

**CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS AUTARQUIAS
LOCAIS DA REGIÃO CENTRO DE PORTUGAL**

Eunice Marina Capitão Pedrosa

Dissertação de mestrado submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientadora:

Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus,
Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Abril 2013

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer à excepcional professora Doutora Maria Antónia de Jesus, pela imprescindível ajuda prestada ao longo do processo de desenvolvimento da dissertação, sendo o seu conhecimento e dedicação indispensáveis para a realização da mesma.

Ao professor Doutor Raul Laureano, agradeço a ajuda prestada no tratamento dos dados, tendo sido imprescindível para uma correta análise dos resultados.

Aos inquiridos das Câmaras Municipais que permitiram a realização do estudo empírico, agradeço terem disponibilizado o seu tempo a responder ao questionário realizado.

Aos meus pais, ao meu irmão e ao meu namorado agradeço por todo o apoio que me deram durante este período, tendo sido fundamental para a concretização deste objetivo.

Sabendo que o tempo dispensado para a elaboração da presente dissertação me obrigou a privar os meus familiares e amigos da minha companhia, a minha gratidão a todos eles pela compreensão e incentivo recebido ao longo deste período.

A todas as pessoas que tornaram a conclusão desta dissertação uma realidade, o meu muito obrigado.

Resumo

Com a escassez de recursos que se deparam as autarquias locais, é cada vez mais relevante efetuar um controlo à sua utilização. Assim, 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 e para a determinação dos custos das taxas, tarifas e preços a aplicar; 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 a LFL, que vieram reforçar a necessidade de aplicação de sistemas de contabilidade de custos, cujo grau de adoção importa verificar. Neste contexto o principal objetivo desta dissertação consiste em contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios portugueses da região centro.

Para tal elaborou-se um questionário com o intuito de verificar a adoção e os fatores que a influenciaram, bem como o cumprimento das regras impostas pela legislação em vigor.

Os resultados do estudo revelam que a maioria dos municípios da região centro já adotou o SCC, tendo sido essencialmente após a aprovação do RGTAL e da LFL que se observou um grau de adoção mais elevado. Para além disso, constata-se que a maioria dos responsáveis pela contabilidade dos municípios considera que o POCAL não é suficientemente claro na definição das regras do SCC; as habilitações literárias é o fator mais explicativo da adoção deste sistema.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, POCAL, Municípios da região centro de Portugal, Setor Público

Classificação JEL: M41 – Accounting, M49 – Other

Abstract

The local authorities face nowadays a significant scarcity of resources, so it is increasingly important to control their utilization. Consequently, municipalities need to adopt appropriate cost accounting systems (CAS) in order to obtain reliable information for decision making and for determining the cost of taxes, tariffs and prices to be applied; The POCAL responded 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, which level of adoption is required to be verified. So, the main objective of this dissertation is to contribute for a better knowledge of cost accounting use in the Portuguese municipalities located at the central region.

For this purpose a questionnaire was developed in order to survey the adoption and the factors that influence it, as well as the compliance with the rules imposed by the legislation in force.

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. Most municipalities accountable consider that POCAL it is not sufficiently clear in defining CAS rules; and qualifications are the more significant explanatory factor for the adoption of cost accounting system.

Key-words: Cost Accounting, POCAL, Municipalities in the central region of Portugal, Public Sector

Classificação JEL: M41 – Accounting, M49 – Other

Abreviaturas

- AECA – *Asociación Española de Contabilidad e Administración de Empresas*
- CEAL – Carta Europeia de Autonomia Local
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais
- DGO – Direção Geral do Orçamento
- DL – Decreto-Lei
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis
- IMV – Imposto Municipal sobre Veículos
- INE – Instituto Nacional de Estatística
- LFL – Lei das Finanças Locais
- NAA – *National Association of Accountants*
- NPM – *New Public Management*
- NUTS – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- POC – Plano Oficial de Contabilidade
- POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação
- POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
- POCMS – Plano Oficial de Contabilidade Pública do Ministério da Saúde
- POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
- PSC – *Public Sector Committee*
- RGTA – Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais
- SCC – Sistema de Contabilidade de custos
- SFA – Serviços e Fundos Autónomos
- SI – Serviços Integrados
- SPA – Setor Público Administrativo

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	iii
Abstract.....	v
Abreviaturas.....	vii
Índice de Figuras.....	xi
Índice de Gráficos.....	xi
Índice de Quadros.....	xi
Introdução.....	1
1. Enquadramento Setorial.....	5
1.1 O Setor Público Português.....	5
1.1.1 As Autarquias Locais.....	7
1.2 O Financiamento das Autarquias Locais.....	11
1.2.1 As Taxas, Tarifas e Preços.....	13
2. A Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses.....	17
2.1 Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão.....	17
2.2 O POCAL no âmbito da Reforma da Contabilidade Pública.....	19
2.2.1 O surgimento da <i>New Public Management</i> (NPM).....	19
2.2.2 Evolução do Sistema de Contabilidade no setor Público após o <i>New Public Management</i>	21
2.2.3 Surgimento do POCAL e obrigatoriedade da Contabilidade de Custos... ..	23
3. Caracterização do POCAL.....	29
3.1 Objetivos do POCAL.....	29
3.2 Sistemas de Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos.....	31
3.3 Requisitos previstos no POCAL para a Contabilidade de Custos.....	33
3.4 Limitações do Sistema de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL ...	34
4. Metodologia de investigação.....	37
4.1 Perspetiva metodológica.....	37
4.2 Objetivos e Hipóteses de investigação.....	38
4.3 Processos e técnica adotada na recolha de dados.....	44
4.4 Desenvolvimento e estrutura do questionário.....	47
4.5 Técnica de análise de dados.....	50

4.6	Caracterização da amostra	51
4.7	Caracterização dos inquiridos	54
5.	Resultados	57
5.1	Grau de adoção e legislação impulsionadora.....	57
5.1.1	Grau de adoção	57
5.1.2	Influência da legislação	61
5.2	Aplicação das regras do POCAL	64
5.2.1	Análise das técnicas de imputação utilizadas	64
5.2.2	Análise das hipóteses testadas	65
5.3	Fatores explicativos de adoção	69
5.3.1	Grupo etário.....	69
5.3.2	Habilitações literárias	71
5.3.3	Dimensão do Município	72
5.3.4	Localização geográfica.....	73
5.4	Discussão de resultados	75
	Conclusões.....	79
	Bibliografia.....	83
	Anexos.....	89
	Anexo 1: Listagem de todos os Municípios da Região Centro.....	89
	Anexo 2: Questionário	93
	Anexo 3: <i>E-mail</i> enviado ao responsável pela Contabilidade da Câmara Municipal. 99	
	Anexo 4: <i>E-mail</i> enviado ao Presidente da Câmara Municipal	100
	Anexo 5: <i>E-mail</i> de reforço enviado às Câmaras Municipais não respondentes.....	101

Índice de Figuras

Figura 1: Organização do setor público em Portugal.....	5
Figura 2: Mapa de Portugal.....	10
Figura 3: Fichas de apuramento de custos no POCAL	34
Figura 4: Mapa da região Centro	52

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Tipologia dos municípios portugueses, por dimensão e região, NUTS II	10
Gráfico 2: Adoção do SCC	57
Gráfico 3: Motivos relacionados com a não adoção da Contabilidade de Custos.....	60
Gráfico 4: Imputação dos custos indiretos	64
Gráfico 5: Método de imputação dos custos indiretos	65
Gráfico 6: Clareza do POCAL relativamente à contabilidade de custos	66
Gráfico 7: Principais insuficiências do POCAL relativamente à contabilidade de custos.....	67
Gráfico 8: Cumprimento das regras impostas	68

Índice de Quadros

Quadro 1: População e amostra por NUTS III	53
Quadro 2: População e amostra por Categorias de dimensão dos Municípios	53
Quadro 3: Medidas descritivas da idade dos inquiridos do departamento de contabilidade	55
Quadro 4: Habilitações académicas dos inquiridos do departamento de contabilidade	55
Quadro 5: Medidas descritivas da idade dos inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços	56
Quadro 6: Habilitações académicas dos inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços	56
Quadro 7: Medidas descritivas da adoção do SCC.....	58
Quadro 8: Extensão da implementação da Contabilidade de Custos.....	59
Quadro 9: Medidas descritivas da implementação do SCC.....	59
Quadro 10: Data prevista para a adoção de SCC.....	61
Quadro 11: Diploma mais impulsionador no processo de adoção da Contabilidade de Custos	61
Quadro 12: Anos de adoção do SCC	62
Quadro 13: Relação do ano de adoção com o diploma considerado mais impulsionador.....	63
Quadro 14: Medidas descritivas da clareza do POCAL	66
Quadro 15: Medidas descritivas do cumprimento das regras impostas	68
Quadro 16: Medidas descritivas da importância das regras	69
Quadro 17: Grupos de idade dos inquiridos	70
Quadro 18: Relação entre o grupo etário e a adoção de SCC.....	70
Quadro 19: Relação das habilitações académicas com a adoção de SCC	71
Quadro 20: Teste estatístico realizado para analisar a relação entre as variáveis	72
Quadro 21: Relação da dimensão do Município com a adoção de SCC	73
Quadro 22: Caracterização da localização geográfica	74
Quadro 23: Relação da localização geográfica com a adoção de SCC.....	74

Introdução

Inicialmente é apresentada a justificação da relevância do tema e o âmbito da investigação, bem como os objetivos e a metodologia realizada. É igualmente explanada a estrutura da dissertação para que seja mais fácil a compreensão da mesma.

Justificação da relevância do tema e do âmbito da investigação

Tendo em conta que com a aprovação do POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais aprovado pelo DL n.º54-A/99, de 22 de fevereiro) passou a ser obrigatória a contabilidade de custos nas autarquias locais, é relevante verificar o grau de desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos (SCC) nos municípios portugueses e avaliar possíveis fatores explicativos do respetivo grau de adoção.

Atualmente as autarquias locais deparam-se com um cenário de escassez de recursos para fazer face ao acréscimo constante das necessidades locais, e as receitas em relação às quais estas têm maior margem de manobra financeira são as provenientes das taxas, tarifas e preços de bens e serviços, o que tem justificado o constante recurso à criação de taxas municipais por parte das autarquias locais, com o objetivo de arrecadar mais receitas.

Consequentemente tornou-se importante criar mecanismos de regulação, para que as autarquias locais fundamentassem, do ponto de vista económico-financeiro, a criação das taxas que lançam. A aprovação do novo Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (lei n.º53-E/2006 de 29 de dezembro) veio impor algum rigor neste domínio, fazendo com que as autarquias locais sejam obrigadas a fundamentar devidamente as suas taxas, aumentando assim a transparência e o rigor na atividade local. Deste modo, considera-se relevante para a população em geral, e também para o meio científico, avaliar se estão a ser cumpridas as regras impostas pelo POCAL e restante legislação relativamente à utilização da contabilidade de custos para a fixação das taxas, tarifas e preços.

Após a entrada em vigor do POCAL, em 2007 entrou igualmente em vigor o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTL) e a Lei das Finanças Locais (LFL); nesta sequência, surge o interesse em verificar qual foi a influência destes diplomas no

processo de adoção do SCC, efetuando uma análise do ano em que foi concretizada a adoção do referido sistema nos municípios, relacionando com o ano da entrada em vigor da legislação.

Atendendo ao facto de nenhum dos poucos estudos realizados sobre esta temática em Portugal se focalizar na região centro, e abarcando esta o maior número de municípios e corporizando uma dimensão considerável, é esta região a população-alvo do presente estudo empírico.

Objetivos e metodologia

Este estudo tem como objetivo geral contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios Portugueses.

Como objetivos mais específicos são definidos os seguintes:

1. Verificar o grau de adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios da região centro e a respetiva legislação mais impulsionadora.
2. Avaliar o cumprimento das regras do POCAL e se as mesmas são suficientemente claras.
3. Identificar os principais fatores que influenciam a adoção do Sistema de Contabilidade de Custos.

Para a realização deste estudo foi feita uma investigação positivista, que seguiu uma orientação quantitativa. Com base nesta metodologia, foi explicado o que ocorre nos municípios da região centro no que respeita à contabilidade de custos, tendo por base os estudos anteriormente realizados sobre a contabilidade de custos nas Autarquias Locais em Portugal.

Pela razão anteriormente explanada, a população do estudo é constituída pelos municípios da região centro, cujos responsáveis pela contabilidade foram inquiridos através da técnica de inquérito por questionário. De forma a verificar se este estava realizado de forma compreensiva para os inquiridos, foram realizadas duas entrevistas com responsáveis pela contabilidade da Câmara de municípios pertencentes ao

universo, antes de se proceder ao envio do mesmo para todos os 100 municípios pertencentes à região alvo do estudo.

Estrutura da Dissertação

Com vista a atingir os objetivos propostos, esta dissertação inclui cinco capítulos, para além da Introdução e Conclusão. Os três primeiros capítulos consubstanciam o suporte teórico e o quarto e quinto capítulo correspondem ao estudo empírico realizado, englobando o capítulo da metodologia e o capítulo relativo ao desenvolvimento do estudo empírico propriamente dito.

No primeiro capítulo é realizada a caracterização do setor público português, que inclui as autarquias locais, assim como referido a estrutura de financiamento das mesmas.

O segundo capítulo engloba a distinção entre contabilidade de custos, contabilidade analítica e contabilidade de gestão, uma vez que o POCAL refere que deve ser utilizada a contabilidade de custos. Posteriormente é realizada uma abordagem da influência da *New Public Management* na evolução do sistema de contabilidade do setor público; e por fim, é evidenciado o surgimento do POCAL e consequente obrigatoriedade da contabilidade de custos nas Autarquias Locais.

O terceiro capítulo incorpora a caracterização do POCAL, referindo os objetivos do diploma, as características mais relevantes da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, tal como os requisitos previstos no mesmo em relação à contabilidade de custos e, por fim, as limitações do SCC proposto pelo diploma.

O quarto capítulo materializa as questões metodológicas relativas ao estudo empírico. São definidas as hipóteses de investigação associadas a cada um dos objetivos a alcançar e descritas as técnicas estatísticas utilizadas para a análise de dados. Por fim, é caracterizada a população e respetiva amostra do estudo, tal como os inquiridos do questionário realizado.

O quinto capítulo contém os resultados obtidos neste estudo empírico, através dos quais foi confirmada ou não cada uma das hipóteses de investigação formuladas, com base nos objetivos definidos. Por último, foi realizada a discussão dos resultados tendo em conta as conclusões de estudos realizados sobre este tema em Portugal.

Por último, na conclusão é efetuada a síntese do trabalho desenvolvido e são apresentadas as respostas aos objetivos de investigação, sendo igualmente evidenciados os principais contributos do presente estudo e respetivas limitações; são ainda apresentadas algumas sugestões para futuras investigações.

1. Enquadramento Setorial

Este capítulo tem como objetivo dar uma visão global do setor sobre o qual incide este estudo, ou seja, o setor público português, assim como descrever a forma como este está organizado, focando em particular o setor autárquico. Por fim, serão referidas as formas de financiamento das autarquias locais.

1.1 O Setor Público Português

Na Constituição da República Portuguesa (CRP) é referida a existência de três setores de propriedade dos meios de produção, sendo eles o setor público, o privado e o cooperativo e social (Artigo 82º da Lei Constitucional nº 1/1997 de 20 de setembro alterada pela Lei Constitucional n.º1/2005, de 12 de agosto). A CRP refere ainda no mesmo artigo que “o setor público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”, estando as autarquias locais inseridas neste setor.

Franco (2004a) considera que o setor público se decompõe no setor público administrativo e no setor público empresarial, como se pode visualizar na Figura 1.

Figura 1: Organização do setor público em Portugal.



Fonte: Adaptado de Franco (2004a:145).

Como se pode observar, segundo Franco (2004a), o Setor Público Administrativo (SPA) abrange a Administração Central, a Administração Regional, a Administração Local e a Segurança Social.

O SPA tem como finalidade a prestação de serviços à coletividade, a título gratuito ou semi-gratuito, ou seja, não atua com a intenção de obter lucro. Os recursos utilizados vêm basicamente do próprio Estado ou de outras entidades públicas que, por sua vez, os obtêm dos demais setores da economia nacional, o que irá permitir o desenvolvimento posterior, de operações de redistribuição de rendimentos (Carvalho *et al.*, 1999).

A Administração Central ocupa-se dos interesses gerais de toda a sociedade, sendo todo o país da sua competência. Esta é composta por um conjunto constituído pelos Serviços Integrados (SI) ou simples, subordinados ao Orçamento do Estado e abrangidos pela Conta Geral do Estado. A Administração Central compreende também diversas entidades autónomas em relação ao Orçamento do Estado, como os serviços administrativos que prestam um conjunto de utilidades materiais, utilizando para esse fim meios financeiros próprios, ou quando a sua atividade consiste basicamente na gestão de meios financeiros; ambos são designados por Serviços e Fundos Autónomos (SFA) (Jesus, 2010; Almeida, 2005; Franco 2004a).

Compete à Administração Regional a realização dos interesses da comunidade de uma dada região, restringindo-se a sua competência apenas a essa região. Tendo as regiões autónomas poderes para administrar e dispor do seu património, exercer poder tributário próprio e aprovar o plano económico regional, o orçamento regional e as contas da região (Almeida, 2005).

A Administração Local cobre todos os órgãos e áreas da Administração, cujo poder de decisão e atividade são diferenciados dos da Administração Central e se referem aos interesses próprios da população de uma parte do território nacional (Almeida, 2005; Franco, 2004a).

Relativamente aos organismos da Segurança Social, para Carvalho *et al.* (1999) embora sejam semelhantes ao SPA, dado que parte das receitas provêm de quotizações obrigatórias, devem ser tratados numa categoria especial. As entidades integrantes da

Segurança Social dispõem de um regime próprio e diferenciado, integrando a Lei do Orçamento do Estado de um modo diferenciado (Almeida, 2005; Franco, 2004a).

O Setor Público Empresarial é constituído por entidades públicas comerciais e industriais e entidades públicas financeiras. As organizações do tipo comercial, industrial, financeiro ou análogo têm como finalidade a produção de bens e serviços para venda no mercado. Estas organizações apesar de serem criadas com capitais públicos têm como objetivo a obtenção de lucro, sendo que os seus recursos financeiros provêm na sua maioria da venda dos seus produtos ou da prestação de serviços (Franco, 2004a; Carvalho *et al.*, 1999).

1.1.1 As Autarquias Locais

No nº1 do artigo 235º da CRP é referido que “a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais”, que como já foi referido são entidades da Administração Local. 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.

O nº1 do artigo 236º da CRP refere que “no continente as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas”. No entanto apesar de a Constituição prever a existência, em Portugal continental, das regiões administrativas, só existem municípios ou concelhos e freguesias, uma vez que as regiões administrativas só se encontram formalmente criadas (Almeida, 2005).

