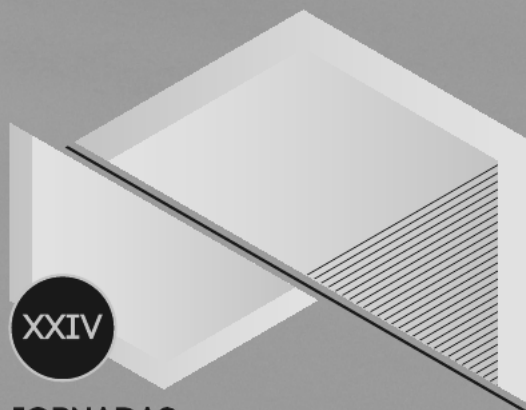


COMUNICAÇÕES: LIVRO DE RESUMOS



XXIV

JORNADAS
LUSO-ESPAÑOLAS

GESTÃO CIENTÍFICA

Contributo da Gestão para a Sustentabilidade
das Organizações e da Sociedade

6.7.8 FEVEREIRO 2014

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LEIRIA



Título: “O Contributo da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade”

XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica

6,7,8 fevereiro 2014 - Leiria

Comunicações: Livro de Resumos

Edição: Instituto Politécnico de Leiria (IPLeiria)

Edifício Sede

Rua General Norton de Matos

Apartado 4133 | 2411 - 901 Leiria - PORTUGAL

Tel. (+351) 244 830 010 | Fax (+351) 244 813 013

ipleiria@ipleiria.pt | www.ipleiria.pt

Janeiro 2014

Grafismo e produção: Publicenso / www.publicenso.pt

Impressão: Gráfica da Batalha

Tiragem: 450 exemplares

ISBN LIVRO: 978-972-8793-66-1

ISBN CD: 978-972-8793-65-4

Depósito Legal: 370518/14

APRESENTAÇÃO

Estimados/as Colegas,

Durante os dias 6, 7 e 8 de fevereiro de 2014 realizamos em Leiria as XXIV JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA sob o lema “O Contributo da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade”. Foram organizadas pelo Instituto Politécnico de Leiria (IPL) através do Centro de Investigação em Gestão para a Sustentabilidade (CIGS) e da Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG).

Os especialistas da área da gestão, profissionais, académicos foram convidados a participar neste grande encontro, partilhando as suas pesquisas empíricas, desenvolvimentos teóricos e casos práticos. O tema proposto é atual e pertinente o que contribuiu para uma adesão significativa, que se traduziu em 327 comunicações submetidas, subscritas por 613 autores(as) e coautores(as), de origem predominantemente portuguesa, espanhola e brasileira. Nesta publicação apresentam-se 281 resumos das comunicações aceites pelos comités científicos português e espanhol, através da revisão dupla e cega por pares de acordo com critérios de escrutínio científico e que serão apresentadas durante o evento.

O IPL e a cidade de Leiria dão as boas vindas aos cerca de 430 participantes inscritos no evento. Confiamos que as XXIV Jornadas sejam uma oportunidade para debater os Contributos da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade e para encetar intercâmbios proveitosos entre investigadores de vários países e diferentes áreas científicas.

A Comissão Organizadora agradece o todos os autores e autoras o seu contributo e participação nas XXIV JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA e empenhar-se-á para tornar a vossa estada o mais agradável e gratificante possível.

Presidentes do Comité Organizador

Alzira Marques

Ana Sargento

CONTABILIDADE

CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS AUTARQUIAS LOCAIS DA REGIÃO CENTRO DE PORTUGAL

Maria Antónia J. Jesus (antonia.jesus@iscte.pt)
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), BRU/UNIDE, Lisboa, Portugal
Raul M. S. Laureano (raul.laureano@iscte.pt),
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), BRU/UNIDE, Lisboa, Portugal
Eunice Capitão Pedrosa (eunicecapitao@hotmail.com),
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), Lisboa, Portugal

RESUMO

Os municípios têm necessidade de adotar adequados sistemas de contabilidade de custos (SCC) com o intuito de obter informação fiável para a tomada de decisão; O POCAL deu resposta a esta necessidade ao tornar obrigatório a contabilidade de custos para o apuramento dos custos das funções, dos bens e dos serviços. Posteriormente foram aprovados dois diplomas - RGTAL e LFL, reforçando a necessidade da adoção.

Neste contexto, este estudo visa contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios portugueses da região centro, com base em evidência recolhida através de um inquérito por questionário aos responsáveis pela contabilidade dos municípios.

Os resultados revelam que a maioria dos municípios já adotou o SCC, com um grau de adoção mais elevado após a aprovação do RGTAL e da LFL, e que as habilitações do responsável é o fator que melhor explica a adoção deste sistema de contabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, POCAL, Municípios, Setor Público.

ABSTRACT

Municipalities need to adopt appropriate cost accounting systems (CAS) in order to obtain reliable information for decision making; The POCAL answered to this need, making mandatory cost accounting to calculate the costs of the functions, goods and services. Later other legislation was issued - RGTAL and LFL, reinforcing the need for applying cost accounting systems.

So, the main objective of this study is to contribute for a better knowledge of cost accounting use in the Portuguese municipalities located at the central region. The empirical analysis was based on information collected through the technique of questionnaire survey.

The research findings reveal that the majority of municipalities in the central region have adopted the CAS; the greatest number of municipalities adopted this system essentially following the RGTAL and LFL issuance. Furthermore, it appears that the educational factor is more explanatory of the adoption of this system.

Keywords: Cost Accounting, POCAL, Municipalities, Public Sector.

1. INTRODUÇÃO

Tendo em conta que com a aprovação do POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) passou a ser obrigatória a contabilidade de custos nas autarquias locais, é relevante verificar o grau de desenvolvimento dos sistemas de contabilidade de custos (SCC) nos municípios portugueses e, assim, contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos neste subsector da Administração Pública portuguesa. Em particular pretende-se: i) verificar o grau de adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios da região centro e a respetiva legislação mais impulsionadora dessa adoção; e ii) identificar os principais fatores que influenciam a adoção do sistema de contabilidade de custos.

Em 2007, oito anos após a aprovação do POCAL, entrou igualmente em vigor o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTAL) e a Lei das Finanças Locais (LFL), que reforçam a obrigatoriedade de aplicação de um sistema de contabilidade de custos por parte das autarquias. Nesta sequência, surge o interesse em avaliar qual foi a influência destes dois diplomas no processo de adoção do SCC.

Atendendo ao facto de nenhum dos poucos estudos realizados (Gomes *et al.*, 2009; Fernandes *et al.*, 2005) sobre esta temática em Portugal se focalizar na região centro, e abarcando esta região o maior número de municípios, corporizando uma dimensão considerável, esta investigação tem como população-alvo os municípios de região centro do país. Para a obtenção de evidência empírica sobre a adoção do SCC recorreu-se a um inquérito por questionário aos responsáveis pela contabilidade destes municípios.

Este artigo está estruturado em seis secções, sendo a primeira esta introdução. Na secção 2 é realizada a caracterização das autarquias locais. Na secção 3 é efetuada uma abordagem da influência da *New Public Management* na evolução do sistema de contabilidade do setor público, sendo posteriormente evidenciado o surgimento do POCAL e, conseqüente, obrigatoriedade da contabilidade de custos nas autarquias locais. A secção 4 materializa as questões metodológicas relativas ao estudo empírico e na secção 5 apresentam-se os resultados. Por último, na secção 6 são apresentadas as principais conclusões do estudo, sendo evidenciadas as respetivas limitações.

2. AUTARQUIAS LOCAIS

No nº1 do artigo 235º da Constituição da República Portuguesa (CRP) é referido que “a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais”. O nº2 do artigo acima mencionado refere ainda que “as autarquias locais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”.

Amaral (2002: 418) considera que as autarquias locais são “pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes”. O facto de as autarquias estarem mais próximas da população, faz com que estas tenham um conhecimento dos seus problemas reais de uma forma mais fácil.

As autarquias locais compreendem os municípios e as freguesias. Atualmente, em 2013, existem 308 municípios em Portugal, dos quais 278 municípios no Continente, 19 na Região Autónoma dos Açores e 11 na Região Autónoma da Madeira (Carvalho *et al.*, 2012a).

O Município é considerado o elemento mais importante de todas as categorias de autarquias locais, visando a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos (Amaral, 2002).

O critério mais vezes utilizado para agrupar em categorias distintas os 308 municípios portugueses é o número de habitantes. Deste modo, tendo em conta a dimensão, quanto ao número de habitantes, os 308 municípios são agrupados em três categorias distintas (Carvalho *et al.*, 2012a):

- Municípios Pequenos – com população menor ou igual a 20 000 habitantes;
- Municípios Médios – com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes;
- Municípios Grandes – com população maior que 100 000 habitantes.

3. O POCAL NO ÂMBITO DA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Nesta secção é efetuada uma abordagem da influência da *New Public Management* na evolução do sistema de contabilidade do setor público, focando também o surgimento do POCAL e da obrigatoriedade da contabilidade de custos nas autarquias locais.

3.1. O Surgimento da *New Public Management* (NPM)

Ao longo dos anos de 1980 verificaram-se mudanças na contabilidade do setor público em vários países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) que foram fundamentais para o surgimento da *New Public Management* (NPM) e das doutrinas associadas de responsabilidade pública e melhores práticas organizacionais (Hood, 1995).

Desde a década de oitenta do século passado que o conceito de NPM tem sido o grande impulsor das reformas introduzidas no setor público, de forma a serem adotadas, na gestão financeira e na avaliação do desempenho das instituições públicas, modernos princípios de gestão empresarial (Jesus, 2010).

Os princípios da NPM privilegiam a informação para a tomada de decisões e para a responsabilização, defendendo a introdução de instrumentos de gestão privada no setor público, a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder e da autonomia, a orientação para o cliente, a racionalização dos recursos, a medida de desempenho orientada para os *outputs* e *outcomes*, e o conceito do *Value for Money*. No âmbito dos sistemas contabilísticos, é privilegiada a aplicação da base do acréscimo, a integração da contabilidade financeira com a informação orçamental tradicional e a avaliação das entidades públicas por via de implementação de adequados sistemas de auditoria (Jesus, 2010; Gomes *et al.*, 2009; Hood, 1995).

A NPM envolve uma conceção diferente de responsabilidade pública, com diferentes padrões de confiança e desconfiança, logo, um estilo diferente de *accountingization*¹. A NPM pretende diminuir ou eliminar as diferenças entre o sector público e o sector privado, mudando a ênfase do processo de *accountability* no sentido de uma maior ênfase na responsabilidade em termos de resultados (Carvalho *et al.*, 2012b; Hood, 1995).

3.2. Evolução do Sistema de Contabilidade no Setor Público após o *New Public Management*

Após a adoção pela maioria dos países da OCDE do conjunto de reformas decorrentes da NPM, as organizações públicas têm sido alvo de grandes pressões no sentido de aumentarem os índices de eficácia, eficiência e de qualidade dos serviços prestados (Gomes *et al.*, 2009; Fernandes *et al.*, 2005).

Registou-se uma mudança ao nível da administração financeira do Estado, uma vez que o modelo de gestão financeira passa a estar centrado na obtenção de informação sobre os níveis de eficiência e eficácia, bem como sobre os *outputs* e *outcomes* produzidos pelos serviços públicos, e não apenas nos *inputs* e no cumprimento da lei (Costa e Serra, 2010; Lapsley, 1999; Hood, 1995). Por este motivo pode-se constatar que desde a década de 90 do século passado o modelo burocrático da administração pública tradicional, que se preocupava essencialmente com a lei e o seu cumprimento, tem estado em declínio, e pelo contrário, o modelo de gestão centrado numa elevada aproximação dos serviços às pessoas e as suas necessidades, tem registado uma ascensão (Dunleavy e Hood, 1994).

¹ O termo *accountingization* significa a introdução de categorias de custo cada vez mais explícito em áreas onde os custos foram previamente agregados, agrupados ou indefinidos.

Após a NPM, o desenvolvimento da informação contabilística evoluiu para uma maior visibilidade da *accountability* e também para uma maior transparência das contas públicas (Gomes *et al.*, 2009; Guthrie *et al.*, 1999). Com a evolução do processo de *accountability*, surgiu a reforma da contabilidade pública, que ocorreu devido ao sistema de informação financeira ter de evoluir de forma a satisfazer as novas necessidades de informação da sociedade em geral. Assim, o surgimento da contabilidade de gestão nas entidades públicas é uma consequência direta da insuficiência do modelo contabilístico tradicional para avaliar o seu desempenho (Jorge *et al.*, 2007; Christiaens, 1999). Nos últimos anos tem-se considerado que as alterações mais relevantes introduzidas no sistema da contabilidade pública foram a introdução da contabilidade de gestão, do controlo e da medição de desempenho (Bogt, 2008; Cavalluzzo e Ittner, 2004; Lapsley e Wright, 2004; Christiaens, 1999).

Com a implementação da referida reforma, o sistema de informação contabilístico passou a disponibilizar informação relativa à medição e à avaliação do desempenho, ou seja sobre a utilização eficiente dos recursos públicos, tendo-se verificado uma evolução para um sistema de contabilidade e de controlo de gestão, baseado no princípio do acréscimo (Bogt, 2008). Consequentemente, os novos sistemas contabilísticos não estão apenas vocacionados para o cumprimento da lei e do controlo orçamental, sendo este feito principalmente através de informação em base de caixa.

Ao longo do tempo tem sido reconhecida a importância da informação do sistema de contabilidade de custos para o apoio ao processo de tomada de decisão, sendo considerado que a informação produzida ajuda os gestores a decidir a curto e a longo prazo (Carvalho *et al.*, 2012b).

Uma das características da contabilidade de custos é a sua flexibilidade para produzir informação para diferentes fins, tendo para isso como base os custos em determinado contexto de decisão (Pizzini, 2006). Esta característica é bastante relevante no setor público, uma vez que existe uma grande diversidade de *stakeholders* com interesses diferentes, nomeadamente a nível dos órgãos de governo locais; este facto impõe a implementação de práticas de gestão apropriadas para dar resposta às informações pretendidas para diferentes propósitos.

As organizações públicas têm sido fortemente pressionadas para aumentar os índices de eficácia, eficiência e de qualidade dos serviços prestados. Simultaneamente a esta pressão têm também sofrido grandes restrições orçamentais devido à necessidade de conter a despesa pública; por esta razão, e de forma a aumentar as suas fontes de financiamento, o setor público tem vindo a adotar os mecanismos do setor privado em vários países (Johansson e Siverbo, 2009; van Helden e Tillema, 2005). No entanto, a adoção destes mecanismos tem sido fortemente questionada devido às diferenças existentes entre o setor público e o privado (Lapsley, 2009).