Atualmente existem 308 municípios em Portugal, dos quais 278 municípios no Continente, 19 na Região Autónoma dos Açores e 11 na Região Autónoma da Madeira¹ (Carvalho *et al.*, 2012a).

1.1.1.1 O Município

Ao contrário do que sucede com outros países da Europa Ocidental, onde existem vários níveis intermédios entre o governo e os municípios, Portugal tem um sistema onde existem apenas três níveis, como se pode verificar na Figura 1. A ausência de níveis intermédios faz com que a ligação entre o governo e os municípios seja mais forte, uma vez que garante um controlo mais estreito por parte do governo em relação aos municípios e permite negociações diretas entre eles (Camões *et al.*, 2007).

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 (Camões *et al.*, 2007; Amaral, 2002).

Para Amaral (2002), o artigo 250º da CRP que determina que “os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal”, também deveria considerar o Presidente da Câmara Municipal como órgão representativo do Município, dadas as competências próprias que a lei lhe confere.

Desta forma, segundo Amaral (2002), devem ser considerados como os principais órgãos do Município no atual direito português, os seguintes:

- A Assembleia Municipal;
- A Câmara Municipal;
- O Presidente da Câmara Municipal.

Sendo que há ainda a considerar um órgão auxiliar, de carácter consultivo: o Conselho Municipal (Almeida, 2005).

¹ Informação confirmada em www.portalautarquico.pt, devido ao último anuário financeiro lançado ser relativo ao ano 2010.

A Assembleia Municipal é o órgão político de natureza deliberativa do Município, de forma que é esta que toma as grandes decisões e define as orientações a seguir, isto é, funciona como um autêntico parlamento municipal. A Câmara Municipal, cujo membro mais importante é o Presidente da Câmara Municipal, é o órgão colegial de tipo executivo a quem está atribuída a gestão permanente dos assuntos municipais (Almeida, 2005).

Os Municípios dispõem de atribuições e competências nos seguintes domínios (artigo 13º da Lei nº 159/99, de 14 de setembro): a) Equipamento rural e urbano; b) Energia; c) Transportes e comunicações; d) Educação; e) Património, cultura e ciência; f) Tempos livres e desporto; g) Saúde; h) Ação social; i) Habitação; j) Proteção civil; l) Ambiente e saneamento básico; m) Defesa do consumidor; n) Promoção do desenvolvimento; o) Ordenamento do território e urbanismo; p) Polícia municipal; e q) Cooperação externa.

O artigo 64º da Lei n.º 169/99 de 18 de setembro refere as competências da Câmara Municipal no âmbito da organização e funcionamento dos seus serviços e no da gestão corrente. É relevante para o tema salientar que uma das competências consiste em “fixar as tarifas e os preços da prestação de serviços ao público pelos serviços municipais ou municipalizados”.

Tipologias de Municípios

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.

Considerando esta categorização, existem:

- 179 Municípios pequenos, sendo o mais pequeno o município de Corvo com apenas 507 habitantes;
- 106 Municípios médios;
- 23 Municípios grandes, sendo o maior município o de Lisboa com 469 509 habitantes.

Em Portugal, analisando o mapa que ilustra os 308 municípios e a categoria em que se inserem (Figura 2) e a dimensões dos municípios por região, NUTS II² (Gráfico 1), verifica-se que é no interior e nas ilhas que os municípios de pequena dimensão têm um maior peso relativo (Carvalho *et al.*, 2012a).

Figura 2: Mapa de Portugal

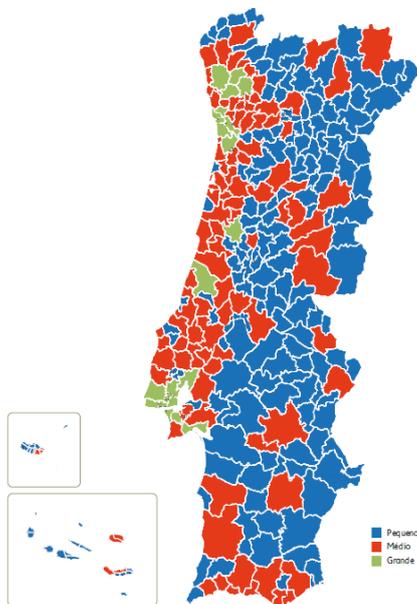
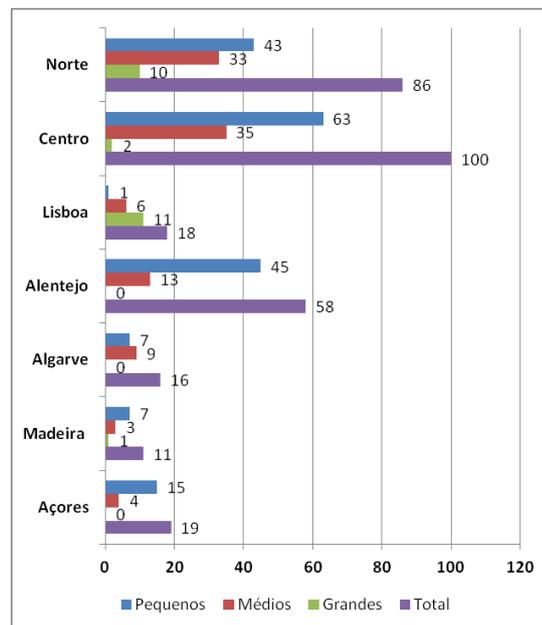


Gráfico 1: Tipologia dos municípios portugueses, por dimensão e região, NUTS II



Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.*, (2012a: 23).

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.*, (2012a:22).

Ao observar o Gráfico 1 pode-se constatar o facto de que 64% (7 em 11) e 79% (15 em 19) dos municípios da Região autónoma da Madeira e dos Açores, respetivamente, são

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

pequenos, tal como 78% (45 em 58) dos municípios do Alentejo. Na região de Lisboa os pequenos municípios representam apenas 6% (1 em 18) dos municípios da região (Carvalho *et al.*, 2012a).

Relativamente à região centro, alvo do nosso estudo, verifica-se que concentra 63% (63 em 100) de pequenos municípios do total das autarquias desta região, contando apenas com 2% (2 em 100) de grandes municípios, que são o de Leiria e de Coimbra, sendo os restantes 35% (35 em 100) municípios médios.

1.1.1.2 A Freguesia

Dentro do território Municipal, a Freguesia é a Autarquia Local que visa o prosseguimento de interesses da população residente na circunscrição paroquial. De salientar que o termo paróquia é sinónimo de freguesia, conferindo-lhe um sentido administrativo e não meramente religioso (Amaral, 2002).

O artigo 244º da CRP refere que “os órgãos representativos da freguesia são a assembleia de freguesia e a junta de freguesia”, não sendo referido, tal como nos Municípios, o presidente da Junta de Freguesia como seu órgão. No entanto no artigo 38º da Lei n.º 169/99 de 18 de setembro, vêm referidas uma série de competências do presidente da Junta de freguesia.

As freguesias dispõem de atribuições nos seguintes domínios (n.º 1 do artigo 14.º da Lei n.º 159/99, de 14 de setembro): a) Equipamento rural e urbano; b) Abastecimento público; c) Educação; d) Cultura, tempos livres e desporto; e) Cuidados primários de saúde; f) Ação social; g) Proteção civil; h) Ambiente e salubridade; i) Desenvolvimento; j) Ordenamento urbano e rural; e l) Proteção da comunidade.

1.2 O Financiamento das Autarquias Locais

São designadas de receitas públicas as fontes de financiamento a que o governo recorre para assegurar a cobertura dos encargos resultantes da atividade pública. Estas têm como finalidade principal a satisfação de necessidades financeiras e outros fins públicos relevantes, podendo ser definidas como o dinheiro ou recurso equivalente no qual o beneficiário é o Estado ou outra entidade pública administrativa (Costa e Serra, 2010).

No artigo 238º da CRP é referido que “as autarquias locais têm património e finanças próprios” e que “as receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços”. As autarquias locais dispõem ainda de poder regulamentar próprio nos limites da Constituição, das leis e dos regulamentos providos das autarquias com poder tutelar ou das de grau superior (artigo 241º da CRP), tal como podem dispor de poderes tributários nos casos e nos termos previstos na lei (nº4 do artigo 238º da CRP).

As autarquias locais exercem o poder tributário através da cobrança do IMI (imposto municipal sobre imóveis), do IMT (imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis), do IMV (imposto municipal sobre veículos), de derramas, de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de encargos de mais-valias destinados por lei ao município, de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam ao município, de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor do município, entre outros (Artigo 10º da Lei das Finanças Locais (LFL) aprovada pela Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro), sendo que todo o produto das cobranças mencionadas constitui a receita municipal.

A Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL - Aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de outubro), que entrou em vigor na ordem jurídica portuguesa desde 1991, também se refere aos recursos financeiros das autarquias locais no artigo 9º. Menciona este diploma que, no âmbito da política económica nacional, as autarquias locais têm direito a recursos próprios adequados, dos quais podem dispor livremente no exercício das suas atribuições, devendo ser no entanto os recursos financeiros proporcionais às atribuições previstas pela Constituição ou por lei. O mesmo artigo refere que pelo menos uma parte dos recursos financeiros das autarquias locais deve resultar de rendimentos e de impostos locais, tendo estas o poder de fixar taxas dentro dos limites da lei; os sistemas financeiros nos quais se baseiam os referidos recursos de que dispõem as autarquias locais devem ser de natureza suficientemente diversificada e evolutiva, para lhes permitir acompanhar a evolução dos custos do exercício das suas atribuições. No que diz respeito aos subsídios concedidos às autarquias locais, é referido no mesmo artigo que não devem ser destinados ao financiamento de projetos específicos. As autarquias, a

fim de financiar as suas próprias despesas de investimento, devem ter acesso nos termos da lei, ao mercado nacional de capitais.

É igualmente mencionado no artigo 9º da CEAL que às autarquias locais financeiramente mais débeis, para sua proteção, é exigido a implementação de processos de distribuição de meios financeiros, ou de medidas equivalentes, destinadas a corrigir os efeitos da repartição desigual das fontes potenciais de financiamento, bem como dos encargos que lhes incumbem.

Em suma, as autarquias locais dispõem de receitas próprias e receitas provenientes dos impostos diretos do Estado, tendo deste modo os recursos financeiros das autarquias origens diversas (Costa e Serra, 2010).

Na secção seguinte é desenvolvido o conceito de taxas, tarifas e preços, uma vez que estas constituem fontes relevantes de financiamento das autarquias locais.

1.2.1 As Taxas, Tarifas e Preços

No que diz respeito às taxas, o artigo 15º da Lei das Finanças Locais (LFL) refere que os municípios podem criar taxas nos termos do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA) e que “a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais”.

O artigo 3º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA), aprovado pela Lei nº 53-E/2006 de 29 de dezembro, menciona que “as taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei”.

O princípio da equivalência jurídica é referido no artigo 4º do RGTA, e segundo este, o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício obtido pelo particular. Contudo, o mesmo artigo faz referência para o facto do

valor das taxas poder ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações.

Relativamente ao princípio da justa repartição dos encargos públicos (artigo 5º do RGTAL), é referido que a criação de taxas pelas autarquias locais respeita o princípio do prosseguimento do interesse público local e visa a satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais e o progresso de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental. Sendo igualmente referido que as autarquias locais podem criar taxas para financiar as atividades que originem despesa pública local, desde que das mesmas resulte a prestação de bens e serviços que beneficiem um grupo de indivíduos, globalmente considerados, independentemente da sua vontade.

Relativamente aos preços, o artigo 16º da LFL refere que:

1 – “Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados, não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.

2 - Para efeitos do número anterior, os custos suportados são medidos em situação de eficiência produtiva e, quando aplicável, de acordo com as normas do regulamento tarifário em vigor.

3 - O preços e demais instrumentos de remuneração a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às atividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de:

- a) Abastecimento público de água;
- b) Saneamento de águas residuais;
- c) Gestão de resíduos sólidos;
- d) Transportes coletivos de pessoas e mercadorias;
- e) Distribuição de energia elétrica em baixa tensão.

4 - Relativamente às atividades mencionadas no número anterior, os municípios devem cobrar preços nos termos de regulamento tarifário a aprovar”.

Costa e Silva (2001) referem que os Municípios portugueses têm oportunidade de aumentar as suas receitas ao nível do lançamento de taxas, tarifas, preços e multas, sendo por isso de contar que estes aumentem os seus valores quando vêm diminuídos o valor dos rendimentos oriundos de outras fontes de financiamento.

Contudo, os Municípios podem perder a sua população caso aumentem indiscriminadamente as suas taxas, tarifas e preços, uma vez que outros Municípios podem praticar valores significativamente mais reduzidos, tendo por isso os contabilistas um papel bastante importante no cálculo do efeito das decisões dos valores a praticar (Bjornenak, 2000).

A diferença entre taxas, tarifas e preços não é de fácil definição uma vez que a literatura existente nem sempre é clara relativamente à distinção dos mesmos.

Ribeiro (1997) entende que sempre que os preços são de valor inferior ou igual ao custo, trata-se de taxas, sendo que quando são superiores, podem ser consideradas taxas ou receitas patrimoniais. Este autor considera igualmente que apenas podem ser cobradas taxas pela utilização de bens semipúblicos, ou seja, de bens públicos que, para além de satisfazerem necessidades coletivas, satisfaçam também necessidades individuais. A cobrança de taxas, para Ribeiro (1997), pode ter em vista a repartição do custo pelos utentes e a limitação da procura do serviço, considerando o autor que “se a procura é inelástica, ou não é superior à oferta ao preço 0, a finalidade das taxas só pode ser a repartição do custo; se a procura é elástica e superior à oferta ao preço 0, as taxas podem ter qualquer das duas finalidades: ou a limitação da procura, ou a repartição do custo” (1997: 256).

O valor das taxas pode ser fixado em função de uma contrapartida específica da Administração Local. No que diz respeito às tarifas, é considerado que os municípios devem recorrer com maior intensidade para financiarem o fornecimento de bens e serviços não claramente públicos (Almeida, 2005).

Franco (2004b) assemelha as taxas a receitas tributárias e os preços de bens a receitas de mercado. Este autor refere que a taxa é uma prestação pecuniária que pressupõe, ou dá origem a, uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta entre o contribuinte e um bem ou um serviço público, ou seja, o autor considera que se trata de

uma receita pública, ligada a relações, normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou um bem público.

Nem sempre o conceito de tarifas coincide com o de taxa, sendo que as tarifas correspondem ao preço do bem e as taxas não, ou seja, nas tarifas existe uma relação entre o custo do serviço ou do bem e o valor cobrado. Na fixação das taxas não existe uma relação entre o quantitativo destas e o custo associado à sua administração. Aquando da fixação das taxas deve se ter em conta os objetivos sociais, uma vez que é essencial numa taxa a sua dependência de um objetivo político e não a repartição de custo do serviço que lhe está associado (Almeida, 2005).

No que diz respeito à fixação dos preços, Franco (2004b) refere que os bens patrimoniais produzem frutos que ao serem colocados no mercado, vão ver o seu valor unitário avaliado por um preço, ou prestam serviços que no mercado são remunerados por um dado preço.

A determinação dos custos dos serviços prestados para satisfazer os requisitos do RGTAL depende da perspetiva da Contabilidade de Gestão adotada, em particular das regras da Contabilidade Analítica ou de Custos previstas no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Estes dois temas são objeto de análise nos próximos capítulos.

2. A Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses

Uma vez que no POCAL é referido que deve ser utilizada a contabilidade de custos, neste capítulo é feita a distinção entre contabilidade de custos, contabilidade analítica e contabilidade de gestão, para que seja clara a diferenciação entre estes conceitos. São descritos os requisitos exigidos pela legislação em vigor no que concerne às autarquias. Posteriormente é feito o enquadramento do POCAL no âmbito da reforma na contabilidade pública.

2.1 Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão

Atualmente a contabilidade deve produzir informação variada de acordo com os fins pretendidos pelos seus utilizadores, que necessitam de informação cada vez mais detalhada e por períodos mais curtos. Consequentemente, a contabilidade financeira apresenta algumas limitações para ir de encontro a esta finalidade, uma vez que é pretendido ter uma visão mais pormenorizada dos resultados da empresa para auxílio da tomada de decisões, sendo que só uma contabilidade interna (contabilidade de custos e /ou contabilidade de gestão) pode responder a estas necessidades (Carvalho *et al.*, 2012b; Almeida, 2005). Para Drury (2008), um sistema de contabilidade de custos e de gestão deve produzir informações para mensurar o custo dos produtos vendidos e dos inventários, para fins de elaboração de relatórios, internos e externos, sobre resultados das entidades; deve também fornecer informações relevantes para ajudar os gestores a tomar boas decisões e, por fim, deve fornecer informações para o planeamento, controlo, avaliação de desempenho e melhoria contínua das organizações.

Os termos Contabilidade de Custos, Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão, são muitas vezes utilizados como sinónimos, mas a maioria dos autores fazem uma distinção entre estas áreas da contabilidade, nem sempre coincidentes (Drury, 2008; Carvalho *et al.*, 1999).

A Contabilidade de Custos, tal como o nome indica, centra-se na análise da totalidade dos custos da organização, sendo considerada como a vertente da contabilidade que tem como objetivo a captação, medição, registo, avaliação e controlo da circulação interna dos valores da empresa, pretendendo transmitir a informação sobre a produção, sobre a

formação interna de preços de custo e sobre a política de preços e vendas. Para além disso, a Contabilidade de Custos é a fonte de informação que permite o desenvolvimento do controlo orçamental, controlo de gestão e controlo de objetivos (Carvalho *et al.*, 2012b; Almeida, 2005).

A Contabilidade Analítica, para Pereira e Franco (2001), consubstancia um subsistema de informação que tem em vista a medição e análise de custos, de proveitos e consequentemente, de resultados, relacionados com os diversos objetivos da organização. Para isso, serve-se de um conjunto de conceitos, métodos, procedimentos e processos de escrituração. É de realçar que o seu objetivo consiste nos custos, proveitos e resultados das organizações, determinados e analisados de forma analítica e de acordo com as necessidades da gestão da organização em causa. Desta forma, a Contabilidade Analítica parte da Contabilidade de Custos e determina e analisa os dados de uma forma analítica, podendo por isso considerar-se que a contabilidade Analítica é mais abrangente que a de Custos.

No que diz respeito à Contabilidade de Gestão, a NAA (*National Association of Accountants*) descreve-a como o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pela gestão, para planear, avaliar e controlar uma entidade, para assim assegurar o uso apropriado dos recursos e a sua contabilização (Almeida, 2005; Carvalho *et al.*, 1999). Por sua vez, a AECA (*Asociación Española de Contabilidad e Administración de Empresas*) considera que a Contabilidade de Gestão surgiu do próprio impulso da Contabilidade de Custos, sendo esta um subsistema necessário. Entende também que a Contabilidade de Gestão ultrapassa a análise de custos e proveitos, alargando os seus objetivos à elaboração e à interpretação de informação relacionada com a tomada de decisões táticas ou operativas, isto é, de curto prazo. Desta forma, verifica-se que a Contabilidade de Gestão pretende proporcionar informação para a gestão com o propósito de auxiliar a tomada de decisões. Como tal, tanto a Contabilidade Analítica como a Contabilidade de Gestão têm como suporte informação preparada no âmbito da Contabilidade de Custos (AECA, 2003). Para Drury (2008), a Contabilidade de Gestão é mais abrangente e orientada para proporcionar informações adequadas para a tomada de decisão, planeamento, controlo e avaliação de desempenho.

Como se verificará nas próximas secções, o POCAL, como plano de contas de aplicação obrigatória na preparação e divulgação de informação financeira por parte das autarquias, privilegia também a Contabilidade de Custos, podendo ser considerado mais ambicioso do que os restantes Planos Setoriais (POCMS, POC-Educação e POCISSSS) e do que o próprio POCP, dado que estabelece a obrigatoriedade de adoção de uma contabilidade de custos, enquanto nos restantes planos apenas é referido de forma muito genérica que deve ser utilizada a contabilidade analítica (Nogueira e Jorge, 2013).

A Contabilidade de Custos assume um papel importante nas autárquicas devido à necessidade que os seus dirigentes têm em dispor de informação contabilística para divulgação ao exterior, e também das necessidades decorrentes da tomada de decisão interna. Este tipo de contabilidade tem como objetivo principal proporcionar informação de natureza económica que auxilie o planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões internas e a valorização dos inventários e outros ativos fixos de modo a apurar os resultados no final de cada exercício contabilístico (Nogueira *et al.*, 2013).

2.2 O POCAL no âmbito da Reforma da Contabilidade Pública

Nesta secção será feita 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.

2.2.1 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 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*, o conceito do *Value for Money*, sistemas contabilísticos onde é adotada a 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).

Olson *et al.* (2001) caracterizam a NPM como uma reforma generalizada com a finalidade de instituir uma maior qualidade no processo de decisões a nível financeiro no setor público. As reformas introduzidas na contabilidade do setor público têm como propósito a existência de maior transparência e a melhoria do relato financeiro, aspetos essenciais para que a informação financeira tenha um papel fundamental nas decisões tomadas dentro das organizações do setor público (Pettersen, 2001).

A NPM envolve uma conceção diferente de responsabilidade pública, com diferentes padrões de confiança e desconfiança, logo, um estilo diferente de *accountingization*³. 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).

As iniciativas da NPM assumem diferentes formas, de acordo com os vários contextos, dentro dos países da OCDE e, recentemente, os seus efeitos têm sido considerados uma decepção. Portugal é considerado um “*medium OECD country in NPM implementation*” (Carvalho *et al.*, 2012b: 308), uma vez que aplica a base de caixa na vertente orçamental e a base de acréscimo em alguns itens analisados no estudo de Pina e Torres (2003).

³ 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.

2.2.2 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 de forma a 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).

As mudanças no modelo de gestão pública surgiram como consequência do paradigma da NPM e várias reformas têm sido introduzidas com a finalidade de existir uma mudança na forma como os serviços públicos se encontram organizados, tal como no modo como são geridos. O sistema de contabilidade deve garantir uma informação útil e estratégica para o processo de tomada de decisão das organizações, sendo, por este motivo, o controlo de gestão e o planeamento estratégico uma forma de dar resposta às necessidades de informação das organizações modernas do setor público (Gomes *et al.*, 2009).

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 (Camões *et al.*, 2007; Jorge *et al.*, 2007; Christiaens, 1999; Johnson e Kaplan, 1987). Nos últimos anos, é considerado que as alterações mais significantes introduzidas no sistema da contabilidade pública foram a introdução da contabilidade de gestão, do controlo e da medição de desempenho (Bogt, 2008; Reginato, 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; Reginato, 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).

O *Public Sector Committee da International Federation of Accountants (IFAC-PSC)*, considera que a contabilidade de custos, para além da função de determinação dos valores no processo de contabilidade financeira para os inventários e outros tipos de bens, tem ainda seis funções essenciais para o setor público, sendo elas, o controlo e redução de custos, determinação de preços e taxas, medir o desempenho, avaliar os programas, o orçamento e apoiar um conjunto de decisões económicas (IFAC, 2000).

Quando é utilizada nas atividades comerciais do governo, a contabilidade de custos, as suas aplicações nas funções financeiras da contabilidade e da gestão, não precisam ser materialmente diferentes do que as do setor privado (IFAC, 2000).

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.

A transição de um sistema focado nos *inputs* para um centrado nos *outputs* e *outcomes* ocorreu devido à necessidade de promover o processo de *accountability*, de *value for money* e consequentemente melhorar o desempenho organizacional com a criação de indicadores para medir e avaliar o referido desempenho (Lapsley e Wright, 2004).

Como já referido, 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).

2.2.3 Surgimento do POCAL e obrigatoriedade da Contabilidade de Custos

A Lei 8/90 de 20 de fevereiro (Bases da Contabilidade Pública) refere que deve ser organizada uma contabilidade analítica que é indispensável para a avaliação dos resultados da gestão (n.º1 do artigo 14.º da Lei 8/90 de 20 de fevereiro) e o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho (Regime da Administração Financeira do Estado) refere que deve ser organizada uma contabilidade analítica como instrumento de gestão (artigo 16.º do DL n.º 155/92, de 28 de julho); desta forma, a necessidade de um sistema de contabilidade analítica para as organizações públicas começou a ser debatida desde o início da reforma da Contabilidade Pública.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, teve como principal objetivo a criação de uma contabilidade pública moderna, criando para isso condições para a adaptação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (ponto 6 do preâmbulo do DL n.º232/97, de 3 de setembro). O POCP reforçou a importância do sistema de contabilidade analítica, não

tendo no entanto definido normas para a sua elaboração, nem fases obrigatórias para a sua implementação (ponto 2.2 do POCP).

Com a aprovação do POCP deixou de existir um sistema baseado unicamente no princípio de caixa, passando a se basear também no princípio do acréscimo (ponto 3 do POCP), que se aplica quer à vertente financeira, que à contabilidade de custos.

Com base naquele diploma foram publicados vários planos setoriais para o Setor Público Português, sendo eles, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-Educação), o Plano Oficial de Contabilidade Pública do Ministério da Saúde (POCMS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

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 (nº1 do artigo 2º do DL nº54-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 nº315/2000 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).

A informação que os sistemas de contabilidade de custos disponibilizam é reconhecida por ser bastante importante para a tomada de decisão, ajudando os gestores a decidirem no curto e no longo prazo, sendo por isso considerado que uma Administração Pública moderna implica a introdução de instrumentos de contabilidade de gestão, conduzindo desta forma à introdução da contabilidade de custos na gestão pública (Jorge *et al.*, 2007; Almeida, 2005; preâmbulo do Decreto-Lei n.º 54-A/99). Este facto e os requisitos impostos pelo POCAL têm levado a que os políticos e os gestores locais percebam a importância da informação da contabilidade de custos (Gomes *et al.*, 2009). A IFAC (2000) e a AECA (2002, 2008) também destacam a importância da contabilidade de custos como auxílio na fixação das taxas, tarifas e preços.

No entanto, num estudo realizado por Costa e Carvalho (2007), numa amostra de 101 entidades municipais localizadas na região Norte de Portugal, verificaram que apenas 36% dos respondentes referem que os *outputs* da contabilidade de custos são usados na definição dos preços praticados aos cidadãos, ou seja, embora a evidência empírica existente no governo local português seja ainda limitada, há alguns indícios de que o sistema de contabilidade de custos esteja ainda numa fase de desenvolvimento.

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).

Como já sublinhado, a informação da contabilidade de custos é reconhecida como sendo de importante utilidade interna. No entanto, a literatura (Lee, 2008) defende que deve ser feito um alargamento do relato financeiro de forma a promover a *accountability* externa, isto é, o relatório financeiro deve conter os indicadores de gestão e de informação sobre custos.

O POCAL (1999: 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, como se pode verificar pelo estudo de Costa e Carvalho (2007), mencionado anteriormente, nem sempre as entidades municipais utilizam a contabilidade de custos para a fixação dos preços. Como referido na secção das taxas, tarifas e preços do capítulo anterior, 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). O artigo 8º da mesma Lei refere que “as taxas das autarquias locais são criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respetivo”, devendo este regulamento conter obrigatoriamente, entre outros elementos, a indicação da base de incidência objetiva e subjetiva das taxas, o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar bem como a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas a praticar (RGTAL).

Num estudo realizado aos 308 municípios portugueses (Gomes *et al.*, 2009), no qual foi obtido uma taxa de resposta de 41%, é constatado que 75% dos municípios portugueses respondentes adotou 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.

Conforme já mencionado, 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).

Para uma maior transparência da atividade pública local e do respeito pelo princípio da equivalência jurídica, a fundamentação económico-financeira do valor das taxas praticadas pelas autarquias locais tornou-se obrigatória nos termos da lei (Gomes *et al.*, 2009).

3. Caracterização do POCAL

Neste capítulo, são referidos os objetivos do POCAL (i), bem como as características mais relevantes da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos (ii), os requisitos previstos no POCAL para a contabilidade de custos (iii), sendo posteriormente abordado as limitações do sistema de contabilidade de custos (SCC) proposto pelo POCAL (iv).

3.1 Objetivos do POCAL

Como já foi referido, o POCAL foi publicado através do Decreto-Lei nº 54 – A/99, de 22 de fevereiro e no nº1 do seu artigo 2º é expressamente mencionado que é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas.

No preâmbulo daquele decreto é expressamente mencionado que o principal objetivo do POCAL consiste em criar condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que estabeleça um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.

A contabilidade das autarquias locais deve assentar sobre quatro pilares básicos, sendo eles, a delimitação do enquadramento da contabilidade autárquica, a identificação dos utilizadores da informação de contabilidade pública autárquica, a conceção da contabilidade como sistema de informação suportada informaticamente e a definição dos fins a que se destina (Carvalho *et al.*, 2002).

Tendo em conta os três sistemas articulados de contabilidade, sendo eles a contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, através dos quais o POCAL se fundamenta, este identifica as finalidades que o sistema da contabilidade autárquica pretende alcançar. O sistema contempla fins de gestão, finalidade de controlo e finalidade de análise e divulgação (Carvalho *et al.*, 2002).

No que diz respeito aos fins de gestão, o POCAL tem como objetivos: (i) proporcionar informação aos órgãos autárquicos para a tomada de decisão no âmbito político e da gestão; (ii) fornecer dados relativos à atividade económica, financeira e patrimonial do município através do balanço, demonstração dos resultados por natureza e mapas de fluxo de caixa, entre outros; (iii) refletir do ponto de vista orçamental os atos de gestão

relativos às despesas e às receitas; (iv) relevar outros aspetos económicos e financeiros da gestão, sendo eles, identificar os custos, os proveitos e os resultados da atividade autárquica pelos diversos serviços e funções, evidenciar o investimento realizado e informar relativamente à capacidade de endividamento da autarquia; e por fim, (v) mostrar a situação patrimonial como um todo, de forma a possibilitar o inventário permanente do imobilizado e a obtenção, sempre que necessário, de um balanço integral (Carvalho *et al.*, 2002).

Com a finalidade de controlo, o POCAL tem como propósitos: (i) possibilitar o controlo da legalidade e da regularidade da atividade financeira das autarquias; (ii) viabilizar a aquisição ao menor custo dos meios utilizados para a produção dos bens e dos serviços públicos na quantidade e na qualidade adequada; (iii) coordenar e organizar os meios de forma a otimizar a relação entre o produto e/ou os serviços obtidos e os meios usados para a sua obtenção, permitindo assim o controlo da eficiência; por fim, (iv) permitir o controlo da eficácia, através da consecução de forma satisfatória dos objetivos e das ações previstas e autorizadas (Carvalho *et al.*, 2002).

Por último, tendo o POCAL a finalidade de análise e de divulgação, pretende: (i) permitir o acompanhamento das Finanças Locais pelas Comissões de Coordenação Regional e Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL), sendo este facto referido no artigo 6º do POCAL; (ii) proporcionar informação para tratamento estatístico através do envio da informação ao INE, como referido no artigo 7º do POCAL; (iii) possibilitar, através do envio de informação trimestral e de contas anuais à Direção Geral do Orçamento (DGO), informação para a elaboração das contas económicas do setor público nacional, como referido no artigo 8º do POCAL; e por fim, (iii) fornecer informação útil para outros destinatários, tais como, associações, instituições, empresas, utentes em geral, entre outros (Carvalho *et al.*, 2002).

Desta forma, o novo sistema de contabilidade autárquica, em concordância com os objetivos das restantes reformas introduzidas no Setor Público, pretende aperfeiçoar a prestação de contas das autarquias locais, complementando a informação sobre a execução legal do controlo orçamental, através de informação principalmente em base de caixa (contabilidade orçamental), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade, em base de acréscimo (contabilidade

patrimonial e de custos), que serve de apoio ao processo de tomada de decisões e controlo (Nogueira *et al.*, 2013; Carvalho *et al.*, 1999). Na seção seguinte será feita a distinção entre os três sistemas de contabilidade mencionados.

3.2 Sistemas de Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos

Conforme mencionado anteriormente, o POCAL prevê a existência de três sistemas de contabilidade, sendo eles, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a de custos.

O único sistema obrigatório até à publicação do POCAL era a contabilidade orçamental, tendo-se no entanto verificado algumas alterações ao modelo existente, sendo reservadas as contas da “classe 0- Contas do controlo orçamental e de ordem” e a conta “25- Devedores e Credores pela execução do orçamento” para o registo deste sistema no código de contas indicado pelo referido diploma (Nogueira e Jorge, 2013; Carvalho *et al.*, 1999).

A contabilidade orçamental tem como objetivo principal o registo e o controlo do orçamento, das despesas e das receitas. A sua principal característica é o registo, pelo método digráfico, de operações de despesa e receita, desde a sua previsão até ao seu pagamento ou recebimento; assim, do sistema orçamental não se obtém nem o valor do património da instituição nem o valor do custo por projeto ou por centro de responsabilidade ou por atividade, informando apenas as variações anuais monetárias; ou seja, relevando para o sistema de contabilidade patrimonial e para o sistema de contabilidade de custos a informação referente à situação económica e financeira da autarquia (Costa e Carvalho, 2005; Fernandes *et al.*, 2005; Carvalho *et al.*, 1999). Os registos contabilísticos efetuados por este sistema assentam na base de caixa ou na base de caixa modificada, uma vez que existe o reconhecimento de compromissos assumidos (Nogueira *et al.*, 2013).

A contabilidade patrimonial, também designada como contabilidade geral ou financeira, representa um sistema novo para as autarquias locais, uma vez que como já foi referido até à aprovação do POCAL apenas era obrigatório o sistema de contabilidade orçamental (Jorge *et al.*, 2007; Carvalho *et al.*, 1999).

O objetivo principal do sistema de contabilidade patrimonial consiste no registo de todas as operações que alteram a composição quantitativa ou qualitativa do património da autarquia, o que permite a este sistema obter informação da situação económica, da financeira e o seu valor patrimonial. As classes de contas destinadas ao registo das operações deste sistema de contabilidade são a classe 1 a 8, com a exceção da conta 25. O método de registo utilizado é o digráfico e é este sistema de contabilidade que permite conhecer o valor atual do imobilizado, das dívidas e dos *stocks*. Ao nível de estruturas e de mapas, este sistema contabilístico é bastante semelhante ao das empresas privadas, sendo por este motivo, o balanço e a demonstração dos resultados por natureza os seus documentos mais importantes, elaborados numa base de acréscimo. No entanto, ao contrário do que sucede nas empresas, nas autarquias locais este não é o sistema mais importante, uma vez que as entidades com fins lucrativos têm como objetivo principal a obtenção de lucro e as entidades públicas sem fins lucrativos têm como objetivo principal não o lucro, mas sim a prestação de serviços à comunidade (Nogueira e Jorge, 2013; Jorge *et al.*, 2007; Costa e Carvalho, 2005).

A contabilidade de custos, tal como a contabilidade orçamental e a patrimonial, tem carácter obrigatório nas autarquias locais. O sistema de contabilidade de custos proporciona informação adicional para a gestão através do apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à determinação das tarifas e preços dos bens e serviços (ponto 2.8.3.1 do POCAL), ou seja, proporciona a informação dos custos, proveitos e resultados por produtos, serviços e atividades (Carvalho *et al.*, 2012b; Carvalho *et al.*, 1999). Neste sistema são apresentados alguns mapas contabilísticos que permitem apurar, entre outros, os custos dos serviços e produtos, o apuramento dos custos diretos da função e o apuramento dos custos indiretos; no entanto, ao contrário do que sucede em outros planos de contas, no POCAL não está previsto nenhuma classe para a contabilidade de custos, sendo normalmente reservada a classe 9 para este sistema, fica desta forma o desenvolvimento desta ao critério do município (Nogueira e Jorge, 2013; Carvalho *et al.*, 2012b; Costa e Carvalho, 2005).

O funcionamento do sistema de contabilidade de custos assenta na base de acréscimo ou de especialização dos exercícios e o método de registo é indefinido. Como referido no capítulo anterior, o POCAL estabelece como método de repartição dos custos indiretos a base única (Nogueira *et al.*, 2013; Carvalho *et al.*, 1999).

Em suma, os três sistemas contabilísticos referidos são complementares e fundamentais para a gestão das autarquias locais (Jorge *et al.*, 2007; Carvalho *et al.*, 2002; Carvalho *et al.*, 1999).