3.3. Surgimento do POCAL e a Obrigatoriedade da Contabilidade de Custos

A reforma do sistema de contabilidade dos municípios portugueses foi marcada pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), sendo este obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas (n.º 1 do artigo 2º do DL n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro). Sendo de salientar que no artigo 10º deste mesmo DL é referido que o período transitório para a aplicação do POCAL iria durar até ao dia 1 de janeiro de 2001; no entanto o DL n.º 315/2000 de 2 de dezembro veio prolongar esta fase de transição para o dia 1 de janeiro de 2002, sendo deste modo o POCAL obrigatoriamente aplicável a partir do ano de 2002.

Em Portugal, com a entrada em vigor do POCAL, passou a ser obrigatória a implementação de um sistema de contabilidade de custos, para além da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial. Desta forma, foram criadas condições para uma contabilidade pública moderna, que constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais, sendo indispensável no auxílio ao processo de tomada de decisão (Almeida, 2005). No entanto, os municípios portugueses têm dado ênfase à produção de informação orçamental e financeira, (sendo esta fortemente fiscalizada e controlada pelo Tribunal de Contas), desvalorizando a aplicação e o desenvolvimento da contabilidade de custos (Jorge *et al.*, 2011; Carvalho *et al.*, 2006; Fernandes *et al.*, 2006).

Como referido, o POCAL obriga os municípios a desenvolverem um sistema de contabilidade de custos, sendo este orientado para as atividades e para os *outputs* produzidos. No ponto 2.8.3 do POCAL, referente à contabilidade de custos, é estabelecido que esta “é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”, sendo também estipulado que o custo de

cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respetivos custos diretos os custos indiretos, imputados através das regras definidas no ponto 2.8.3.4. Este refere que “os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados” e “os custos indiretos de cada bem ou serviço obtêm-se aplicando ao montante do custo indireto da função em que o bem ou serviço se enquadra o correspondente coeficiente de imputação dos custos indiretos”.

Assim, o POCAL menciona a utilização dos custos diretos e indiretos, tal como a adoção de uma base única para a repartição dos custos indiretos, sendo referido que os custos das funções, dos bens e dos serviços devem incluir no seu apuramento, os custos diretos e os custos indiretos relacionados com a produção, administração geral, financeiros e de distribuição (ponto 2.8.3.2. do POCAL). A utilização de uma única base de repartição é considerada a forma mais simples de repartir os custos indiretos, uma vez que no critério da base única, a repartição destes custos é feita através de um coeficiente de imputação onde o total dos custos indiretos é distribuído pelos diferentes objetos de custeio proporcionalmente a uma única variável (Franco *et al.*, 2010).

Apesar do POCAL fazer algumas recomendações relativamente à implementação da contabilidade de custos, não apresentou um modelo de custos *standard*. Desta forma, e uma vez que se trata de informação de apoio à gestão, cabe a cada entidade desenvolver o modelo que melhor se adapta à sua realidade, designadamente os objetivos pretendidos com o sistema, os indicadores económicos e de gestão a utilizar (Gomes *et al.*, 2009).

Ao contrário do que acontece com a informação orçamental e financeira, a de contabilidade de custos não está integrada no conjunto de documentos para a prestação de contas ao Tribunal de Contas, tendo fundamentalmente utilidade interna. Logo, a divulgação de informação de custos no âmbito dos documentos de prestação de contas para o exterior não é obrigatória, não existindo, portanto, nenhum mecanismo de controlo à execução da contabilidade de custos, nem qualquer sanção associada ao seu incumprimento, o que pode justificar menores avanços na implementação da contabilidade de custos comparativamente à contabilidade orçamental e financeira. No entanto, o Tribunal de Contas e a Inspeção Geral de Finanças, nas suas auditorias, têm feito recomendações e pressões junto aos municípios para que estes desenvolvem modelos de custos apropriados, apesar de não ser obrigatória a prestação de contas neste âmbito (Carvalho *et al.*, 2012b; Gomes *et al.*, 2009).

O POCAL no ponto 11 refere que “a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”; no entanto, nem sempre as entidades municipais utilizam a contabilidade de custos para a fixação dos preços (Costa, T. e Carvalho, J. 2007). Com a aprovação da Lei nº 53-E/2006 de 29 de dezembro, é introduzido o RGTAL que veio obrigar a aplicação do princípio da proporcionalidade na determinação do valor das taxas a praticar pelas autarquias, sendo no entanto referido que o valor das mesmas pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações (artigo 4º do RGTAL).

Num estudo realizado por Gomes *et al.* (2009), é constatado que os municípios portugueses adotaram os sistemas de contabilidade de custos essencialmente após o ano de 2006, o que confirma a influência do RGTAL no desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos.

A Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro aprovou a Lei das Finanças Locais (LFL) que reforçou a importância de se determinar o custo da atividade local e respeitar os princípios da equivalência jurídica, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade na criação das taxas e preços praticados pelos municípios (nº2 do artigo 15º da Lei nº 2/2007).

4. HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO E METODOLOGIA

Nesta secção é apresentada a metodologia de investigação adotada para a recolha e para o tratamento dos dados necessários para a concretização dos objetivos definidos e para a verificação das hipóteses de investigação.

4.1. Hipóteses de Investigação

O objetivo geral do presente estudo empírico consiste em contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios portugueses. No âmbito dos dois objetivos específicos traçados são definidas seis hipóteses de investigação.

A legislação que se encontra atualmente em vigor nos municípios portugueses apela para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de custos adequado, que atenda às novas necessidades de informação contabilística e de gestão. No entanto, não existe um mecanismo de fiscalização para a sua execução e uma estrutura uniforme para o seu desenvolvimento. Assim, constata-se a existência de divergências no processo de adoção e de desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses (Gomes *et al.*, 2009).

Após o POCAL (aprovado em 1999) tornar obrigatória a implementação de um SCC nos municípios, a entrada em vigor do RGTAL e da LFL no ano de 2007 veio reforçar a importância da adoção deste sistema. Assim, com o intuito de conhecer qual o grau de adoção do SCC na região Centro e qual a legislação que mais impulsionou a adoção por parte dos municípios são definidas as seguintes hipóteses de investigação:

H1: Os municípios da região Centro já adotaram o sistema de contabilidade de custos.

H2: A legislação em vigor influenciou a adoção do sistema de contabilidade de custos.

Não só é importante avaliar a adoção dos SCC nos municípios, como também é importante identificar os principais fatores que influenciam a adoção destes sistemas.

Apenas em 1997, com o surgimento do POCP, foi obrigatória a criação de modelos de contabilidade de custos para o Setor Público Administrativo, o que torna relativamente recente o tema relacionado com a contabilidade de custos no setor público. Portanto, apresenta-se pertinente analisar se os responsáveis pela contabilidade dos municípios mais novos e que possuem mais habilitações literárias, se encontram mais sensibilizados e preparados para levar a cabo a tarefa de implementação da contabilidade de custos. Isto, tendo em conta que, à partida a sua formação ocorreu há menos tempo e que provavelmente os planos curriculares abrangeram informação relativa à contabilidade de custos e até mesmo informação relativa à contabilidade de custos no setor público.