3.3 Requisitos previstos no POCAL para a Contabilidade de Custos

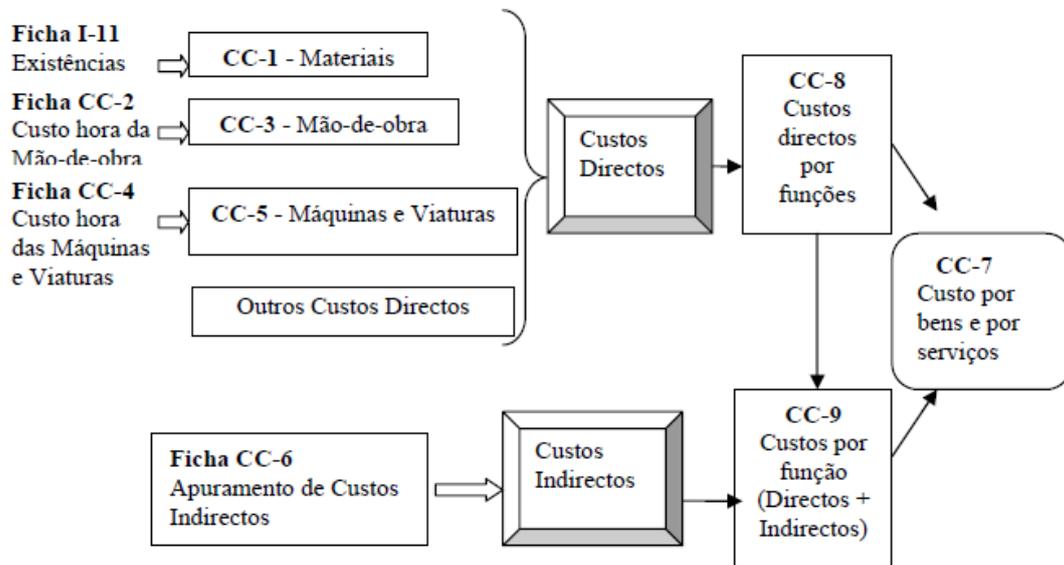
O POCAL estabelece no seu ponto 2.8.3 os requisitos relativos à contabilidade de custos, referindo que esta é obrigatória tanto no apuramento dos custos das funções, como no dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços (ponto 2.8.3.1).

É igualmente referido que os custos relativos às funções, aos bens e aos serviços, correspondem aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a administração geral, financeiros, com a produção e a distribuição. Primeiramente deve ser feito o apuramento dos custos diretos por funções, sendo feita posteriormente a imputação dos custos indiretos através da aplicação dos coeficientes de imputação (ponto 2.8.3.2, 2.8.3.3 e 2.8.3.5).

Para a concretização dos requisitos mencionados no POCAL está prevista a preparação de documentos específicos sob a forma de fichas. No ponto 2.8.3.6 são elencados os documentos da contabilidade de custos cujo conteúdo é considerado obrigatório como mínimo; esses documentos consubstanciam-se nas seguintes fichas: (a) Materiais (CC-1); (b) Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2); (c) Mão-de-obra (CC-3); (d) Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); (e) Máquinas e Viaturas (CC-5); (f) Apuramento de custos indiretos (CC-6); (g) Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7); (h) Apuramento de custos diretos da função (CC-8); (i) Apuramento de custos por função (CC-9).

Os passos necessários para o apuramento do custo de uma função, de um bem e de um serviço podem ser visualizados na Figura 3.

Figura 3: Fichas de apuramento de custos no POCAL



Fonte: Costa e Carvalho (2005:8)

No ponto 12.3 do POCAL é referida a informação que cada uma das fichas mencionadas deve conter, sendo que esta varia conforme a ficha em questão.

3.4 Limitações do Sistema de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL

Ao analisar o POCAL, as principais falhas que podem ser apontadas no que diz respeito ao Sistema de Contabilidade de Custos são as seguintes:

- A classe 9 do POCAL não é directamente atribuída à Contabilidade de Custos e não é apresentado um plano de contas básico. O POCP considera que é “desejável, nas entidades de carácter público, o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica, deixa-se livre, à semelhança do POC, a classe 9 para esse efeito, reservando-se para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre esta área”; no entanto a classe 9 está omissa no POCAL; apenas Carvalho *et al.* (2002) apresentam uma sugestão de contas e subcontas da classe 9. O POCAL apenas menciona a necessidade de implementação de uma Contabilidade de Custos e não a importância de criar um subsistema de informação com vista à medição e análise dos custos, proveitos e resultados, ou seja, uma Contabilidade Analítica;

- Não é determinada qualquer regra em relação à ligação da Contabilidade Patrimonial com a de Custos, não se sabendo deste modo se essa ligação deve ser feita através de sistemas monistas ou dualistas;
- Apesar de ser mais correto a utilização do método de base múltipla para a imputação dos custos indiretos, o POCAL indica (de forma indireta) que deve ser usado o método de base única;
- Impossibilita a efetiva implementação de um sistema de controlo de gestão ao não fazer referência à necessidade de apurar os custos por centros de custos ou por centros de responsabilidade;

As limitações do POCAL acima descritas não contribuem para um correto apuramento dos custos dos bens e dos serviços, que dão a base para o cálculo dos valores das taxas, tarifas e preços, uma vez que o método proposto é insuficiente para um sistema de contabilidade de custos e que não é apresentado um plano de contas, nem as regras para a sua movimentação (Almeida, 2005; Costa e Carvalho, 2005).

4. Metodologia de investigação

No presente capítulo é apresentada a metodologia de investigação adotada para a recolha e para o tratamento dos dados necessários para a obtenção dos objetivos definidos e das hipóteses formuladas. Assim, será descrita (i) a perspetiva metodológica, (ii) os objetivos e as hipóteses de investigação, sendo estas devidamente fundamentadas, (iii) o processo e a técnica adotada para a recolha de dados, (iv) o desenvolvimento e a estrutura do questionário, (v) a técnica de análise de dados, (vi) a caracterização da amostra e, por fim, será feita (vii) a caracterização dos inquiridos.

4.1 Perspetiva metodológica

Para a realização deste estudo foi feita uma investigação positivista, que seguiu uma orientação quantitativa.

A vertente positivista pretende explicar e prever o que ocorre ou ocorrerá, assim como tenta desenvolver teorias e modelos que sejam esclarecedores das razões que provocam o comportamento do fenómeno em estudo, considerando que existe uma realidade objetiva que o investigador deve interpretar objetivamente (Vieira, 2009).

O processo de investigação tem várias fases: definição do problema a investigar; revisão de literatura; formulação de hipóteses; conceção do estudo em termos de operações de instrumentalização; amostra; recolha de dados; análise; resultados; limitação do estudo e propostas para futuras investigações (Vieira, 2009).

A investigação positivista apesar de ser a mais utilizada é também objeto de algumas críticas, uma vez que é considerado que as teorias positivistas são uteis para prever tendências gerais, mas não são capazes de explicar um comportamento individual (Vieira, 2009).

Dentro dos estudos quantitativos para a escolha de informação é realizado um estudo *ad hoc*. Este estudo não tem carácter repetitivo, é feito com um fim específico, num determinado momento e com o intuito de obter determinada informação (Ferreira e Sarmiento, 2009).

4.2 Objetivos e Hipóteses de investigação

Apesar de nos últimos anos terem sido desenvolvidos alguns estudos empíricos sobre a mudança do sistema de contabilidade pública em prol de um novo paradigma de gestão pública, ainda existem muitas questões por responder, existindo deste modo um forte apelo para a continuação deste tipo de investigação (Gomes *et al.*, 2009).

Pela razão mencionada e, tendo em conta o reduzido número de estudos realizados sobre a contabilidade de custos nas autarquias locais, entendeu-se ser de extrema importância realizar um estudo sobre este tema, tendo-se optado pelo seu universo de estudo ser a região centro⁴ de Portugal, dado que os estudos existentes que abordam esta temática abrangem as autarquias da região norte do país ou então são estudos a nível nacional; deste modo, não existe nenhum estudo que focalize somente a região objeto do presente estudo, sendo no entanto esta a região com mais municípios de entre todas as regiões em que se subdivide Portugal.

O objetivo geral do presente estudo empírico consiste em contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios Portugueses.

Em sequência, e tendo em conta que com a aprovação do POCAL (DL n°54-A/99, de 22 de fevereiro) passou a ser obrigatório a contabilidade de custos nas autarquias locais a partir do ano de 2002 (DL n° 315/2000, de 2 de dezembro), como objetivos mais específicos foram definidos os seguintes:

O1: Verificar o grau de adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios da região centro e a respetiva legislação mais impulsionadora.

O2: Avaliar o cumprimento das regras do POCAL e se as mesmas são suficientemente claras.

O3: Identificar os principais fatores que influenciam a adoção do Sistema de Contabilidade de Custos.

Para cada um dos objetivos específicos foram formuladas hipóteses de investigação, de forma a atingir cada um dos objetivos definidos.

⁴ Ver Anexo 1: Listagem de todos os Municípios da Região Centro (Universo do estudo)

- De forma a verificar o grau de adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios alvo e a respetiva legislação mais impulsionadora (O1), foram formadas as seguintes hipóteses de investigação:

H1: Os municípios alvo já adotaram o sistema de contabilidade de custos.

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

- Com o intuito de avaliar o cumprimento das regras do POCAL e se as mesmas são suficientemente claras (O2), foram formadas as seguintes hipóteses de investigação:

H3: O POCAL não é suficientemente claro na definição das regras para a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

H4: Os municípios alvo cumprem as regras impostas pelo POCAL e a restante legislação na definição das taxas, tarifas e preços.

- Por fim, de forma a identificar os principais fatores que influenciam a adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios alvo (O3), foram concebidas as seguintes hipóteses de investigação:

H5: A idade dos inquiridos do departamento de contabilidade está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

H6: As habilitações literárias dos inquiridos do departamento de contabilidade está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

H7: A dimensão do município está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

H8: Existe uma relação entre a localização geográfica do município e a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

Fundamentação das Hipóteses de investigação

Como mencionado anteriormente, 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, o facto de ser inexistente um mecanismo de fiscalização para a sua execução, e de não ser apresentado uma estrutura uniforme para o seu desenvolvimento, leva à exigência de divergências no processo de adoção e de desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos (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. Tornando-se relevante, deste modo, relacionar o ano de adoção do sistema com a entrada em vigor da legislação.

No estudo desenvolvido por Gomes *et al.* (2009), cujo universo em estudo foram todos os 308 municípios a nível nacional, concluiu que 48% dos respondentes já tinham adotado o SCC; no entanto, o grau de implementação deste sistema é considerado ser de nível moderado, comprovando-se assim o atraso da contabilidade de custos relativamente à evolução da contabilidade patrimonial e da contabilidade orçamental.

Gomes *et al.* (2009) estudou igualmente a influência da legislação em vigor na adoção do SCC, tendo verificado que, de uma forma geral, são considerados importantes impulsionadores do processo de implementação do sistema, especialmente o POCAL e o RGTAL. Através do ano de implementação do SCC foi possível confirmar a importância da legislação em vigor, uma vez que nenhum dos municípios adotou este sistema antes do ano de 1999, tendo a grande maioria adotado após o ano de 2006, confirmando-se assim a influência da LFL e do RGTAL no desenvolvimento do SCC.

Com o intuito de saber qual o grau de adoção e de implementação do SCC na região centro, uma vez que esta se tornou obrigatório com a aprovação do POCAL, sendo assim expectável que já tenha sido adotado este sistema, tal como averiguar a influência que teve a legislação em vigor na adoção do referido sistema, foram definidas as seguintes hipóteses de investigação:

H1: Os municípios alvo já adotaram o sistema de contabilidade de custos.

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

Como foi descrito na secção 3.3, o POCAL estabelece um conjunto de procedimentos contabilísticos para o apuramento dos custos, principalmente no que diz respeito às regras para a imputação dos custos diretos e indiretos e ao conteúdo mínimo obrigatório das fichas de Contabilidade de Custos. No entanto, apresenta igualmente algumas limitações no que diz respeito ao Sistema de Contabilidade de Custos, como descrito na secção 3.4. Este facto pode levar a que o POCAL não seja suficientemente esclarecedor para os elementos da contabilidade dos Municípios, fazendo assim com que estes não o considerem claro na definição das suas regras. Deste modo, foi definida a seguinte hipótese:

H3: O POCAL não é suficientemente claro na definição das regras para a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

Tendo em conta que o objetivo principal das autarquias locais é a satisfação das necessidades da respetiva população e que para isso necessitam de utilizar recursos que cada vez se tornam mais escassos, devido ao crescimento das despesas públicas não ter sido acompanhado por um igual crescimento das receitas, este facto conduziu a um défice público significativo (Costa, 2005). Atualmente as autarquias locais deparam-se com um cenário de escassez de recursos para fazer face ao acréscimo constante das necessidades locais, e as receitas em relação às quais estas têm maior margem de manobra financeira são as provenientes das taxas, tarifas e preços de bens e serviços; este facto tem justificado o constante recurso à criação de taxas municipais por parte das autarquias locais, com o objetivo de arrecadar mais receitas (Magalhães e Leite, 2010). Tornou-se, desta forma, importante criar mecanismos de regulação, para que as autarquias locais fundamentassem, do ponto de vista económico-financeiro, a criação das suas taxas. A aprovação do novo RGTAL veio impor algum rigor neste domínio, fazendo com que as autarquias locais sejam obrigadas a fundamentar devidamente as respetivas taxas, aumentando assim a transparência e o rigor na atividade local.

Cada vez se torna mais relevante a existência de adequados sistemas de contabilidade de custos de forma a permitir o apuramento de custos dos bens serviços prestados, essencial para auxiliar o processo de tomada de decisão. Por este motivo, pode ser considerado que o POCAL veio responder a esta necessidade ao tornar obrigatória a implementação da contabilidade de custos, uma vez que esta deverá permitir apurar o custo dos bens e serviços, como base para se fixarem as tarifas e preços (Costa e Carvalho, 2005).

Portanto, torna-se importante para o meio científico, avaliar se estão a ser cumpridas as regras impostas pelo POCAL e restante legislação, relativamente à utilização da contabilidade de custos para a fixação das taxas, tarifas e preços, razão pela qual é definida a seguinte hipótese:

H4: Os municípios alvo cumprem as regras impostas pelo POCAL e a restante legislação na definição das taxas, tarifas e preços.

Apenas em 1997, com o surgimento do POCP foi obrigatória a criação de modelos de contabilidade de custos ou analítica 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 inquiridos 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 dos inquiridos com idade inferior a 40 anos, existe uma pequena diferença entre a percentagem dos que já implementaram a Contabilidade de Custos e os que ainda não procederam a esta implementação, sendo ligeiramente superior a percentagem dos que afirmam ainda não ter implementado este sistema; no que diz respeito aos inquiridos com idade superior a 40 anos, existe 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, vão ser testadas as seguintes hipóteses:

H5: A idade dos inquiridos do departamento de contabilidade está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

H6: As habilitações literárias dos inquiridos do departamento de contabilidade está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

As Câmaras Municipais 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 variável 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 estas 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 variável, no que diz respeito à sua influência na 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 diretamente relacionada com a adoção de Sistemas de Contabilidade de Custos. Para esse efeito, foi formulada a seguinte hipótese:

H7: A dimensão do município está diretamente 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 nas NUTS III do Litoral que o sistema de contabilidade de custos se encontrava mais implementado.

De forma a verificar o que sucede na região centro, propomo-nos a testar a seguinte hipótese:

H8: Existe uma relação entre a localização geográfica do município e a adoção de sistemas de contabilidade de custos.

4.3 Processos e técnica adotada na recolha de dados

Para aferir acerca das Hipóteses de Investigação colocadas com base na revisão de literatura efetuada, e de forma a atingir os objetivos, foi feita uma obtenção de dados através da técnica de inquérito por questionário⁵.

Ferreira e Sarmento (2009) consideram que o inquérito deve seguir, entre outros, os seguintes passos metodológicos: a) definição dos objetivos da investigação; b) definição do universo da investigação; c) definição da amostra; d) elaboração do questionário; e) teste de coerência e validação do questionário; f) elaboração do questionário definitivo; g) plano de implementação do inquérito; h) trabalho de campo e obtenção de respostas; i) Receção dos questionários e sua análise; j) construção e validação da base de dados; k) métodos estatísticos de análise dos dados; l) análise e interpretação das respostas ao questionário, e m) conclusões do inquérito.

⁵ Ver Anexo 2: Questionário realizado

Foi escolhida esta técnica porque as hipóteses de investigação, originadas pelos objetivos do estudo, necessitam de uma confirmação ou de uma não confirmação, e o questionário permitiu recolher os dados que foram posteriormente colocados numa base de dados, onde foi feita uma 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, e pelo responsável pelo departamento de taxas, tarifas e preços; ou no caso de não existir um responsável específico por estas áreas, foi solicitado que o questionário fosse respondido pelo responsável pela contabilidade.

De forma a testar o questionário previamente realizado, foram realizadas duas entrevistas aos responsáveis pela contabilidade da Câmara Municipal de Leiria e de Pombal, sendo estes destinatários do inquérito e pertencentes à amostra estudada. O objetivo destas entrevistas foi confirmar se o questionário estava feito de uma forma clara, que não conduzisse o inquerido 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 reparos que foram mencionados pelos responsáveis pela contabilidade, procedeu-se à realização do questionário final.

Tendo em vista conseguir obter o correio eletrónico mais indicado para o envio do questionário, procedeu-se à recolha dos números de telefone das 100 Câmaras Municipais 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 entanto, em algumas das Câmaras Municipais não foi possível falar com o responsável, devido a este se encontrar demasiado ocupado e não ter disponibilidade para atender o telefone; nestes casos foi fornecido por um dos elementos da contabilidade o correio eletrónico que consideravam mais indicado para o efeito. Em algumas das Câmaras foi indicado que o *e-mail* teria de ser remetido ao presidente, pois

só com a sua autorização para ser dada resposta ao referido questionário o responsável pelo departamento de contabilidade poderia responder; no entanto, em alguns casos foi solicitado o envio do questionário para o correio eletrónico do presidente e para o da contabilidade, para assim tomarem conhecimento das perguntas contidas no questionário.

No mês de novembro de 2012 procedeu-se ao envio o *e-mail* dirigido ao responsável pela Contabilidade⁶, ou ao presidente da Câmara Municipal⁷, 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*. De forma a obter um máximo de respostas, procedeu-se ao envio do referido *e-mail* no mesmo dia em que era efetuado o contacto telefónico; isto porque, desta forma, o assunto ainda estaria presente e seria mais fácil obter uma resposta por parte dos inquiridos. Contudo, nesta primeira fase, foram obtidas apenas 18 respostas, das 100 Câmaras Municipais pertencentes à região centro de Portugal.

Com o objetivo de obter o máximo de respostas possíveis, no mês de dezembro de 2012 procedeu-se ao envio de um *e-mail* de reforço⁸ para as 82 Câmaras Municipais que ainda não tinham efetuado a resposta. Após o envio deste *e-mail* foram obtidas mais 17 respostas, o que totalizou 35 respostas obtidas até ao final do mês de dezembro.

Ainda com a finalidade de aumentar o número de respostas, no início do mês de janeiro de 2013 procedeu-se a um contacto telefónico para algumas Câmaras pertencentes ao universo em estudo que ainda não tinham enviado uma resposta; no entanto todas as câmaras contactadas referiram que era uma altura bastante complicada devido ao fecho de contas, pelo que se optou por realizar o reforço telefónico em fevereiro.

Neste segundo contacto telefónico pretendeu-se saber se poderíamos contar com a resposta por parte dos Municípios até então não respondentes, tal como obter a informação da pessoa que estava responsável por dar resposta ao questionário; por este

⁶ Ver anexo 3 – *E-mail* enviado ao responsável pela Contabilidade da Câmara Municipal

⁷ Ver anexo 4 – *E-mail* enviado ao Presidente da Câmara Municipal

⁸ Ver anexo 5 – *E-mail* de reforço enviado às Câmaras Municipais não respondentes até ao final do mês de novembro

motivo, esta fase de reforço demorou um tempo significativo, tendo terminado apenas no início do mês de março.

Ao longo do segundo contacto telefónico foi constatado que existia um número significativo de Municípios em que o responsável pela contabilidade ainda não tinha conhecimento do questionário devido ao presidente da Câmara não ter reencaminhado o mesmo, ou devido ao correio eletrónico fornecido no primeiro contacto telefónico, feito no mês de novembro, ser o da contabilidade e não o do respetivo responsável. Para alguns dos responsáveis, nesta fase, optou-se por enviar o questionário em formato PDF. Isto porque 2 responsáveis mencionaram que tinham tido problemas em abrir o questionário na plataforma *online* e, assim, caso voltassem a não conseguir submeter o questionário, enviariam as respostas no documento, sendo igualmente enviado o questionário neste formado para alguns responsáveis, que mostraram interesse em ter acesso a todas as perguntas contidas no mesmo antes de o começarem a responder.

A data limite para dar resposta ao questionário, informada ao longo do segundo contacto telefónico, foi dia 14 de março de 2013, totalizando desta fora um período de resposta de 5 meses. Nesta fase foram obtidas mais 23 respostas, sendo portanto a fase onde se obteve um maior número de respostas. Como possível justificação, encontra-se o facto de nesta fase ter existido um enorme esforço em conseguir falar com o responsável pela contabilidade da Câmara, tendo em inúmeros casos existido várias ligações ao longo do dia, tentando sempre invocar a grande importância que teria a resposta por cada um dos inquiridos. Toda esta insistência resultou num total de 58 respostas obtidas, sendo esta a amostra total do presente estudo empírico.

4.4 Desenvolvimento e estrutura do questionário

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), Gomes *et al.* (2009) e por Gomes *et al.* (2011), analisando as questões realizadas por estes; assim, o questionário do presente estudo empírico 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).

Após a definição de todas as perguntas do questionário procedeu-se à realização de duas entrevistas com os responsáveis pela contabilidade da Câmara Municipal de Leiria e de Pombal que gentilmente analisaram a adequabilidade, a compreensibilidade e a clareza do questionário realizado.

Durante o processo das entrevistas foram efetuadas algumas recomendações; desta forma, as entrevistas realizadas possibilitaram corrigir algumas questões colocadas, sendo no entanto considerado por ambos os entrevistados que o questionário se apresentava de uma forma bastante clara e compreensiva.

Depois de se proceder às alterações sugeridas nas entrevistas, formou-se o questionário final, encontrando-se este dividido em 4 grupos, sendo composto por 25 questões. No entanto, uma vez que algumas delas contêm diversas alíneas, traduz-se num total de 47 respostas, de entre as quais existem perguntas onde apenas os adotantes de sistemas de contabilidade de custos podem responder e também algumas onde apenas os não adotantes o poderão fazer; portanto, nenhum dos inqueridos respondeu à totalidade das perguntas realizadas.

O primeiro grupo de questões está relacionado com a identificação da Câmara Municipal, contendo 6 perguntas onde apenas uma tem carácter facultativo. Neste grupo aferiu-se acerca no número de habitantes do município, tal como a NUTS III em que está inserida; estes dois fatores estão relacionados com a H7 e a H8.

O segundo grupo de questões diz respeito ao sistema de contabilidade de custos e contém 14 questões que se traduzem em 25 respostas; algumas das perguntas são direcionadas apenas para os adotantes de SCC e outras apenas para os não adotantes. Neste grupo pretende-se avaliar se a Câmara Municipal já adotou o SCC e qual o grau da sua implementação, tal como caso não tenha adotado este sistema, qual a data prevista para a sua implementação e as razões para ainda não ter sido adotado o sistema referido. No que diz respeito aos adotantes do SCC, também o propósito é saber o ano em que ocorreu a adoção. Neste grupo, constatou-se igualmente, se a população alvo considera suficientemente claras as regras impostas pelo POCAL no que concerne ao SCC. Foi solicitado que a resposta a este grupo de questões fosse dada pelo responsável pela contabilidade de custos, ou caso não existisse nenhum responsável por esta, pelo responsável pela contabilidade da câmara municipal, tendo sido colocadas algumas

questões relativamente à sua idade e qualificações académicas. A segunda parte do questionário é a mais extensa e também por isso a que está relacionada com todas as hipóteses de investigação, à exceção da H4.

O terceiro grupo é relativo à fixação das taxas, tarifas e preços, contendo 9 questões que totalizam 16 respostas, onde apenas duas têm caráter facultativo. Este grupo contempla a obtenção de informação suficiente relativamente à hipótese formulada sobre esta temática, com o propósito de conhecer se os municípios alvo cumprem as regras impostas pelo POCAL e restante legislação no que diz respeito à fixação das taxas, tarifas e preços (H4).

O quarto grupo consistiu apenas numa questão, com o objetivo de saber se os inquiridos tinham interesse em receber uma síntese do estudo, sendo solicitado que indicassem o seu correio eletrónico.

No questionário 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 (de *Likert*), onde o inquirido selecionou 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 elaboradas previamente. 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*.

Algumas das questões colocadas no questionário não foram objeto de estudo. Sabe-se pela experiência desta investigação que é necessário um grande esforço para conseguir respostas a inquéritos por parte das entidades públicas, em particular das que foram alvo deste estudo, pelo que se entendeu pertinente recolher desde já essa informação com

vista a futuras investigações, que se revelam interessantes, mas que não foram incluídas no objeto da presente investigação, devido a limitações de tempo.

4.5 Técnica de análise de dados

O tratamento dos dados recolhidos foi efetuado através do *software IBM SPSS Statistics*, versão 19.

Para o tratamento dos dados recolhidos foi realizado o recurso a técnicas estatísticas de análise univariada e bivariada. Na análise univariada, onde cada variável foi tratada isoladamente, foi realizado o Teste t; de forma a verificar se a média da variável em estudo é diferente do valor que seria de esperar com base na revisão de literatura efetuada. De realçar que, quando foi realizado o Teste t para variáveis dicotómicas, foram atribuídos os valores 1 e 0 (1-sim e 0-não). O pressuposto para a realização deste teste é que a variável siga uma distribuição normal; quando se tem uma amostra superior a 30 observações, pela aplicação do Teorema do Limite Central pode dizer-se que a distribuição da média amostra é aproximadamente normal (Laureano, 2011). O pressuposto para a realização do teste foi sempre verificado.

Na análise bivariada foram estabelecidas relações entre duas variáveis. De forma a testar se estas 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 relação de dependência entre as variáveis foi realizado o teste à medida de associação das mesmas, através do *V* de *Cramer*. Os pressupostos para a realização dos dois testes acima mencionados são os mesmos: não pode existir mais de 20% das células com frequência esperada inferior a cinco observações e todas as células têm de ter frequência esperada igual ou superior a um; quando estes pressupostos não foram verificados, o que aconteceu algumas vezes, foi permissível aplicar o teste, uma vez que foi possível calcular o valor exato da significância associada ao valor do teste. Desta forma, os pressupostos para a realização dos testes foram sempre verificados (Laureano, 2011). De forma a verificar se a amostra é representativa do universo, foi realizado o teste de aderência do Qui-quadrado onde os pressupostos foram igualmente verificados.

Todos os testes foram realizados com um grau de confiança de 95%, e consequentemente, uma probabilidade de errar de 5% ($\alpha = 0,05$) (Laureano, 2011). O nível de significância indicado ($\alpha = 0,05$) é muito utilizado em ciências económicas (Hill e Hill, 2012). O erro máximo admissível, tendo em conta a dimensão da amostra e do universo do estudo, tal como o grau de confiança, foi de 8,34% (Laureano, 2011).

4.6 Caracterização da amostra

Tendo em conta os objetivos de investigação do presente estudo sobre a contabilidade de custos nas autarquias locais, e atendendo ao facto da região centro nunca ter sido objeto de estudo separadamente a todas as outras regiões de Portugal, sendo esta uma região bastante diversificada e possuidora de uma dimensão bastante considerável, é esta a população-alvo do presente trabalho empírico.

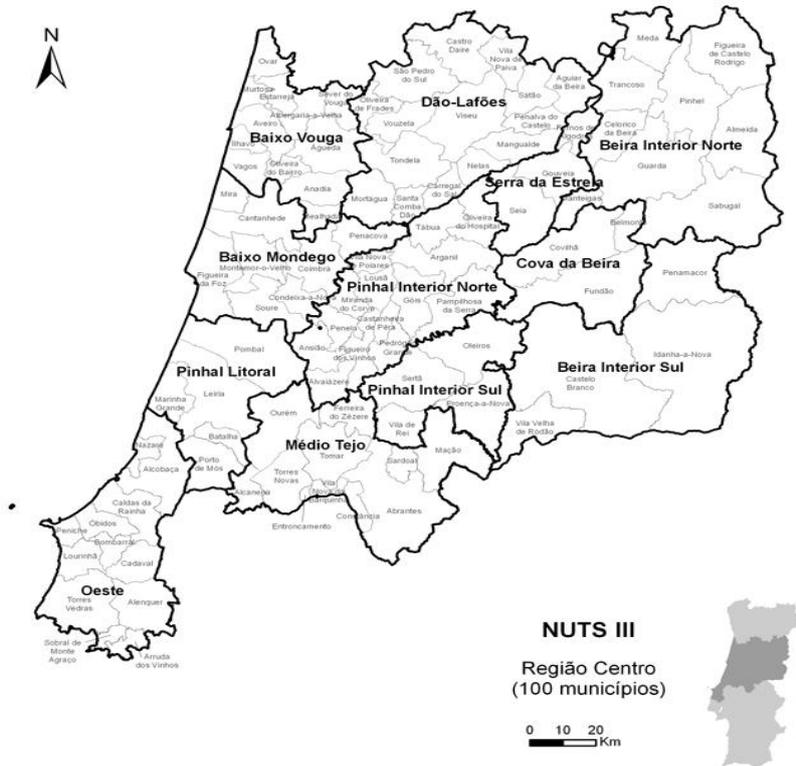
Para além da razão mencionada, a região centro compreendo municípios de dimensões variadas, que é um facto bastante importante para a escolha do universo para o estudo, uma vez que uma das hipóteses de investigação é encontrar relações entre a dimensão do município e a adoção de sistemas de contabilidade de custos. Por vezes a região Centro é objeto de menos estudos científicos, sendo no entanto uma zona muito populacional, que engloba concelhos bastante desenvolvidos.

A razão da delimitação do estudo apenas à região Centro prende-se com o facto de ser necessário insistir junto dos municípios pertencentes ao universo de forma a poder contar com a sua participação, sendo expectável com um universo mais limitado obter uma percentagem de respostas mais significativa. A limitação de tempo para a realização do presente estudo é também um fator a favor da opção pelo estudo centrado na região centro, uma vez que é nesta a região que se encontram mais municípios em Portugal. A probabilidade de obter uma taxa de resposta satisfatória é assim mais elevado do que caso a investigação fosse alargada a todos os municípios portugueses.

O universo selecionado contém 100 municípios dos 308 existentes em Portugal (Carvalho *et al.*, 2012a). A Figura 4 ilustra os 100 municípios que a região centro compreende, encontrando-se estes divididos através das NUTS III (1) Baixo Mondego; (2) Baixo Vouga; (3) Beira Interior Norte; (4) Beira Interior Sul; (5) Cova da Beira; (6)

Dão-Lafões; (7) Médio Tejo; (8) Oeste; (9) Pinhal Interior Norte; (10) Pinhal Interior Sul; (11) Pinhal Litoral; e (12) Serra da Estrela.

Figura 4: Mapa da região Centro



Fonte: CCDRC – Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro⁹

Como referido do capítulo 1, a região centro contém: 63 municípios pequenos, ou seja com população menor ou igual a 20 000 habitantes; 35 municípios médios, com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes; e 2 municípios grandes, com população maior que 100 000 habitantes (Carvalho *et al.*, 2012a).

A taxa de resposta obtida – 58%, é considerada significativa, uma vez que os estudos realizados em Portugal não apresentam uma tradição de cooperação entre as entidades públicas e os meios académicos, apresentando os estudos realizados às autarquias locais percentagens de resposta mais reduzidas do que a obtida no presente estudo empírico.

⁹ Figura retirada de www.ccdrc.pt

Todos os municípios pertencentes às sub-regiões estatísticas da região centro foram inquiridos, como se pode observar no Quadro 1.

Quadro 1: População e amostra por NUTS III

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%

Em termos comparativos, pode-se constatar que a Serra da Estrela foi a única sub-região estatística onde se obteve uma percentagem de resposta de 100%, sendo o Oeste a sub-região onde a percentagem de resposta foi menor, 25%.

Foi possível verificar, através do teste de aderência do Qui-quadrado, que a amostra é representativa da população/universo em estudo ao nível da NUTS III em que se insere a Câmara Municipal ($\chi^2_{(11)}=5,556$; $p\text{-value} = 0,906$), estando assim garantida a representatividade da amostra quanto à NUTS III.

Tendo em conta a dimensão dos municípios em relação ao seu número de habitantes, verifica-se, através da Quadro 2, que todos os municípios das diferentes categorias da região centro foram inquiridos.

Quadro 2: População e amostra por Categorias de dimensão dos Municípios

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%

Constata-se que foi por parte dos municípios de média dimensão que se obteve uma percentagem mais elevada de respostas, tendo em conta o número de municípios integrantes do universo, sendo a amostra constituída por 22 dos 35 municípios com esta dimensão. No entanto, foi por parte dos municípios de pequena dimensão que se recebeu um maior número de respostas, sendo a amostra constituída por 35 municípios com uma população menor ou igual a 20.000 habitantes. Dos municípios de grande dimensão foi obtida uma resposta entre os 2 pertencentes a esta categoria, logo a amostra é constituída por 1 município com mais de 100.000 habitantes.

É possível verificar o número de municípios de cada um dos grupos de dimensão que foram observados na nossa amostra: 60,3% da amostra é constituída por municípios de pequena dimensão, 37,9% por municípios pequenos e apenas 1,7% por municípios de grande dimensão.

Também ao nível da dimensão dos municípios foi possível verificar que a amostra é representativa do universo ($\chi^2_{(2)}=0,229$; $p\text{-value} = 0,882$). 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 do estudo. Portanto, as conclusões obtidas no estudo empírico são generalizáveis a todos os Municípios da região centro¹⁰.

4.7 Caracterização dos inquiridos

Após a caracterização da amostra, importa agora analisar o perfil dos inquiridos. No questionário realizado, foi mencionado que a segunda parte deveria ser respondida pelo responsável da contabilidade de custos e a terceira pelo responsável do cálculo das taxas, tarifas e preços; sendo referido, em cada uma das partes que, caso não existisse um responsável pelo departamento, as questões deveriam ser respondidas pelo responsável da contabilidade. Pelo motivo mencionado, serão analisados separadamente os inquiridos da segunda e da terceira parte do questionário.

¹⁰ De modo a através da amostra (elementos observados), retirar conclusões para o universo, isto é, obter generalizações aplicáveis a Municípios que não tenham respondido ao questionário, foram realizados testes de hipóteses, constituindo estes um dos ramos da estatística indutiva (Laureano, 2011).

No que respeita ao grupo de inquiridos constituído pelos responsáveis da contabilidade ou da contabilidade de custos (que responderam à segunda parte do questionário), foi possível verificar que a média das idades situa-se por volta dos 39 anos e através do Quadro 3 podemos observar que o inquirido mais novo tem 28 anos e o mais velho 55.

Quadro 3: Medidas descritivas da idade dos inquiridos do departamento de contabilidade

Inquiridos do departamento de Contabilidade	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo
58	39,26	5,961	28	38	55

Relativamente às suas habilitações literárias, através do Quadro 4 podemos verificar que a maioria dos inquiridos do departamento de contabilidade tem licenciatura (79,3%) e apenas 5,2% não tem formação superior.

Quadro 4: Habilitações académicas dos inquiridos do departamento de contabilidade

		Casos	%
Habilitações académicas	Ensino secundário	3	5,2
	Bacharelato	4	6,9
	Licenciatura	46	79,3
	Mestrado	5	8,6
Total		58	100

Importa ressaltar que apenas o grupo de inquiridos analisado acima, foi testado no capítulo seguinte como possível fator explicativo da adoção de SCC.

Relativamente ao grupo de inquiridos constituído pelos responsáveis do departamento de taxas, tarifas e preços ou da contabilidade (que responderam à terceira parte do questionário), é possível observar no Quadro 5 que a média da idade é de 40 anos, situando-se entre 28 e 58 anos.

Quadro 5: Medidas descritivas da idade dos inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços

Inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo
58	40,02	6,390	28	38	58

No que respeita às habilitações literárias, este grupo de inquiridos é maioritariamente constituído por licenciados (87,9%); constata-se no Quadro 6 que é igual o número de inquiridos que possui o ensino secundário e o mestrado (5,2%).

Quadro 6: Habilitações académicas dos inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços

		Casos	%
Habilitações académicas	Ensino secundário	3	5,2
	Bacharelato	1	1,7
	Licenciatura	51	87,9
	Mestrado	3	5,2
Total		58	100

5. Resultados

No presente capítulo são analisados os resultados obtidos, através dos quais é confirmada ou não cada uma das hipóteses de investigação formuladas, com base nos objetivos do presente estudo empírico.

Por uma questão lógica e de organização, este capítulo está estruturado com base nos objetivos formulados, sendo posteriormente realizada a discussão dos resultados tendo em conta os resultados obtidos em estudos realizados sobre este tema em Portugal.

5.1 Grau de adoção e legislação impulsionadora

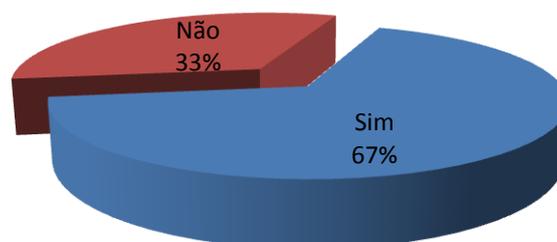
Nesta secção foram testadas as duas hipóteses de investigação formuladas de forma a atingir o objetivo de verificar o grau de adoção do SCC nos municípios da região centro e a respetiva legislação mais impulsionadora – O1.

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.

Como se pode observar no Gráfico 2, 67% dos municípios afirmam já ter adotado o SCC (39 municípios da amostra), enquanto 33% declaram ainda não ter adotado este sistema (19 municípios da amostra).