Num estudo realizado por Costa (2005), cujo universo foi a região Norte, verificou-se que nos inquiridos com idade inferior a 40 anos existia uma pequena diferença entre a percentagem dos que já implementaram a contabilidade de custos e os que ainda não procederam a essa implementação, sendo ligeiramente superior a percentagem dos que afirmaram ainda não ter implementado este sistema. No que diz respeito aos inquiridos com idade superior a 40 anos existia uma diferença mais considerável entre os inquiridos que já procederam à implementação e os que ainda não a realizaram, sendo significativamente superior o número de indivíduos que afirma ainda não ter implementado a contabilidade de custos. Relativamente às habilitações literárias, este mesmo estudo concluiu que os inquiridos com formação superior têm mais tendência para a implementação da contabilidade de custos.

Tendo em conta os factos mencionados e com o propósito de verificar o que sucede na região Centro são testadas as seguintes duas hipóteses de investigação:

H3: A idade dos responsáveis pela contabilidade está relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

H4: As habilitações literárias dos responsáveis pela contabilidade estão relacionadas com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

Os municípios de maior dimensão por norma são dotadas de mais recursos humanos, materiais e meios financeiros, sendo, por estes motivos, possível implementarem mais rapidamente sistemas de contabilidade de custos (Costa, 2005). Relacionar a dimensão com a adoção de sistemas de contabilidade de custos tem sido alvo de alguns estudos, sendo todavia encontrados resultados divergentes no que diz respeito à influência desta característica na adoção de SCC. Os municípios de pequena dimensão, devido à maior

homogeneidade da sua cultura, podem ter uma maior capacidade para adotar aquele sistema, porém estes podem ter menos capacidade administrativa para suportar estas inovações (Gomes *et al.*, 2009).

No estudo realizado por Gomes *et al.* (2009) concluiu-se que os municípios de maior dimensão encontram-se numa fase mais avançada no processo de implementação do SCC. Tendo sido estudada na investigação de Costa (2005) esta mesma relação entre a dimensão e adoção de SCC, foi igualmente concluído que os municípios de maior dimensão têm mais tendência para operacionalizar modelos de contabilidade de custos.

Neste sentido, tem-se como objetivo investigar, à semelhança do que foi testado nos estudos referidos, se a dimensão do município da região Centro está relacionada com a adoção de SCC. Para esse efeito, foi formulada a seguinte hipótese de investigação:

H5: A dimensão do município está relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

É no litoral que existe um maior aglomerado de população, uma vez que esta tende a concentrar-se nesta zona, sendo também no litoral que existe um maior número de universidades e institutos politécnicos, mais propícios a lecionar disciplinas de contabilidade pública e contabilidade de gestão, analítica ou de custos. Igualmente existem nesta zona grandes cidades, onde várias entidades disponibilizam cursos de formação profissional sobre estas temáticas (Costa, 2005).

No estudo realizado por Costa (2005) relativo à região Norte, verificou-se que era na região NUTS III do Litoral que o sistema de contabilidade de custos se encontrava mais implementado. Assim, de forma a verificar o que sucede na região Centro é definida a seguinte hipótese de investigação:

H6: A localização geográfica do município está relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

4.2. Desenvolvimento e estrutura do Questionário

Para aferir acerca das hipóteses de investigação formuladas com base na revisão de literatura efetuada, e de forma a atingir os objetivos, foi feita uma recolha de dados através da técnica de inquérito por questionário.

Foi escolhida esta técnica porque as hipóteses de investigação necessitam de uma confirmação ou de uma não confirmação, e o questionário permite recolher os dados que são posteriormente inseridos numa base de dados, para aplicação de métodos estatísticos com a finalidade de originar resultados relativamente às hipóteses do estudo (Ferreira e Sarmiento, 2009).

Foi solicitado que a resposta ao questionário fosse dada pelo responsável pelo departamento de contabilidade de custos; ou no caso de não existir um responsável específico por esta área, foi solicitado que o questionário fosse respondido pelo responsável pela contabilidade.

De forma a validar o questionário foram realizadas duas entrevistas aos responsáveis pela contabilidade da Câmara Municipal de Leiria e de Pombal, sendo estes destinatários do inquérito pertencentes à população em estudo. O objetivo foi o de confirmar se o questionário estava feito de uma forma clara, que não conduzisse o inquirido a não entender o sentido das perguntas formuladas. Para além disso, pretendeu-se validar as questões colocadas, de forma a detetar eventuais falhas nos termos utilizados e a compreender a realidade estudada. Após as entrevistas realizadas, e tendo em conta os pequenos reparos que foram mencionados pelos responsáveis pela contabilidade, procedeu-se à realização do questionário final.

Na elaboração do questionário foram tidos em conta todos os objetivos do estudo empírico, de forma a através deste ser possível dar resposta a todas as hipóteses formuladas. Foram igualmente considerados os estudos realizados por Costa (2005) e Gomes *et al.* (2009, 2011), analisando-se as questões realizadas por estes. Assim, o questionário seguiu o mesmo modelo utilizado naqueles estudos. Durante o processo de desenvolvimento do questionário foram também atendidas as regras e os conselhos práticos referidos por Hill e Hill (2012).

O questionário encontra-se dividido em quatro grupos, sendo composto por 25 questões. Neste foram utilizadas perguntas fechadas, onde o inquirido pode apenas selecionar a sua escolha, permitindo assim

informação imediata e sem justificação; perguntas mistas, que se baseiam na formulação de perguntas fechadas, mas nas quais se acrescenta a possibilidade do inquirido proferir uma opinião; e perguntas com escala (tipo *Likert*), onde o inquirido seleciona a extensão ou a concordância relativamente a uma determinada afirmação, permitindo, assim, medir a intensidade da resposta (Ferreira e Sarmento, 2009).

A plataforma *online* utilizada para a implementação do questionário foi a ferramenta do *Google Docs*, sendo motivo desta escolha o facto de esta ferramenta ser de uso gratuito e as limitações apresentadas não impedirem a introdução de nenhuma das questões definidas. Para além das vantagens referidas, esta ferramenta também apresenta os dados num formato bastante acessível, uma vez que os dados recolhidos podem ser logo reunidos no *Microsoft Excel*.

4.3. Processo de Recolha de Dados

Tendo em vista conseguir obter o correio eletrónico mais indicado para o envio do questionário, procedeu-se à recolha dos números de telefone dos 100 municípios que constituem o universo do presente estudo. Depois deste procedimento, efetuou-se uma ligação telefónica para cada uma das câmaras, tendo sido solicitado falar com o responsável pela contabilidade para assim poder ser explicada a finalidade do estudo e ser pedido o correio eletrónico.

No mês de novembro de 2012 procedeu-se ao envio do *e-mail* dirigido ao responsável pela contabilidade, ou ao presidente da câmara municipal, sendo que este incluía uma mensagem a explicar o objetivo do estudo e a importância da resposta ao questionário, assim como a ligação direta para o questionário numa plataforma *online*.

Com a finalidade de aumentar o número de respostas, realizou-se um segundo contacto telefónico com o intuito de obter informação da pessoa que estava responsável por dar resposta ao questionário de forma a saber se pretendia contribuir com a sua resposta. Por este motivo, esta fase de reforço demorou um período de tempo longo, tendo terminado apenas no início do mês de março de 2013. A data limite para dar resposta ao questionário, informada ao longo do segundo contacto telefónico, foi dia 14 de março de 2013, totalizando, desta forma, um período de resposta de 5 meses.