Gráfico 2: Adoção do SCC



De facto, através do Quadro 7 é possível constatar, com um grau de confiança de 95%, que a média de adoção do SCC nos municípios da região centro é de 67% ($t_{(57)} = 2,774$; $p\text{-value} = 0,007$), sendo a dispersão em torno da média relativamente elevada. Para a referida análise dos Municípios adotantes utilizou-se numa variável dicotómica que tomou os valores 1 e 0 (1-sim e 0-não).

Quadro 7: Medidas descritivas da adoção do SCC

Municípios	Média	Desvio- padrão	Mínimo	Máximo
58	0,67	0,473	0	1

Conclui-se que 67% dos municípios da região centro já adotaram o SCC. Tendo em conta que o sistema é de adoção obrigatória desde 2002 (data em que terminou o período transitório para aplicação das regras impostas pelo POCAL), seria expectável, devido à obrigatoriedade imposta pela legislação, que a percentagem de adoção fosse mais elevada.

- **Extensão da implementação e motivos para não adoção**

Embora não seja alvo de nenhuma hipótese de estudo formulada, foi questionado aos inquiridos de departamento de contabilidade que afirmaram já ter sido adotado o SCC, qual o respetivo nível de implementação; de igual modo, foi questionado aos inquiridos que ainda não adotaram este sistema, quais os motivos associados a este facto e qual o ano que têm previsto para a sua adoção, caso exista.

Para avaliar qual o nível de implementação do SCC nos Municípios adotantes, foi questionada a extensão com que este está implementado numa escala de 1 a 5 valores (sendo 1- Nenhuma extensão; 2- Pouca extensão; 3- Extensão média; 4- Extensão elevada; e 5- Extensão muito elevada).

Como se observa no Quadro 8, foram obtidas 39 respostas, correspondendo este número a todos os Municípios respondentes que já adotaram este sistema. O grau de implementação indicado relativamente ao SCC está compreendido entre os valores 2 (Pouca extensão) e 5 (Extensão muito elevada). É possível constatar que 46,2% dos adotantes consideram que o SCC está implementado com uma extensão elevada, sendo

que apenas 10,3% acham que existe pouca extensão na implementação deste sistema, igual à percentagem dos que responderam ser a extensão muito elevada.

Quadro 8: Extensão da implementação da Contabilidade de Custos

Grau de implementação	Casos	%
Pouca extensão	4	10,3
Extensão média	13	33,3
Extensão elevada	18	46,2
Extensão muito elevada	4	10,3
Total	39	100

O Quadro 9 evidencia que a média do grau de implementação nos Municípios da região centro é de 3,56 ($t_{(38)} = 4,293$; $p\text{-value} < 0,001^{11}$) e a dispersão em torno desta é relativamente baixa, 0,821 (desvio-padrão).

Quadro 9: Medidas descritivas da implementação do SCC

Municípios	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
39	3,56	0,821	2	5

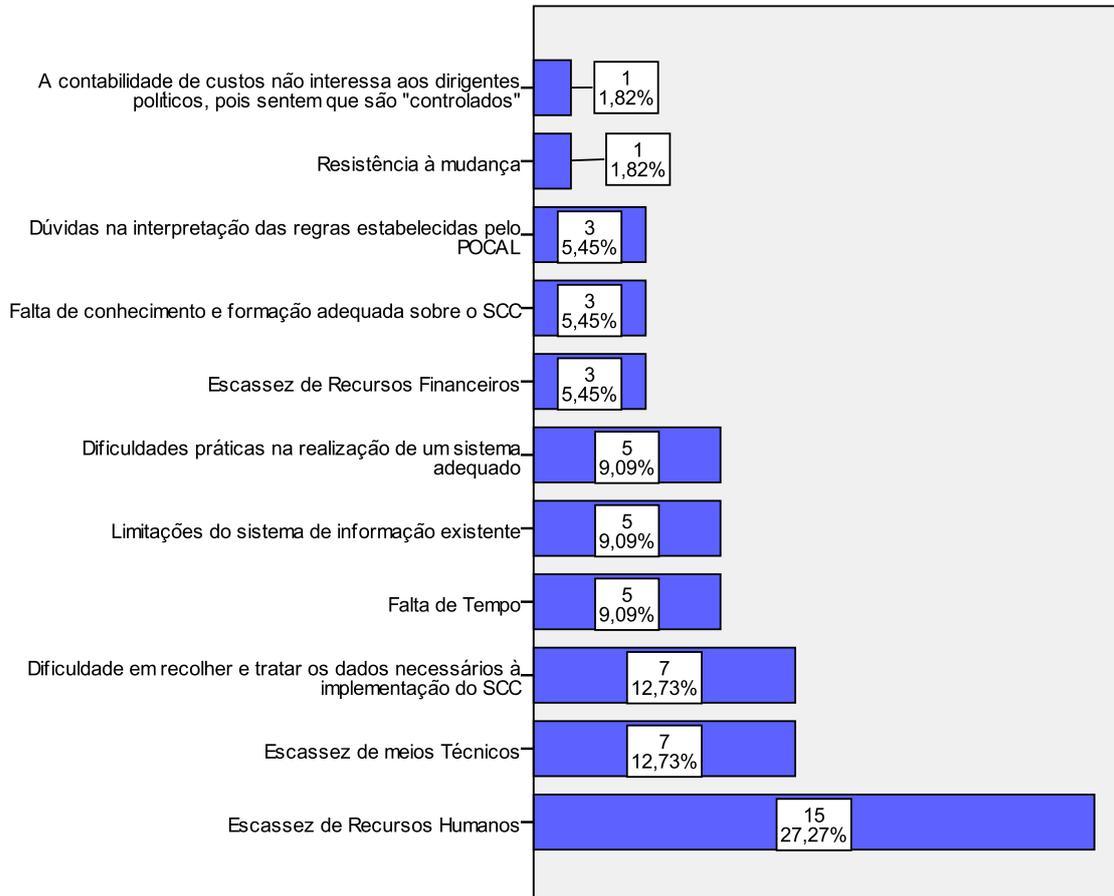
Através dos dados analisados, conclui-se que a implementação de SCC se encontra num nível de extensão relativamente elevado nos municípios que já adotaram este sistema.

Com o intuito de perceber quais os motivos para os Municípios ainda não terem adotado o SCC, foi questionado aos não adotantes deste sistema, de entre uma lista de possíveis motivos, quais os que estiveram na origem da não adoção; esta era uma pergunta mista, pois os inquiridos tinham a possibilidade de escrever outros motivos que levaram à não adoção. Apenas um inquirido mencionou um motivo para além dos apresentados na lista, referindo que a contabilidade de custos não interessa aos dirigentes políticos, uma vez que estes sentem que poderão ser “controlados” com a sua efetiva implementação.

¹¹ Quando Sig = 0,000 é frequente apresentar-se Sig < 0,001, ou seja, de forma a não ser considerado que a probabilidade de significância associada ao teste (Sig) é nula, considera-se que é praticamente nula (Laureano, 2011)

No Gráfico 3 pode-se verificar que o motivo mais vezes considerado como causa para a não adoção foi a escassez de recursos humanos (27,27%), sendo a resistência à mudança o motivo mencionado menos vezes (1,82%).

Gráfico 3: Motivos relacionados com a não adoção da Contabilidade de Custos



De forma a constatar qual a percentagem de municípios que ainda não adotou o SCC, mas têm uma data prevista para a sua adoção e os que, pelo contrário, ainda não têm previsto qualquer data para a mesma, observa-se no Quadro 10 que 42,1% dos Municípios não têm uma data prevista para a adoção do SCC. No entanto, 57,9% afirmam existir uma data prevista para a sua adoção, sendo referido por 26,3% dos Municípios que o ano previsto para a adoção é em 2013, e por 31,6%, que será em 2014.

Quadro 10: Data prevista para a adoção de SCC

	Casos	%
2013	5	26,3
2014	6	31,6
Sem data prevista	8	42,1
Total	19	100

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 inquiridos do departamento de contabilidade de custos referiram como tendo sido mais impulsionador para a adoção do SCC; posteriormente são verificados os anos em que foi adotado, relacionando com a legislação existente e, por último, será relacionado o diploma que os inquiridos consideraram mais impulsionador com os anos em que foi realizada a adoção.

No Quadro 11 é assinalado o POCAL como o diploma mais impulsionador para a adoção do SCC (69% dos inquiridos, responsáveis pela contabilidade). Consta-se igualmente que o RGTAL foi o segundo diploma com uma percentagem mais elevada (22,4% dos inquiridos, responsáveis pela contabilidade). Todavia, um dos responsáveis pela contabilidade da Câmara Municipal 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.

Quadro 11: Diploma mais impulsionador no processo de adoção da Contabilidade de Custos

	Casos	%
POCAL	40	69,0
RGTAL	13	22,4
LFL	4	6,9
Necessidade de apuramento dos trabalhos para a própria entidade	1	1,7
Total	58	100

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 adotaram (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 12, 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 significativo 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 12: 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 dotar 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).

Ao analisar os Quadros 11 e 12 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 ($\chi^2_{(2)} = 0,735$; $p\text{-value} = 1,000$)¹².

De facto, o Quadro 13 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; esta resposta seria expetável por parte deste grupo de inquiridos, 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 13: Relação do ano de adoção com o diploma considerado mais impulsionador

			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 comprovada a influência que a legislação teve no processo de adoção deste sistema. Apesar do POCAL ser mencionado como o diploma mais impulsionador para a adoção do SCC, foi após a entrada em vigor do RGTAL e da LFL que existiu um maior número

¹² 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.

de municípios a adotar o referido sistema, pelo que se prova a importância da influência destes dois diplomas.

5.2 Aplicação das regras do POCAL

Nesta secção, foram testadas as 2 hipóteses de investigação com o propósito de avaliar o cumprimento das regras do POCAL e se as mesmas são suficientemente claras – O2.

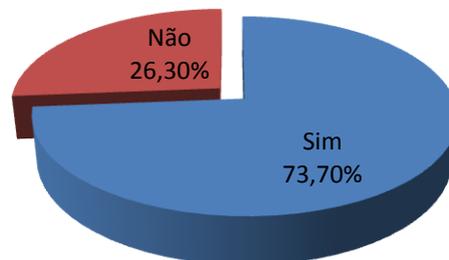
Na primeira subsecção, tendo em conta que as hipóteses de investigação testadas são relativas as regras impostas pelo POCAL, é efetuada uma análise aos resultados obtidos relativamente à imputação dos custos indiretos, pois esta é uma das regras impostas pelo decreto.

5.2.1 Análise das técnicas de imputação utilizadas

De modo a aferir o número de municípios que imputam os custos indiretos, tal como o POCAL exige, foi questionado aos inquiridos do departamento de contabilidade que afirmaram já ter implementado SCC, se os custos dessa natureza são imputados e qual o respetivo critério de imputação.

Dos 39 municípios que já adotaram a contabilidade de custos, obtiveram-se 38 respostas a esta questão, das quais 73,7% afirmaram que imputam os custos indiretos, correspondendo esta percentagem a 28 municípios, e 26,3% não procedem a esta imputação, 10 municípios (Gráfico 4).

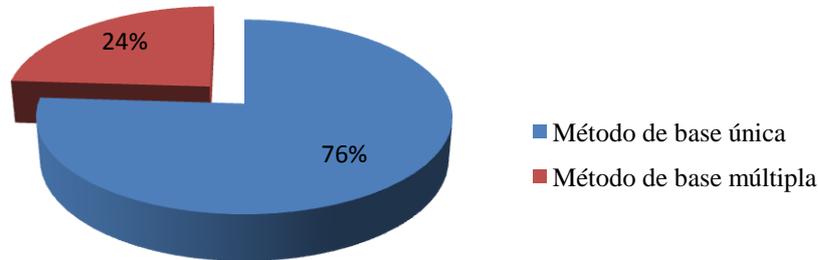
Gráfico 4: Imputação dos custos indiretos



Das 28 Câmaras Municipais que imputam os custos indiretos, foram obtidas 25 respostas sobre o critério que utilizam para a sua imputação, observando-se no Gráfico 5

que 76% afirmam utilizar o método de base única, ou seja, o método sugerido pelo POCAL, e os restantes 24% utilizam o método de base múltipla.

Gráfico 5: Método de imputação dos custos indiretos



5.2.2 Análise das hipóteses testadas

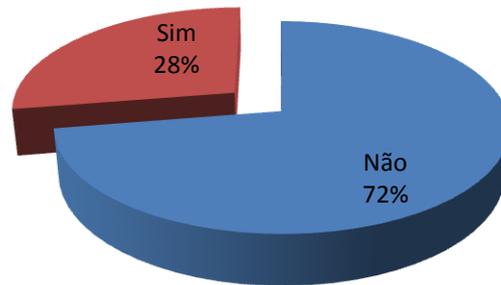
Como referido anteriormente, de forma a atingir o segundo objetivo desta investigação, foram testadas as hipóteses que se passam a analisar (H3 e H4) relacionadas com a compreensibilidade do POCAL e com o cumprimento das respetivas regras.

5.2.2.1 Compreensibilidade do POCAL

Ao testar a hipótese do POCAL não ser suficientemente claro na definição das regras para a adoção de sistemas de contabilidade de custos (H3), procurou-se conhecer se os inquiridos do departamento de contabilidade consideram as regras impostas pelo referido documento suficientemente claras, dadas as suas insuficiências, conforme explanado no capítulo 3.

No Gráfico 6 verifica-se que os responsáveis pela contabilidade não consideram o POCAL suficientemente claro quanto ao SCC. Tendo em conta que esta questão foi respondida por todos os 58 inquiridos do departamento de contabilidade, pode-se concluir que apenas 28%, 16 inquiridos, considera o diploma claro na definição das suas regras, enquanto os restantes 72% não consideram o diploma suficientemente claro a este respeito (correspondendo a 42 inquiridos).

Gráfico 6: Clareza do POCAL relativamente à contabilidade de custos



De facto, o Quadro 14 evidencia que apenas 28% ($t_{(57)} = -3,786$; $p\text{-value} < 0,001$) dos municípios da região centro considera o POCAL suficientemente claro no que diz respeito à Contabilidade de Custos, sendo a dispersão em torno da média relativamente elevada. Os valores 1 e 0 correspondem, respetivamente, às respostas afirmativas ou negativas dadas por parte dos inquiridos quanto à clareza do diploma.

Quadro 14: Medidas descritivas da clareza do POCAL

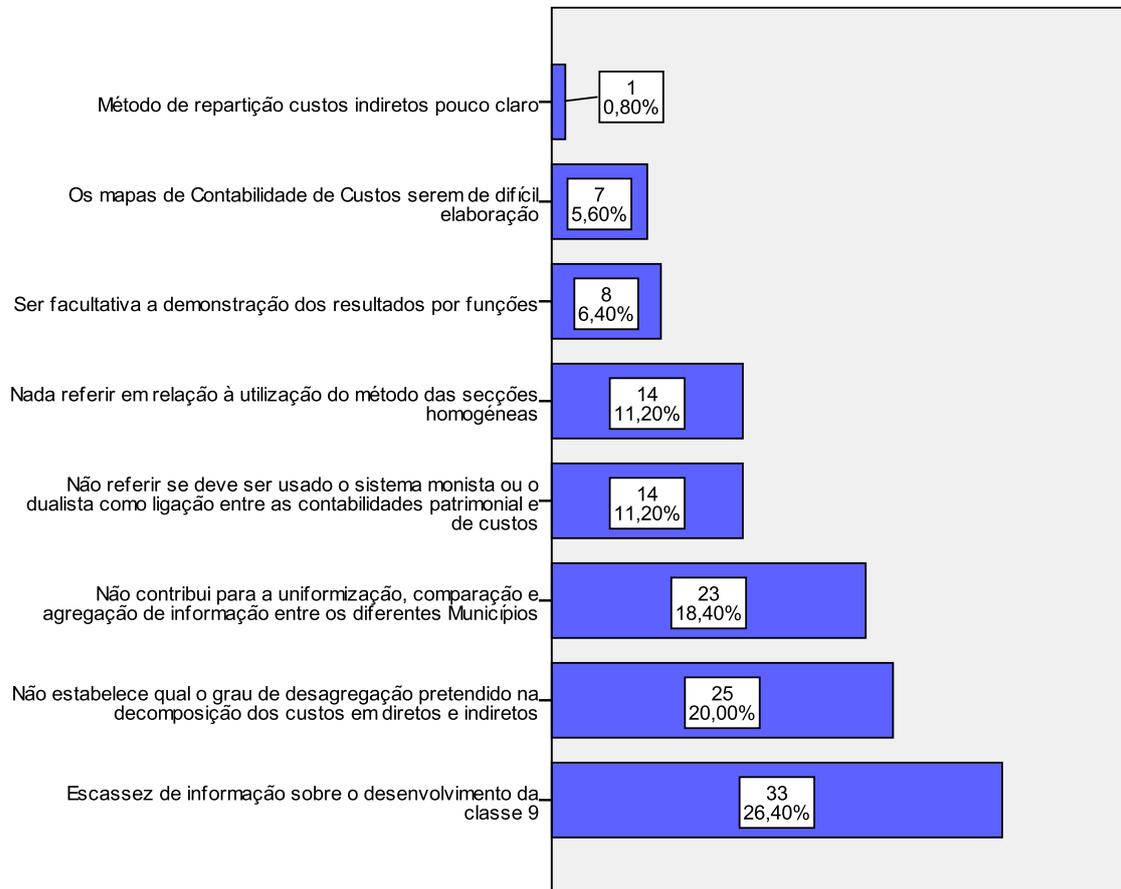
Municípios	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
58	0,28	0,451	0	1

Neste sentido, e para analisar quais as principais insuficiências do POCAL no que refere à contabilidade de custos, foi questionado aos inquiridos do departamento de contabilidade que consideraram que o POCAL não é suficientemente claro, quais as principais insuficiências do mesmo. A pergunta colocada foi do tipo mista, sendo possível mencionarem outras insuficiências. Apenas um inquirido acrescentou como insuficiência, que o método de repartição dos custos indiretos é pouco claro.

Observando o Gráfico 7, é possível concluir que 26,4% dos inquiridos do departamento de contabilidade considera que uma das insuficiências do POCAL relativamente à contabilidade de custos é a escassez de informação sobre o desenvolvimento da classe 9. A segunda insuficiência mais apontada foi o POCAL não estabelecer qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos diretos e indiretos, sendo esta insuficiência apontada por 25 respondentes, o que perfaz 20%. Sem ter em conta a insuficiência apontada por um dos inquiridos (mencionada acima), verifica-se que

apenas 7 inquiridos (5,60%) consideraram que o facto de os mapas de contabilidade de custos serem de difícil elaboração constitui uma insuficiência deste diploma.