Toda esta insistência resultou num total de 58 respostas obtidas, pelo que a amostra deste estudo empírico é constituída por 58 municípios. A taxa de resposta de 58% é considerada elevada, uma vez que os estudos realizados em Portugal não apresentam uma tradição de cooperação entre as entidades públicas e os académicos, apresentando os estudos realizados às autarquias locais percentagens de resposta mais reduzidas do que a obtida no presente estudo empírico.

4.4. Caracterização da Amostra

A amostra de 58 municípios foi retirada duma população de 100 municípios, dos 308 existentes em Portugal (Carvalho *et al.*, 2012a). O Quadro 1 apresenta a distribuição das regiões NUTS III² na população de 100 municípios que a região Centro compreende e na amostra, tendo-se verificado, através do teste de aderência do qui-quadrado, que a amostra é representativa da população no que se refere às NUTS III ($\chi^2_{(11)}=5,556$; $p = 0,906$).

² A sigla NUTS III é utilizada para designar as unidades de terceiro nível da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos.

Quadro 1: Distribuição das regiões NUTS III na população e na amostra

NUTSIII	Número de Municípios pertencentes à sub-região estatística	População inquirida (Universo)	% da NUTSIII no universo	Amostra	% da população inquirida	% da Amostra/ Municípios pertencentes à sub-região estatística	% da NUTSIII na Amostra
Baixo Mondego	10	10	10%	4	100%	40,00%	7%
Baixo Vouga	11	11	11%	8	100%	72,73%	14%
Beira Interior Norte	9	9	9%	5	100%	55,56%	9%
Beira Interior Sul	4	4	4%	2	100%	50,00%	3%
Cova da Beira	3	3	3%	1	100%	33,33%	2%
Dão-Lafões	14	14	14%	9	100%	64,29%	16%
Médio Tejo	11	11	11%	7	100%	63,64%	12%
Oeste	12	12	12%	3	100%	25,00%	5%
Pinhal Interior Norte	14	14	14%	10	100%	71,43%	17%
Pinhal Interior Sul	4	4	4%	2	100%	50,00%	3%
Pinhal Litoral	5	5	5%	4	100%	80,00%	7%
Serra da Estrela	3	3	3%	3	100%	100,00%	5%
Total	100	100	100%	58	100%	58%	100%

Fonte: CCDRC (2012)

Também ao nível da dimensão dos municípios foi possível verificar que a amostra é representativa do universo ($\chi^2_{(2)}=0,229$; $p = 0,882$). No Quadro 2 é apresentada a distribuição desta característica na população e na amostra.

Assim, com a realização do teste de aderência do qui-quadrado relativamente aos municípios distribuídos pelas NUTS III e à dimensão do município, é garantido que a amostra é representativa da população, ou seja, é possível generalizar os resultados obtidos ao universo dos municípios da região Centro.

Quadro 2: Distribuição da dimensão dos municípios na população e na amostra

Categorias de dimensão dos Municípios	Número de Municípios por categoria de dimensão	População inquirida (Universo)	% da Categoria no universo	Amostra	% da população inquirida	% da Amostra/ Municípios de cada categoria da região	% da Categoria na Amostra
Pequenos (população $\leq 20\,000$ habitantes)	63	63	63%	35	100%	55,56%	60,34%
Médios (população $> 20\,000$ habitantes e $\leq 100\,000$ habitantes)	35	35	35%	22	100%	62,86%	37,93%
Grandes (população $> 100\,000$ habitantes)	2	2	2%	1	100%	50,00%	1,72%
Total	100	100	100%	58	100%	58,00%	100,00%

Fonte: Carvalho *et al.* (2012a)

Relativamente ao perfil dos respondentes, isto é, dos responsáveis pela contabilidade dos municípios, constata-se que as suas idades variam entre 28 e 55 anos e que em média têm 39,3 anos (desvio-padrão = 6,0 anos). No que se refere às suas habilitações literárias verifica-se que a maioria tem licenciatura (79,3%) e apenas 5,2% não tem formação de nível superior.

4.5. Técnicas de Análise de Dados

O tratamento dos dados recolhidos foi efetuado através do *software IBM SPSS Statistics*, versão 19, após importação do *Excel*. Uma vez que se considerou que a amostra é representativa da população no que se refere às duas características dos municípios (localização geográfica e dimensão) relevantes para o tema da adoção de sistemas de contabilidade de custos, na análise de dados recorre-se a técnicas de estatística descritiva e inferencial.

Todas as análises inferenciais são realizadas com um nível de confiança de 95% e, consequentemente, com um nível de significância (α) de 0,05, sendo este nível muito utilizado em ciências económicas (Hill e Hill, 2012). Desta forma, o erro máximo admissível, tendo em conta a dimensão da amostra e da população, tal como o grau de confiança, é de 8,34% (Laureano, 2011).

Destaca-se que na análise bivariada foram estabelecidas relações entre duas características e, de forma a testar se são independentes, foi realizado o teste de independência do qui-quadrado, que tem por base a análise da tabela de contingência que relaciona as duas variáveis. Quando se verificou uma relação, a sua intensidade foi medida através do coeficiente de associação *V* de *Cramer* (Laureano e Botelho, 2012).

5. RESULTADOS

Na presente secção são analisados os resultados obtidos, através dos quais é confirmada ou não cada uma das hipóteses de investigação formuladas.

5.1. Grau de Adoção e Legislação Impulsionadora

Neste ponto são testadas as duas hipóteses de investigação formuladas de forma a atingir o objetivo de avaliar o grau de adoção do SCC nos municípios da região Centro e a respetiva legislação mais impulsionadora.

5.1.1. Grau de adoção

A definição da hipótese dos municípios da região centro já terem adotado o sistema de contabilidade de custos (H1), tem como propósito averiguar qual o grau de adoção do sistema, uma vez que este se tornou obrigatório com a aprovação do POCAL, em 1999, sendo imperiosamente aplicável desde o ano de 2002, data em que terminou o período transitório para aplicação das regras impostas por este diploma.

Os resultados levam a concluir que apenas 67% dos municípios da região Centro já adotaram o SCC, ficando muito aquém do que seria expectável dada a obrigatoriedade da aplicação das regras impostas pelo POCAL, pelo que se rejeita H1.

5.1.2. Influência da legislação

Para testar a hipótese da legislação em vigor influenciar a adoção do SCC (H2), é aferido qual o diploma que os responsáveis da contabilidade referiram como tendo sido mais impulsionador para a adoção do SCC. Adicionalmente são verificados os anos em que foi adotado, relacionando com a legislação existente e, também, relacionando o diploma que os responsáveis consideraram mais impulsionador com os anos em que foi realizada a adoção.

O POCAL é assinalado como o diploma mais impulsionador para a adoção do SCC (69% responsáveis pela contabilidade). Consta-se igualmente que o RGTAL foi o segundo diploma com uma percentagem mais elevada (22,4%) sendo a LFL considerada por 6,9% dos responsáveis como tendo sido o diploma mais impulsionador. Todavia, um dos responsáveis mencionou que o impulso para a adoção foi a necessidade de apuramento dos trabalhos para a própria entidade, não considerando portanto nenhum dos diplomas referidos a causa para a adoção do SCC.

Relativamente ao ano de adoção do SCC, foi possível comprovar que 2011 foi o ano em se verificou uma percentagem mais elevada de adoção do sistema (28,2%), sendo o ano 2009 o segundo ano em que um maior número de municípios o adotou (23,1%). Os anos em que foi constatado uma percentagem mais reduzida de adoção foram 1999, 2002, 2004 e 2012, anos em que apenas 2,6% de municípios adotaram o SCC, por cada um dos anos referidos. Foi ainda possível concluir que de 2007 a 2011 foi o período em que existiu maior número de municípios a adotarem o referido sistema.

Ao observar o Quadro 3, onde foram agrupados os municípios que adotaram o sistema nos anos anteriores à entrada em vigor do RGTAL e da LFL e os que o adotaram posteriormente, comprova-se que, apesar do POCAL ter sido aprovado em 1999 e se tornar obrigatoriamente aplicável a partir do ano de 2002, não se verificou um grau de adoção acentuado do SCC nos anos referidos (apenas 7,8%), mas sim após a entrada em vigor do RGTAL e da LFL, em 2007 (92,2%).

Quadro 3: Anos de adoção do SCC

	Casos	%
1999 a 2006	3	7,8
2007 a 2012	36	92,2
Total	39	100

De facto, o impacto da entrada em vigor destes dois diplomas é visível ao observar o número de municípios que adotaram o SCC de 2007 em diante. Um outro possível fator explicativo para o aumento do número de municípios que tem vindo a adotar o SCC é o facto de o Tribunal de Contas e a Inspeção Geral de Finanças, nas suas auditorias, fazerem recomendações e pressões aos municípios para que estes desenvolvem modelos de custos apropriados, apesar de não ser obrigatória a prestação de contas neste âmbito (Carvalho *et al.*, 2012b; Gomes *et al.*, 2009).

Verifica-se que, apesar de ser considerado o POCAL como o diploma mais impulsionador para a adoção do SCC, foi após a entrada em vigor do RGTAL e da LFL que mais municípios adotaram este sistema. Deste modo, foi possível observar que não existe relação entre o diploma que consideram como tendo sido mais impulsionador para a adoção do SCC e os anos de adoção do mesmo ($\chi^2_{(2)} = 0,735$; $p = 1,000$)³.

De facto, o Quadro 4 evidencia que todos os municípios adotantes do SCC antes da entrada em vigor do RGTAL e da LFL consideram que o POCAL foi o diploma mais impulsionador para a adoção deste sistema; este resultado é expetável, uma vez que a adoção teve lugar antes dos dois diplomas mencionados terem sido aprovados.

No entanto, no que diz respeito aos municípios que só adotaram o SCC após a entrada em vigor do RGTAL e da LFL, verifica-se que 80% considera que o documento mais impulsionador foi o POCAL, e não o RGTAL e a LFL como seria de esperar, uma vez que foi após a entrada em vigor dos mesmos que estes municípios adotaram o SCC.

Quadro 4: Diploma considerado mais impulsionador segundo o ano de adoção

			Grupos anos de adoção		Total
			1999 a 2006	2007 a 2012	
Diploma mais impulsionador no processo de adoção do SCC	POCAL	Casos	3	28	31
		% dentro do Grupo de anos de adoção	100,00%	80,00%	81,60%
	RGTAL	Casos	0	5	5
		% dentro do Grupo de anos de adoção	0,00%	14,30%	13,20%
	LFL	Casos	0	2	2
		% dentro do Grupo de anos de adoção	0,00%	5,70%	5,30%
Total	Casos	3	35	38	
	% dentro do Grupo de anos de adoção	100,00%	100,00%	100,00%	

Em síntese, nenhum dos municípios da região Centro adotou um sistema de contabilidade de custos antes de 1999, ano em que foi aprovado o POCAL, sendo assim evidenciado que sem uma obrigatoriedade legal não existe implementação de novos sistemas contabilísticos. A influência da legislação no processo de adoção do SCC fica comprovada relativamente à RGTAL e à LFL, pois é a partir da entrada em vigor destes dois diplomas que se verifica um acréscimo muito significativo dos municípios que passaram a dotar o SCC. Todavia, os inquiridos referiram maioritariamente que o POCAL é que impulsionou a implementação deste sistema. De qualquer forma, considera-se que a H2 é verificada, dado que é sempre um diploma legal que está na base da adoção do SCC por parte dos municípios portugueses.

³ Para a realização do teste de independência do qui-quadrado apenas foram válidos 38 dos 39 Municípios adotantes do SCC, uma vez que foi excluído o município que considerou a necessidade de apuramento dos trabalhos para a própria entidade o motivo para a adoção do sistema.

5.2. Fatores Explicativos da Adoção do SCC

Nesta secção, são testadas as quatro hipóteses de investigação formuladas com o intuito de atingir o objetivo de identificar os principais fatores que influenciam a adoção do sistema de contabilidade de custos.

5.2.1. Grupo Etário

Através da definição da hipótese da idade dos responsáveis pela contabilidade estar relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos (H3), testou-se a existência de relação entre o grupo etário e a adoção de SCC. O propósito é averiguar se os mais novos estão mais preparados para a tarefa de adoção da contabilidade de custos, uma vez que foram formados há menos tempo e, provavelmente, os planos curriculares dos cursos frequentados abrangeram informação relativa à contabilidade de custos.

Constata-se que 63,8% dos responsáveis pela contabilidade possui 40 ou menos anos e que apenas 36,2% tem idade superior⁴. No entanto, não existe evidência estatística para se afirmar que existe relação entre o grupo etário dos responsáveis e a adoção de SCC ($\chi^2_{(1)} = 3,30$; $p = 0,069$). Assim, H3 não é confirmada.

Contudo, verifica-se que dos responsáveis com idade inferior ou igual a 40 anos, 75,7% afirma já ter adotado o SCC (Quadro 5). Relativamente aos responsáveis com idade superior a 40 anos, 52,4% afirma já ter adotado o SCC contra 47,6% que ainda não adotou o sistema. Portanto, em ambos os grupos etários são mais os responsáveis que já adotaram o SCC do que os que não adotaram. No entanto, é perceptível que existe uma percentagem ligeiramente superior de adoção no grupo com idade inferior ou igual a 40 anos, apesar da relação entre as duas características não ser significativa (para um nível de significância de 0,05).

Quadro 5: Adoção de SCC segundo o grupo etário do responsável

			Grupo etário		Total
			<= 40	>40	
Câmara Municipal adotou o SCC	Não	Casos	9	10	19
		% dentro do Grupo etário	24,30%	47,60%	32,80%
	Sim	Casos	28	11	39
		% dentro do Grupo etário	75,70%	52,40%	67,20%
Total	Casos	37	21	58	
	% dentro do Grupo etário	100,00%	100,00%	100,00%	

5.2.2. Habilitações literárias

Utilizando a definição da hipótese das habilitações literárias dos responsáveis pela contabilidade estarem relacionadas com a adoção de sistemas de contabilidade de custos (H4), testou-se a relação entre as habilitações literárias e a adoção de SCC, para avaliar se o facto de os responsáveis possuírem mais habilitações literárias conduzir a uma maior adoção do sistema.