Gráfico 7: Principais insuficiências do POCAL relativamente à contabilidade de custos

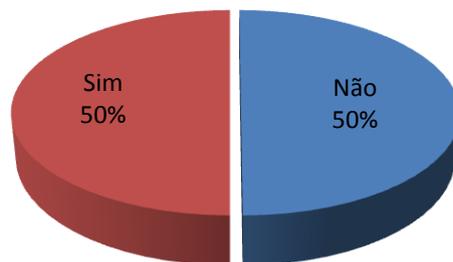


5.2.2.2 Cumprimento das regras impostas pelo POCAL

Para verificar se os Municípios alvo cumprem as regras impostas pelo POCAL e restante legislação na definição das taxas, tarifas e preços (H4), vai ser realizada a análise dos dados obtidos de forma a generalizar os resultados a todos os municípios da região centro.

O Gráfico 8 permite observar que foi igual o número de inquiridos do departamento de taxas, tarifas e preços a responder que considera (50%) e que não considera (restantes 50%) que são cumpridas todas as regras definidas pela legislação.

Gráfico 8: Cumprimento das regras impostas



O Quadro 15, mostra que, apesar das regras mencionadas na legislação terem carácter obrigatório para as Câmaras Municipais, não foi possível constatar uma média de cumprimento superior a 50% ($t_{(57)} = -3,775$; $p\text{-value} < 0,001$).

Quadro 15: Medidas descritivas do cumprimento das regras impostas

Municípios	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
58	0,5	0,504	0	1

- **Importância das regras impostas pela legislação**

Apesar de não ser alvo de uma hipótese de estudo, procurou-se saber se os inquiridos consideram importante para a fixação das taxas, tarifas e preços as regras impostas pelo POCAL, RGTAL e LFL.

Foi pedido aos responsáveis por este departamento que indicassem numa escala de 1 a 5 (sendo 1- Nada importante; 2- Pouco importante; 3- Importante; 4- Bastante importante; e 5- totalmente importante) qual o grau de importância que consideram ter as regras impostas.

Verifica-se que não foi referido por nenhum dos inquiridos que as regras não têm nenhuma importância; 19% dos inquiridos referem que são pouco importantes para a fixação das taxas, tarifas e preços as regras impostas pela referida legislação; 39,7% dos inquiridos consideram importante, 24,1% bastante importantes e 17,2% totalmente importantes.

Através do Quadro 16 constata-se que a média de importância atribuída às regras impostas pela legislação em vigor é de 3,4 valores ($t_{(57)} = 3,050$; $p\text{-value} = 0,003$), sendo a dispersão em torno desta relativamente baixa.

Quadro 16: Medidas descritivas da importância das regras

Municípios	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
58	3,4	0,99	2	5

5.3 Fatores explicativos de adoção

Nesta secção, são testadas as 4 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 – O3.

5.3.1 Grupo etário

Através da definição da hipótese da idade dos inquiridos do departamento de contabilidade estar diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos (H5), testou-se a existência de relação entre o grupo etário e a adoção de SCC; ou seja, 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. Primeiro, é realizada uma breve análise descritiva no que diz respeito aos grupos de idade dos inquiridos e, posteriormente, realizado o teste de independência para as variáveis **adoção do SCC** e **idade dos inquiridos**.

Para analisar as idades dos inquiridos, foram criados dois grupos etários distintos, um englobando as idades menores ou iguais a 40 anos e outro as superiores a 40 anos¹³.

Ao observar o Quadro 17 constata-se que 63,8% dos inquiridos do departamento de contabilidade possui menos de 40 anos e apenas 36,2% tem idade superior.

¹³ As idades foram agrupadas deste modo tendo em vista uma possível comparação com os resultados obtidos no estudo de Costa (2005).

Quadro 17: Grupos de idade dos inquiridos

Grupo etário	Casos	%
<= 40	37	63,8
>40	21	36,2
Total	58	100

Como já referido, esta hipótese tem como propósito testar se existe relação entre o grupo etário dos inquiridos e a adoção de SCC. Ao efetuar o cruzamento entre estas duas variáveis verificou-se que, para um nível de significância de 0,05, não existe evidência estatística para se afirmar que existe relação entre estas duas variáveis; portanto, o grupo etário dos inquiridos do departamento de contabilidade e a adoção de SCC são independentes ($\chi^2_{(1)} = 3,30$; $p\text{-value} = 0,069$).

Contudo, através da análise ao Quadro 18, é possível verificar que, dos inquiridos com idade inferior a 40 anos, 75,7% afirma já ter adotado o SCC, sendo apenas 24,3% os inquiridos deste grupo etário que ainda não adotaram o mesmo sistema. Relativamente aos inquiridos 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 inquiridos que já adotaram o SCC do que os que não adotaram. No entanto, é perceptível que existe uma percentagem relativamente superior de adoção no grupo etário dos inquiridos com idade inferior a 40 anos.

Quadro 18: Relação entre o grupo etário e a adoção de SCC

			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%	

5.3.2 Habilitações literárias

Utilizando a definição da hipótese das habilitações literárias dos inquiridos do departamento de contabilidade estarem diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos (H6), testou-se a relação entre as **habilitações literárias dos inquiridos** e a **adoção de SCC**, para analisar se o facto dos inquiridos possuírem mais habilitações literárias influencia a adoção do sistema.

Para um nível de significância de 0,05, verifica-se que existe evidência estatística que nos permite rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis ($\chi^2_{(3)} = 7,671$; $p\text{-value} = 0,042$), sendo possível concluir que existe relação entre as variáveis em estudo, não sendo portanto independentes.

A análise do Quadro 19 permite observar que são os inquiridos 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 inquiridos com o ensino secundário correspondem a uma percentagem de adoção de 33,3%.

Quadro 19: Relação das habilitações académicas com a adoção de SCC

			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%	

Para medir a intensidade da associação entre as variáveis foi utilizado o *V de Cramer*. No Quadro 20 analisa-se que o teste indicou a existência de uma relação fraca entre as variáveis ($VCramer_{(58)} = 0,364$; $p\text{-value} = 0,042$) (Laureano e Botelho, 2012).

Quadro 20: Teste estatístico realizado para analisar a relação entre as variáveis

	Valor	Nível de Significância
<i>V de Cramer</i>	0,364	0,042
Número de casos válidos	58	

5.3.3 Dimensão do Município

A hipótese da **dimensão do município** estar diretamente relacionada com a **adoção de SCC** (H7) foi testada para conhecer se existe relação entre elas. O proposto é 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, ao contrário, se os municípios de pequena dimensão, devido à sua maior homogeneidade, podem ter mais capacidade para adotar o referido sistema.

Para dividir os municípios pela sua dimensão, foi tido em conta o número de habitantes, conforme já explicado. Assim, os municípios foram divididos em 3 grupos distintos: pequena, média e grande dimensão.

Ao efetuar o cruzamento entre a variável dimensão do município e a adoção do SCC constatou-se que não existe relação entre as variáveis em estudo, pelo que estas são independentes ($\chi^2_{(2)} = 1,093$; $p\text{-value} = 0,709$).

O Quadro 21 evidencia que 100% dos 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 também observar que os municípios de pequena dimensão são os que mostram 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, através da análise descritiva, conclui-se que os municípios de maior dimensão têm maior propensão para adotar modelos de contabilidade de custos.

Quadro 21: Relação da dimensão do Município com a adoção de SCC

		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%

5.3.4 Localização geográfica

Foi definida a hipótese de existir uma relação entre a **localização geográfica** do município e a **adoção de SCC** (H8), com o objetivo de testar a relação existente entre estas duas variáveis.

Devido à existência de 12 NUTS III¹⁴ na região centro, foram as mesmas reunidas em 2 grupos distintos com base na maior acessibilidade à costa dos respetivos municípios:

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

Ao analisar a frequência obtida na amostra em relação a cada grupo, verifica-se através do Quadro 22 que 32,8% da amostra engloba municípios da NUTS III do Litoral e 67,2% são municípios que se enquadram nas NUTS III do Interior.

¹⁴ A sigla NUTS III é utilizada para designar as unidades de terceiro nível da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos.

Quadro 22: Caracterização da localização geográfica

Localização Geográfica	N	%
NUTS III Litoral	19	32,8
NUTS III Interior	39	67,2
Total	58	100

Foi verificado, para um nível de significância de 0,05, que não existe uma relação entre a localização geográfica e a adoção de SCC ($\chi^2_{(1)} = 0,214$; $p\text{-value} = 0,644$).

A observação do Quadro 23 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 2 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 de Contabilidade de Custos.

No que respeita às percentagens de não adoção, conclui-se que os municípios das NUTS III do Litoral têm uma percentagem superior, 36,8%, que os agrupados nas NUTS III do Interior, 30,8%.

Quadro 23: Relação da localização geográfica com a adoção de SCC

			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%

5.4 Discussão de resultados

Nesta secção é feita uma breve análise dos resultados obtidos para as hipóteses de investigação definidas, confrontando estes resultados com outros estudos empíricos realizados sobre os municípios portugueses.

Relativamente à H1: “*Os municípios alvo já adotaram o sistema de contabilidade de custos*”, o resultado obtido demonstra que 67% dos municípios da região centro já adotaram este sistema, confirmando assim a hipótese formulada. Apesar da percentagem de adoção obtida ser considerável, tendo em conta a obrigatoriedade imposta pelo POCAL (aprovado em 1999) era expectável, apesar da contabilidade de custos não estar integrada no conjunto de documentos para a prestação de contas ao Tribunal de Contas, que a percentagem fosse mais elevada. No entanto, tendo em conta o estudo desenvolvido por Gomes *et al.* (2009) abarcando todos os municípios de Portugal, onde se concluiu que apenas 48% dos respondentes tinham adotado o SCC, assinala-se que a percentagem obtida na presente investigação relativamente elevada.

Quanto à H2: “*A legislação em vigor influencia a adoção do sistema de contabilidade de custos*”, foi constatado que nenhum dos municípios da região centro adotou o SCC antes de 1999, ano em que foi aprovado o POCAL, tendo sido após a entrada em vigor do RGTAL e da LFL (em 2007) que existiu um maior número de municípios a adotar o referido sistema; conclui-se assim a influência destes diplomas na adoção do SCC. No estudo de Gomes *et al.* (2009), à semelhança dos resultados obtidos no presente estudo empírico, foi referido por parte dos municípios que o diploma mais impulsionador era o POCAL e o RGTAL. Foi igualmente confirmada a importância da legislação em vigor, uma vez que nenhum dos municípios adotou o sistema antes de 1999 e a grande maioria apenas após a aprovação da LFL e do RGTAL.

No que refere à H3: “*O POCAL não é suficientemente claro na definição das regras para a adoção de sistemas de contabilidade de custos*”, os resultados obtidos demonstram que de facto a maioria dos Municípios da região centro considera que o POCAL não é suficientemente claro no que diz respeito às regras da contabilidade de custos, confirmando assim a hipótese formulada.

Sobre a H4: “*Os municípios alvo cumprem as regras impostas pelo POCAL e a restante legislação na definição das taxas, tarifas e preços*”, destaca-se que na região centro apenas metade dos municípios cumpre as regras impostas pela legislação em vigor.

Relativamente à H5: “*A idade dos inquiridos do departamento de contabilidade está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos*”, constatou-se que não existe relação entre estes fatores. No entanto, foi possível verificar que existe uma percentagem relativamente superior de adoção no grupo etário dos inquiridos com idade inferior a 40 anos. No estudo realizado na região Norte por Costa (2005), também se concluiu que a idade e a adoção do SCC são variáveis independentes, mas que, tal como o observado no presente estudo, foi maior o número de inquiridos a adotar o SCC no grupo etário com idade menor que 40 anos.

Quanto à H6: “*As habilitações literárias dos inquiridos do departamento de contabilidade está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos*”, foi possível verificar que existe relação entre as variáveis, confirmando-se assim a hipótese formulada. Ao contrário do expectável, não foram os inquiridos com mestrado o grupo com maior percentagem de adoção, mas sim os detentores de bacharelato e licenciatura. Foi ainda observado que os inquiridos com o ensino secundário apresentam uma percentagem de adoção inferior aos com bacharelato e licenciatura, mas no entanto superior aos detentores de mestrado. Portanto, estes resultados não estão de acordo com os obtidos no estudo realizado por Costa (2005), o qual evidencia que os inquiridos com formação superior têm mais tendência para adotar SCC nos Municípios.

No que refere à H7: “*A dimensão do município está diretamente relacionada com a adoção de sistemas de contabilidade de custos*”, foi possível concluir que não existe relação entre as variáveis em estudo; no entanto, verifica-se que os municípios de maior dimensão têm maior propensão para adotar modelos de contabilidade de custos. No estudo de Costa (2005), que testou esta mesma variável no que diz respeito à sua influência na adoção de SCC, foi igualmente concluído que os Municípios de maior dimensão têm mais tendência para operacionalizar modelos de Contabilidade de Custos.

Por último, relativamente à H8: “*Existe uma relação entre a localização geográfica do município e a adoção de sistemas de contabilidade de custos*”, os resultados indicam

que as variáveis são independentes. Mas, ao analisar os resultados, ao contrário do que seria de esperar, não são os municípios pertencentes às NUTS III do Litoral que apresentam uma percentagem de adoção superior, mas sim os classificados nas NUTS III do Interior. Uma possível causa para este resultado é o facto de, apesar de o maior número de universidades e institutos politécnicos se situar no Litoral, muitos estudantes não são provenientes desta zona e após a conclusão do seu curso regressarem ao local de onde são naturais; é também importante ressaltar que, embora a maior parte das instituições escolares se situar no Litoral, também subsistem algumas no Interior, e várias outras entidades disponibilizam cursos de formação profissional sobre contabilidade. Ao contrário do observado no presente estudo, os resultados do estudo de Costa (2005) relativo à região Norte, mostravam que eram os municípios das NUTS III do Litoral que apresentaram um maior grau de implementação do SCC.

Conclusões

Por fim, apresenta-se uma síntese do estudo, bem como as principais conclusões que respondem aos objetivos de investigação. São igualmente evidenciados os contributos para a comunidade em geral e científica. Incluem-se também as principais limitações do estudo e algumas sugestões para futuras investigações a realizar neste âmbito

Síntese do trabalho desenvolvido e respostas aos Objetivos de Investigação

A realização deste estudo empírico teve como propósito atingir três objetivos previamente definidos:

- 1) Verificar o grau de adoção do sistema de contabilidade de custos nos municípios da região centro e a respetiva legislação mais impulsionadora.
- 2) Avaliar o cumprimento das regras do POCAL e se as mesmas são suficientemente claras.
- 3) Identificar os principais fatores que influenciam a adoção do Sistema de Contabilidade de Custos.

Para atingir estes objetivos foi realizado um questionário, enviado a todos os municípios de região centro, população alvo da investigação. Através da análise das respostas obtidas foi possível tirar conclusões para cada um dos objetivos de investigação.

Relativamente ao primeiro objetivo, os resultados da análise permitem concluir que o grau de adoção de SCC nos municípios da região centro é de 67%, sendo expectável dada a obrigatoriedade imposta pela legislação em vigor, que a implementação fosse mais elevada. Todavia, verifica-se um incremento da adoção do SCC em relação aos estudos anteriormente desenvolvidos.

No que respeita à legislação mais impulsionadora, apesar de ser referido pelos inquiridos que foi o POCAL, com base no ano em que foi efetuada a adoção, constata-se a importância do RGTAL e da LFL, uma vez que a grande maioria apenas adotou o SCC após a entrada em vigor destes dois diplomas.

No que respeita ao segundo objetivo, verificou-se que apenas metade dos municípios da região centro cumpre as regras do POCAL, e que a maioria (72%) considera que o POCAL não é suficientemente claro na definição das suas regras.

Quanto ao terceiro objetivo, conclui-se que as habilitações literárias são o único fator onde foi verificado estatisticamente existir relação de dependência 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 foi possível rejeitar a hipótese das variáveis serem independentes, não se verificando assim relação entre as características referidas e a adoção de SCC.

Contributos e limitações do estudo

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 para verificar 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.

Apesar da percentagem de respostas obtidas neste estudo ter sido significativa, tornado possível generalizar as conclusões retiradas para todo o universo, a limitação temporal para a realização da dissertação não permitiu obter um maior número de respostas por parte dos municípios, o que iria reduzir a margem de erro ao generalizar as conclusões para todos os municípios da região centro.

O questionário realizado contém perguntas que não foram alvo de estudo na presente investigação, tendo sido considerado oportuno a realização das mesmas com vista a futuras investigações, uma vez que é necessário um grande esforço para conseguir resposta a inquéritos por parte das entidades públicas; no entanto, se o questionário fosse menor, poderia ter existido uma percentagem mais elevada de respostas.

O facto da técnica adotada para a recolha de dados ter sido o inquérito por questionário, apesar de terem sido realizadas duas entrevistas de forma a verificar o grau de compreensibilidade do mesmo, pode ter originado falta de compreensão em relação a algumas perguntas formuladas por parte de alguns inquiridos.

Pistas para futura investigação

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, como a finalidade de verificar qual a região que apresenta maior grau de adoção, e quais os principais fatores explicativos para a adoção do SCC, consoante as regiões do país.

Uma outra hipótese de investigação 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

AECA. 2002. *Un sistema de indicadores de gestión para los ayuntamientos*, Documento n.º 26. AECA, Madrid.

AECA. 2003. *Contabilidad de gestión para la toma de decisiones*, Documento n.º 27. AECA, Madrid.

AECA. 2008. *Los gastos de las administraciones públicas*, Documento n.º3. AECA, Madrid.

Almeida, J. R. 2005. *Contabilidade de custos para autarquias locais* (2ª edição). Porto: Vida Económica.

Amaral, D. F. 2002. *Curso de direito administrativo*. Coimbra: Almedina.

Bjornenak, T. 2000. Understanding cost differences in the public sector – A cost drivers approach. *Management Accounting Research*, 11: 193-211.

Bogt, H. J. 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*, 24 (3): 209-241.

Camões, P. J., Jorge S. M., Carvalho, J. B. C. e Fernandes, M. J. 2007. *Measuring Portuguese local government relative efficiency: Are - Analysis*. To be delivered at the 11th CIGAR Biennial Conference on Public Sector Accounting Reforms: problems, changes and results, Coimbra, Portugal.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. 2012a. *Anuário financeiro dos municípios portugueses – 2010*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Carvalho, J. B. C., Gomes, P., e Fernandes, M. J. 2012b. The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. *Financial Accountability & Management*, 28 (3): 306-334.

Carvalho, J., Jorge, S. e Fernandes, M. J. 2006. New local government accounting in Portugal. *Public Money and Management*, 26 (4): 211-216.

Carvalho, J. B. C., Fernandes, M. J. e Teixeira, A. 2002. *POCAL Comentado*. Lisboa: Rei dos Livros.

Carvalho, J. B. C., Martinez, V. P. e Pradas, L. T. 1999. *Temas de contabilidade pública*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Cavalluzzo, K. e Ittner, C. 2004. Implementing performance measurement innovations: Evidence from government. *Accounting, Organization and Society*, 29 (3/4): 243-267.