Para um nível de significância de 0,05, verifica-se que existe evidência estatística que permite concluir que existe relação entre as duas características em estudo, não sendo portanto independentes ($\chi^2_{(3)} = 7,671$; $p_{\text{exacto}} = 0,042$). A análise do Quadro 6 permite observar que são os responsáveis com bacharelato que apresentam uma percentagem mais elevada de adoção do SCC (75%), tendo os licenciados uma percentagem bastante semelhante, 73,9%. Seria de esperar que fossem os responsáveis pela contabilidade com mestrado que evidenciassem uma percentagem mais elevada de adoção, uma vez que possuem uma habilitação académica de grau superior. Todavia, verifica-se que estes são os que mostram uma percentagem de adoção menor (20%). Os responsáveis com o ensino secundário apresentam uma percentagem de adoção de 33,3%. Desta forma, apesar da relação entre as habilitações e a adoção de SCC ser fraca ($VCramer_{(58)} = 0,364$) considera-se que H4 é verificada.

⁴ As idades foram agrupadas deste modo tendo em vista uma possível comparação com os resultados obtidos no estudo de Costa (2005).

Quadro 6: Adoção de SCC segundo as habilitações literárias dos responsáveis

			Habilitações académicas				Total
			Ensino secundário	Bacharelato	Licenciatura	Mestrado	
Câmara Municipal adotou o SCC	Não	Casos	2	1	12	4	19
		% dentro Habilitações académicas	66,7%	25,0%	26,1%	80,0%	32,8%
	Sim	Casos	1	3	34	1	39
		% dentro Habilitações académicas	33,3%	75,0%	73,9%	20,0%	67,2%
Total	Casos	3	4	46	5	58	
	% dentro Habilitações académicas	100%	100%	100%	100%	100%	

5.2.3. Dimensão do Município

A hipótese da dimensão do município estar relacionada com a adoção de SCC (H5) visa verificar se os municípios de maior dimensão são mais propensos a adotar o SCC, devido a serem dotados de mais meios financeiros e mais recursos humanos, ou, pelo contrário, se os municípios de pequena dimensão, devido à sua maior homogeneidade, podem ter mais capacidade para adotar o referido sistema.

O Quadro 7 evidencia que todos os municípios de grande dimensão possuem SCC, sendo os municípios de pequena dimensão os que apresentam uma menor percentagem de adoção (62,9%), todavia uma percentagem de adoção bastante elevada. Pode-se, igualmente, observar que os municípios de pequena dimensão são os que evidenciam uma percentagem mais elevada de não adoção do SCC (37,1%), apresentando os municípios de média dimensão uma percentagem de não adoção de 27,3%. Desta forma, apesar de se concluir que os municípios de maior dimensão tendem, embora ligeiramente, a adotar mais os modelos de contabilidade de custos do que os municípios de menor dimensão, não se pode concluir que existe relação entre a dimensão do município e a adoção de SCC ($\chi^2_{(2)} = 1,093$; $p = 0,709$). Assim, não se verifica H5.

Quadro 7: Adoção de SCC segundo a dimensão do município

			Dimensão do Município			Total
			Municípios pequenos	Municípios médios	Municípios grandes	
Câmara Municipal adotou o SCC	Não	Casos	13	6	0	19
		% dentro Dimensão do Município	37,1%	27,3%	0,0%	32,8%
	Sim	Casos	22	16	1	39
		% dentro Dimensão do Município	62,9%	72,7%	100,0%	67,2%
Total	Casos	35	22	1	58	
	% dentro Dimensão do Município	100%	100%	100%	100%	

5.2.4. Localização geográfica

Foi definida a hipótese de existir uma relação entre a localização geográfica do município e a adoção de SCC (H6). Devido à existência de 12 NUTS III na região Centro, os municípios são classificadas em dois grupos distintos, com base na sua maior ou menor acessibilidade à costa:

- NUTS III do Litoral – constituído pelos 19 municípios do Baixo Vouga, Baixo Mondego, Pinhal Litoral e Oeste;
- NUTS III do Interior – constituído pelos 39 municípios de Dão-Lafões, Beira Interior Norte, Serra da Estrela, Pinhal Interior Norte, Cova da Beira, Pinhal Interior Sul, Beira Interior Sul e Médio Tejo.

A observação do Quadro 8 permite constatar que, ao contrário do que seria de esperar, não são as NUTS III do Litoral que incluem municípios com uma percentagem de adoção superior, mas sim os englobados nas NUTS III do Interior (69,2%). A diferença entre as percentagens de adoção de SCC é relativamente pequena entre os dois grupos, no que respeita à localização geográfica (apenas 6%). Seria de esperar que os municípios das NUTS III do Litoral apresentassem uma percentagem de adoção superior, uma vez que é no litoral que existe um maior aglomerado populacional e, por conseguinte, um maior número de universidades e institutos politécnicos, mais propícios a lecionar disciplinas relacionadas com a contabilidade de custos.

Desta forma, conclui-se que não existe uma relação entre a localização geográfica e a adoção de SCC ($\chi^2_{(1)} = 0,214$; $p = 0,644$), pelo que H6 não é verificada.

Quadro 8: Adoção de SCC segundo a localização geográfica do município

		Localização Geográfica		Total	
		NUTS III Litoral	NUTS III Interior		
Câmara Municipal adotou o SCC	Não	Casos	7	12	19
		% dentro Localização Geográfica	36,8%	30,8%	32,8%
	Sim	Casos	12	27	39
		% dentro Localização Geográfica	63,2%	69,2%	67,2%
	Total	Casos	19	39	58
		% dentro Localização Geográfica	100%	100%	100%

6. CONCLUSÕES

Esta investigação tem como propósito atingir dois objetivos. Relativamente ao primeiro objetivo, avaliar o grau de adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios da região Centro, os resultados permitem concluir que, apesar da obrigatoriedade da adoção do SCC, apenas dois em cada três municípios desta região adotaram o sistema. Todavia, verifica-se um incremento da adoção em relação aos estudos anteriormente desenvolvidos. Este resultado leva a concluir que, por um lado, a legislação não está a ser cumprida e que, por isso, mais fiscalização por parte das autoridades, nomeadamente do Tribunal de Contas, é uma necessidade; por outro, constata-se que apesar da clara vantagem para os municípios da adoção do SCC, os responsáveis autárquicos não percebem essa vantagem.

Quanto ao segundo objetivo, identificar fatores explicativos da adoção, conclui-se que as habilitações literárias do responsável pela contabilidade é o único fator que está relacionado com a adoção do SCC, existindo maior propensão para a adoção de SCC quando o responsável pela contabilidade possui licenciatura ou bacharelato. No que respeita à idade dos responsáveis pela contabilidade, à dimensão do município e à localização do mesmo não se identificou qualquer relação entre as características referidas e a adoção de SCC. Este resultado vem reforçar a ideia de que a formação de nível superior é fundamental para que os responsáveis compreendem as vantagens da adoção do SCC e, assim, adotem este sistema.

Com este estudo deu-se a conhecer à comunidade em geral, e às instituições públicas em particular, a utilização da contabilidade de custos nos municípios da região Centro, uma vez que esta tem carácter obrigatório, mas não existe nenhum mecanismo de controlo à execução do mesmo, nem qualquer sanção associada ao seu incumprimento. O estudo contribuiu de igual modo na identificação de fatores influentes na adoção de SCC dos municípios da região Centro. Importa ressaltar que existe um reduzido número de estudos sobre esta temática, o que torna esta investigação pioneira relativamente ao estudo isolado dos municípios da região Centro, possibilitando assim o conhecimento da contabilidade de custos nesta região.

Este estudo incide sobre os municípios da região Centro de Portugal, pelo que seria interessante a sua réplica ao nível das outras regiões do país, com o intuito de serem comparados os resultados obtidos. Por outro lado, importa investigar quais as razões que levam os municípios a não adotar os SCC, sendo expectável que a principal razão possa estar relacionada com a escassez de recursos e com a opção clara da afetação dos mesmos à formação de recursos humanos com as competências necessárias à implementação de novos

sistemas contabilísticos, úteis quer para a tomada de decisão por parte dos gestores autárquicos, quer para prepara informação interna que deve ser divulgada perante os cidadãos como fator de transparência e *accountability*.

Uma outra hipótese de investigação futura será realizar um estudo abrangendo apenas os municípios de maior dimensão, uma vez que são os que apresentam maior grau de adoção, de forma a comparar o grau de implementação do SCC com a utilidade da informação produzida pelo sistema.

BIBLIOGRAFIA

- Almeida, J. (2005): Contabilidade de custos para autarquias locais (2ª edição), Vida Económica, Porto.
- Amaral, D. (2002): Curso de direito administrativo, Almedina, Coimbra.
- Bogt, H. (2008): "Management accounting change and new public management in local government: A reassessment of ambitions and results - An institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector", *Financial Accountability & Management*, vol. 24, nº3, agosto, pp 209-241.
- Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P. e Jorge, S. (2012a): Anuário financeiro dos municípios portugueses – 2010, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa, pp 19-25.
- Carvalho, J., Gomes, P., e Fernandes, M. (2012b): "The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government", *Financial Accountability & Management*, vol. 28, nº3, agosto, pp 306-334.
- Carvalho, J., Jorge, S. e Fernandes, M. (2006): "New local government accounting in Portugal", *Public Money and Management*, vol. 26, nº4, setembro, pp 211-216.
- Cavalluzzo, K. e Ittner, C. (2004): "Implementing performance measurement innovations: Evidence from government", *Accounting, Organization and Society*, vol. 29, nº 3/4, janeiro, pp 243-267.
- CCDRC (2012): Portal da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro, <http://www.ccdrc.pt> (acedido em 18/ jun).
- Christiaens, J. (1999): "Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation". *Financial Accountability & Management*, vol. 15, nº1, fevereiro, pp 21-40.
- Costa, M., e Serra, S. (2010): "A aplicação da Lei nº53-E/2006 nas Autarquias Locais: Principais conclusões", *Congresso da AECA de 2010: XIV Encuentro AECA "Innovación y responsabilidad: Desafíos y soluciones"*, Coimbra, Portugal, setembro, pp 4-23.
- Costa, T. (2005): A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias: O caso da fixação das tarifas e preços municipais, Dissertação de mestrado, Universidade do Minho, Portugal, pp 7-217.
- Costa, T. e Carvalho, J. (2007): "Cost accounting applications in local governments: The case of municipal tariff and price setting in the north of Portugal", *Revista Contemporânea em Contabilidade*, vol. 1, nº7, janeiro – junho, pp 11-24.
- Dunleavy, P. e Hood, C. (1994): "From old public administrative to new public management", *Public Money & Management*, vol. 14, nº 3, janeiro, pp 9-16.
- Fernandes, M., Carvalho, J., Jorge, S. e Camões, P. (2006): "The relevance of the accounting system to municipal decision-making in Portugal: An empirical analysis of the internal use of Information". *4th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms*, ELASM, Itália, pp 33-40.
- Fernandes, M., Jorge, S. e Carvalho, J. (2005): "Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local Government", *28th Annual Congress of the EAA*, Göteborg, Sweden, março, pp 2-14.
- Ferreira, L. e Sarmiento, M. (2009): Da investigação quantitativa em contabilidade: Investigação por inquérito, em Major, M.; Vieira, R. (Coord). Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática, Escolar Editora, Lisboa, pp 165-205.
- Franco, V., Oliveira, Á., Morais, A., Oliveira, B., Lourenço, I., Jesus, M., Major, M., e Serrasqueiro, R. (2010): Tems de contabilidade de gestão - Os custos, os resultados e a informação para a gestão (3ª edição), Livros Horizonte, Lisboa.
- Gomes, P., Carvalho J. e Fernandes, M. (2009): "Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios Portugueses", *Revista OTOC - Contabilidade & Gestão*, vol. 8, novembro, pp 11-40.
- Gomes, P., Fernandes, M. e Carvalho, J. (2011): "Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica: Estudo empírico nos municípios Portugueses", *Revista del Instituto Internacional de Costos*, vol. 8, janeiro- junho, pp 73-92.
- Guthrie, J., Olson, O. e Humphrey, C. (1999): "Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward", *Financial Accountability & Management*, vol. 15, nº3/4, agosto-novembro, pp 209-228.
- Hill, M., e Hill, A. (2012): Investigação por questionário (2ª Edição, 5ª impressão), Edições Sílabo, Lisboa..

Hood, C. (1995): “The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, fevereiro-abril, pp 93–109.

Jesus, M. (2010): A contabilidade pública e a contabilidade nacional: Principais divergências e impacto no défice público em Portugal, FCT/Gulbenkian, edição de textos universitários, Lisboa.

Johansson, T. e Siverbo, S. (2009): “Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multi-theoretical study using data from Sweden”, *Financial Accountability & Management*, vol. 25, n.º2, maio, pp 197-224.

Jorge, S., Carvalho, J. e Fernandes M. (2007): “Governmental accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem”, *Accounting & Financial Management*, vol. 19, n.º4, inverno, pp 411-446.

Jorge, S., Sá, P., Pattaro, A., e Lourenço, R. (2011): “Local government financial transparency in Portugal and Italy: A comparative exploratory study on its determinants”, *13th Biennial CIGAR Conference, Bridging Public Sector and Non-Profit Sector Accounting*, Belgium, junho, pp 4-15.

Lapsley, I. (1999): “Accounting and the New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalizing modernity?”, *Financial Accountability and Management*, vol. 15, n.º3/4, agosto-novembro, pp 201- 207.

Lapsley, I. (2009): “New Public Management: The cruellest invention of the human spirit?”, *Abacus*, vol. 45, n.º1, março, pp 1-21.

Lapsley, I. e Wright, E. (2004): “The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda”, *Management Accounting Research*, vol.15, setembro, pp 355-374.

Laureano, R. (2011): Testes de hipóteses com o SPSS – O meu manual de consulta rápida (1ª edição), Edições Sílabo, Lisboa.

Laureano, R. e Botelho, M. (2012): SPSS – O meu manual de consulta rápida (2ª edição). Edições Sílabo, Lisboa.

Pizzini, M. (2006): “The relation between cost-system design, managers’ evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: An empirical study of US hospitals”, *Accounting, Organizations & Society*, vol. 31, fevereiro, pp 179-210.

Van Helden, J. e Tillema, S. (2005): “In search of a benchmarking theory for the public sector”, *Financial Accountability & Management*, vol. 21, n.º3, agosto, pp 337-361.

Legislação:

Lei Constitucional n.º1/2005, de 12 de agosto (Sétima revisão constitucional de acordo com a Lei Constitucional n.º 1/1997, de 20 de setembro). Constituição da República Portuguesa (CRP).

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro. Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA).

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro. Lei das Finanças Locais (LFL)

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

Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro. Alteração ao DL n.º 54-A/99.