Christiaens, J. 1999. Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation. *Financial Accountability & Management*, 15 (1): 21-40.

Costa, J. S., e Silva, M. R. 2001. Taxas e tarifas nos municípios Portugueses, em *Desenvolvimento e ruralidades no espaço Europeu: Atas do VIII encontro nacional da APDR*, Volume II. 701-717. Coimbra: Coleção APDR.

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.

Costa, T. C. S. 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.

Costa, T. e Carvalho, J. 2005. *O contributo da contabilidade de custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal*. IX Congresso Internacional de Custos, Brasil.

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*, 1 (7): 11-24.

Drury, C. 2008. *Management and cost accounting* (7th edition). London: Cengage Learning EMEA.

Dunleavy, P. e Hood, C. 1994. From old public administrative to new public management. *Public Money & Management*, 14 (3): 9-16.

Fernandes, M. J., 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, EIASM, Itália.

Fernandes, M. J., 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.

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*. 165-205. Lisboa: Escolar Editora.

Franco, A. L. S. 2004a. *Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume I* (4ª Edição, 10ª reimpressão). Coimbra: Almedina.

Franco, A. L. S. 2004b. *Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume II* (4ª Edição, 10ª reimpressão). Coimbra: Almedina.

Franco, V. S., Oliveira, Á, V., Morais, A. I., Oliveira, B. J., Lourenço, I. C., Jesus, M. A., Major, M. J., e Serrasqueiro, R. 2010. *Temas de contabilidade de gestão - Os custos, os resultados e a informação para a gestão* (3ª edição). Lisboa: Livros Horizonte.

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*, 8: 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*, 8:73-92.

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*, 15 (3/4): 209-228.

Hill, M. M., e Hill, A. 2012. *Investigação por questionário* (2ª Edição, 5ª impressão). Lisboa: Edições Sílabo.

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

IFAC. 2000. *Perspectives on cost accounting for Governments – International public sector study*. Study 12, IFAC, New York.

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

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*, 25 (2): 197-224.

Johnson, T. e Kaplan, R. (eds). 1987. *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Jorge, S. M., Carvalho, J. B. C. e Fernandes M. J. 2007. Governmental accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem. *Accounting & Financial Management*, 19 (4): 411-446.

Jorge, S., Sá, P. M., Pattaro, A. F., e Lourenço, R. P. 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.

Lapsley, I. 1999. Accounting and the New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalizing modernity?. *Financial Accountability and Management*, 15 (3/4): 201- 207.

- Lapsley, I. 2009. New Public Management: The cruellest invention of the human spirit?. *Abacus*, 45 (1): 1-21.
- Lapsley, I. e Wright, E. 2004. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15: 355-374.
- Laureano, R. 2011. *Testes de hipóteses com o SPSS – O meu manual de consulta rápida* (1ª edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Laureano, R. e Botelho, M. 2012. *SPSS – O meu manual de consulta rápida* (2ª edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Lee, J. 2008. Preparing performance information in the public sector: An Australian perspective. *Financial, Accountability and Management*, 24 (2): 117-149.
- Magalhães, M. e Leite, J. 2010. *A Nova Sociologia Institucional e a Fixação de Taxas Municipais: Estudo em Autarquias Portuguesas*. XIV Encuentro AECA, Portugal.
- Nogueira, S. e Jorge, S. 2013. Adequacy of the local government financial reporting model in the context of internal decision-making: An exploratory study in the municipality of Bragança. *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos (Polytechnical Studies Review)*.
- Nogueira, S., Jorge, S. e Cerveira, M. 2013. The usefulness of financial reporting for the internal decision-making in the Portuguese municipalities. *Management Research: The Journal of the Iberoamerican Academy of Management*, 11.
- Olson, J., Humphrey, C., e Guthrie, J. 2001. Caught in an evaluatory trap: A dilemma for public services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10 (3): 505–522.
- Pereira, C. C., e Franco, V. S. 2001. *Contabilidade analítica* (6ª edição). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Pettersen, I. 2001. Implementing management accounting reforms in the public sector: The difficult journey from intentions to effects. *European Accounting Review*, 10 (3): 561–581.
- Pina, V. e Torres, L. 2003. Reshaping public sector accounting: An international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20 (4): 334–350.
- 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*, 31: 179-210.
- Reginato, E. 2008. Local government accountability in european continental and anglo-saxon counties: An international comparison (Eds.), em Jorge, S., *Implementing reforms in public sector accounting*. 19-51. Coimbra: Coimbra University Press.

Ribeiro, J. J. T. 1997. *Lições de finanças públicas* (5ª edição). Coimbra: Coimbra Editora.

Van Helden, J. e Tillema, S. 2005. In search of a benchmarking theory for the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21 (3): 337-361.

Vieira, R. 2009. Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade, em Major, M.; Vieira, R. (Coord), *Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*. 9-30. Lisboa: Escolar Editora.

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 8/1990, de 20 de fevereiro. Lei de Bases da Contabilidade Pública.

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

Lei n.º 169/1999, de 18 de setembro. Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos Municípios e das Freguesias.

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

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

Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho. Regime de Administração Financeira do Estado.

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

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.

Resolução n.º 28/1990, de 23 de outubro, da Assembleia da República. Aprovação para ratificação, da Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL).

Sites consultados entre setembro de 2012 e abril de 2013

www.portalautarquico.pt

www.ccdrc.pt

Anexos

Anexo 1: Listagem de todos os Municípios da Região Centro

BAIXO MONDEGO:

- Município de Cantanhede
- Município de Coimbra
- Município de Condeixa-a-Nova
- Município de Figueira da Foz
- Município de Mealhada
- Município de Mira
- Município de Montemor-o-Velho
- Município de Mortágua
- Município de Penacova
- Município de Soure

BAIXO VOUGA:

- Município de Águeda
- Município de Albergaria-a-Velha
- Município de Anadia
- Município de Aveiro
- Município de Estarreja
- Município de Ílhavo
- Município de Murtosa
- Município de Oliveira do Bairro
- Município de Ovar
- Município de Sever do Vouga
- Município de Vagos

BEIRA INTERIOR NORTE:

- Município de Almeida
- Município de Celorico da Beira
- Município de Figueira de Castelo Rodrigo
- Município de Guarda

- Município de Manteigas
- Município de Mêda
- Município de Pinhel
- Município de Sabugal
- Município de Trancoso

BEIRA INTERIOR SUL:

- Município de Castelo Branco
- Município de Idanha-a-Nova
- Município de Penamacor
- Município de Vila Velha de Ródão

COVA DA BEIRA:

- Município de Belmonte
- Município de Covilhã
- Município de Fundão

DÃO-LAFÕES:

- Município de Aguiar da Beira
- Município de Carregal do Sal
- Município de Castro Daire
- Município de Mangualde
- Município de Nelas
- Município de Oliveira de Frades
- Município de Penalva do Castelo
- Município de Santa Comba Dão
- Município de São Pedro do Sul
- Município de Sátão
- Município de Tondela
- Município de Vila Nova de Paiva
- Município de Viseu
- Município de Vouzela

MÉDIO TEJO:

- Município de Abrantes
- Município de Alcanena
- Município de Constância
- Município de Entroncamento
- Município de Ferreira do Zêzere
- Município de Mação
- Município de Ourém
- Município de Sardoal
- Município de Tomar
- Município de Torres Novas
- Município de Vila Nova da Barquinha

OESTE:

- Município de Alcobaça
- Município de Alenquer
- Município de Arruda dos Vinhos
- Município de Bombarral
- Município de Cadaval
- Município de Caldas da Rainha
- Município de Lourinhã
- Município de Nazaré
- Município de Óbidos
- Município de Peniche
- Município de Sobral de Monte Agraço
- Município de Torres Vedras

PINHAL INTERIOR NORTE:

- Município de Alvaiázere
- Município de Ansião
- Município de Arganil
- Município de Castanheira de Pera
- Município de Figueiró dos Vinhos
- Município de Góis

- Município de Lousã
- Município de Miranda do Corvo
- Município de Oliveira do Hospital
- Município de Pampilhosa da Serra
- Município de Pedrógão Grande
- Município de Penela
- Município de Tábua
- Município de Vila Nova de Poiares

PINHAL INTERIOR SUL:

- Município de Oleiros
- Município de Proença-a-Nova
- Município de Sertã
- Município de Vila de Rei

PINHAL LITORAL:

- Município de Batalha
- Município de Leiria
- Município de Marinha Grande
- Município de Pombal
- Município de Porto de Mós

SERRA DA ESTRELA:

- Município de Fornos de Algodres
- Município de Gouveia
- Município de Seia

Anexo 2: Questionário

I – IDENTIFICAÇÃO DA CÂMARA MUNICIPAL

1. Câmara Municipal de (facultativo): _____

1.1. Informações gerais:

1.1.1. Nº Trabalhadores da Câmara: _____

1.1.2. Qual o número de Habitantes?

≤ 20.000

>20.000 a ≤100.000

>100.000

1.1.3. Nº Freguesias: _____

1.1.4. Indique qual o número de vereadores de cada partido político na Câmara Municipal:

1.1.4.1. PPD/PSD _____

1.1.4.2. PS _____

1.1.4.3. CDU _____

1.1.4.4. B.E. _____

1.1.4.5. CDS/PP _____

1.1.4.6. Outros (por favor especifique) _____

1.2. NUTS III na qual se insere a Câmara Municipal:

1.2.1. Baixo Mondego (Cantanhede, Coimbra, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Mealhada, Mira, Montemor-o-Velho, Mortágua, Penacova e Soure)

1.2.2. Baixo Vouga (Águeda, Albergaria-a-Velha, Anadia, Aveiro, Estarreja, Ílhavo, Murtosa, Oliveira do Bairro, Ovar, Sever do Vouga e Vagos)

1.2.3. Beira Interior Norte (Almeida, Celorico da Beira, Figueira de Castelo Rodrigo, Guarda, Manteigas, Mêda, Pinhel, Sabugal e Trancoso)

1.2.4. Beira Interior Sul (Castelo Branco, Idanha-a-Nova, Penamacor e Vila Velha de Ródão)

1.2.5. Cova da Beira (Belmonte, Covilhã e Fundão)

1.2.6. Dão-Lafões (Aguiar da Beira, Carregal do Sal, Castro Daire, Mangualde, Nelas, Oliveira de Frades, Penalva do Castelo, Santa Comba Dão, São Pedro do Sul, Sátão, Tondela, Vila Nova de Paiva, Viseu e Vouzela)

1.2.7. Médio Tejo (Abrantes, Alcanena, Constância, Entroncamento, Ferreira do Zêzere, Mação, Ourém, Sardoal, Tomar, Torres Novas e Vila Nova da Barquinha)

1.2.8. Oeste (Alcobaça, Alenquer, Arruda dos Vinhos, Bombarral, Cadaval, Caldas da Rainha, Lourinhã, Nazaré, Óbidos, Peniche, Sobral de Monte Agraço e Torres Vedras)

1.2.9. Pinhal Interior Norte (Alvaiázere, Ansião, Arganil, Castanheira de Pera, Figueiró dos Vinhos, Góis, Lousã, Miranda do Corvo, Oliveira do Hospital, Pampilhosa da Serra, Pedrógão Grande, Penela, Tábua e Vila Nova de Poiares)

1.2.10. Pinhal Interior Sul (Oleiros, Proença-a-Nova, Sertã e Vila de Rei)

1.2.11. Pinhal Litoral (Batalha, Leiria, Marinha Grande, Pombal e Porto de Mós)

1.2.12. Serra da Estrela (Fornos de Algodres, Gouveia e Seia)

II – SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

(Deverá ser respondida pelo responsável da contabilidade de custos; caso não exista, deverá ser pelo responsável da Contabilidade)

1. Relativamente ao responsável pela contabilidade de custos:

1.1. Nome (facultativo): _____

1.2. Sexo:

1.2.1. Feminino

1.2.2. Masculino

1.3. Há quantos anos desempenha o seu atual cargo?

< 1 ano

1 - 4 anos

5 – 9 anos

≥ 10 anos

1.4. Quais são as suas habilitações académicas?

Doutoramento

Mestrado

Licenciatura

Bacharelato

Ensino secundário

Menos que o ensino secundário

Outra (Qual?)

1.5. Qual a sua área de formação?

Contabilidade

Auditoria

Gestão

Administração Pública

Economia

Engenharia

Outra (Qual?)

1.6. Qual a sua idade: _____

1.7. E-mail (facultativo): _____

2. A Câmara Municipal adotou o SCC (Sistema de Contabilidade de Custos)?

2.1. Sim

2.2. Não (passe, por favor, para a questão nº5)

3. Em que ano foi adotado o SCC? _____

4. Numa escala de 1 a 5, sendo 1- Nenhuma extensão, 2- Pouca extensão, 3- Extensão média, 4- Extensão elevada, 5- Extensão muito elevada.

4.1. Qual o grau de implementação do SCC? 1 2 3 4 5

4.2. Qual a utilidade da informação produzida pelo SCC 1 2 3 4 5

4.3. Uso interno da informação produzida pelo SCC (na tomada de decisão) 1 2 3 4 5

4.4. Uso externo da informação produzida pelo SCC (divulgação nos relatórios anuais) 1 2 3 4 5

Só deverá responder às questões 5 e 6 caso a Câmara Municipal ainda não tenha adotado SCC.

5. Quais o(s) motivo(s) para ainda não ter sido efetuada a adoção de SCC?					
5.1. Escassez de Recursos Financeiros					
5.2. Escassez de Recursos Humanos					
5.3. Escassez de meios Técnicos					
5.4. Falta de conhecimento e formação adequada sobre o SCC					
5.5. Falta de Tempo					
5.6. Dúvidas na interpretação das regras estabelecidas pelo POCAL					
5.7. Limitações do sistema de informação existente					
5.8. Dificuldade em recolher e tratar os dados necessários à implementação do SCC					
5.9. Dificuldades práticas na realização de um sistema adequado					
5.10. Resistência à mudança					
5.11. Outros (por favor especifique)					
6. Qual a data prevista para a adoção de SCC (caso exista)? _____					
7. Qual dos seguintes diplomas considera que foi mais impulsionador no processo de adoção do SCC?					
7.1. POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, DL nº54-A/99, de 22 de fevereiro)					
7.2. RGTAL (Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, Lei nº53-E/2006 de 29 de dezembro)					
7.3. LFL (Lei das Finanças Locais, Lei nº2/2007 de 15 de janeiro)					
7.4. Outro (Qual?)					
8. Existiu pressão política de forma a ser adotado o SCC?					
8.1. Sim					
8.2. Não (passe, por favor para a questão nº10)					
9. Numa escala de 1 a 5, sendo 1-Nada influente, 2- Pouco influente, 3- Influyente, 4- Bastante influente, 5- Totalmente influente.					
9.1. Qual a influência da pressão política no desenvolvimento do SCC?	1	2	3	4	5
10. Numa escala de 1 a 5, sendo 1-Nada influente, 2- Pouco influente, 3- Influyente, 4- Bastante influente, 5- Totalmente influente.					
10.1. Qual a influência da pressão profissional (Auditores, etc.) no desenvolvimento do SCC?	1	2	3	4	5
10.2. Qual a influência da comunicação social no desenvolvimento do SCC?	1	2	3	4	5
11. Considera que o POCAL é suficientemente claro no que diz respeito à Contabilidade de Custos?					
11.1. Sim (Passe, por favor, para a questão nº 13)					
11.2. Não					
12. Relativamente ao POCAL, quais considera serem as principais insuficiências no que refere à Contabilidade de Custos?					
12.1. Escassez de informação sobre o desenvolvimento da classe 9					
12.2. Não referir se deve ser usado o sistema monista ou o dualista como ligação entre as contabilidades patrimonial e de custos					
12.3. Não estabelece qual o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos em diretos e indiretos					
12.4. Ser facultativa a demonstração dos resultados por funções					
12.5. Não contribui para a uniformização, comparação e agregação de informação entre os diferentes Municípios					
12.6. Nada referir em relação à utilização do método das secções homogéneas					
12.7. Os mapas de Contabilidade de Custos serem de difícil elaboração					
12.8. Outros (por favor especifique)					

As questões 13 e 14 só deveram ser respondidas pelos adotantes de SCC

13. Os custos indiretos são imputados?

13.1. Sim

13.2. Não

14. Caso tenha respondido afirmativamente na questão anterior, qual o critério utilizado?

14.1. Método de base única

14.2. Método de base múltipla

14.3. Outros (por favor especifique)

III – FIXAÇÃO DE TAXAS, TARIFAS E PREÇOS

(Deverá ser respondido pelo responsável pelo cálculo das taxas, tarifas e preços; caso não exista, deverá ser pelo responsável da Contabilidade)

1. Relativamente ao responsável pelo cálculo das tabelas de taxas, tarifas e preços:

1.1. Nome (facultativo): _____

1.2. Sexo:

1.2.1. Feminino

1.2.2. Masculino

1.3. Há quantos anos desempenha o seu atual cargo?

< 1 ano

1 - 4 anos

5 - 9 anos

≥ 10 anos

1.4. Quais são as suas habilitações académicas?

Doutoramento

Mestrado

Licenciatura

Bacharelato

Ensino secundário

Menos que o ensino secundário

Outra (Qual?)

1.5. Qual a sua área de formação?

Contabilidade

Auditoria

Gestão

Administração Pública

Economia

Engenharia

Outra (Qual?)

1.6. Qual a sua idade: _____

1.7. E-mail (facultativo): _____

2. Numa escala de 1 a 5, sendo 1-Nada importante, 2- Pouco importante, 3- Importante, 4- Bastante importante, 5- Totalmente importante.

Para a fixação das taxas, tarifas e preços, qual considera ser o grau de importância das regras impostas pelo POCAL, RGTAL e LFL?

1 2 3 4 5

3. Numa escala de 1 a 5, sendo 1-Discordo totalmente, 2- Discordo um pouco, 3- Concordo, 4- Concordo bastante, 5- Concordo totalmente.

Qual a sua opinião relativamente às regras impostas pela legislação referida?

1 2 3 4 5

4. Considera que todas as regras definidas pela legislação referida são cumpridas na fixação das taxas, tarifas e preços?

4.1. Sim

4.2. Não

5. Quais são as atividade de exploração de sistemas públicos pelos quais a Câmara cobra tarifas e preços:

5.1. Abastecimento público de água

5.2. Saneamento de águas residuais

5.3. Gestão de resíduos sólidos

5.4. Transportes coletivos de pessoas e mercadorias

5.5. Distribuição de energia elétrica em baixa tensão

5.6. Outro (por favor especifique)

6. **Apenas para os adotantes do SCC:**

- 6.1. Existe transmissão de informação relativamente ao custo dos bens e dos serviços entre o departamento de contabilidade de custos e o departamento de taxas, tarifas e preços?

6.1.1. Sim

6.1.2. Não (Passe, por favor, para a questão nº7)

- 6.2. A informação a que refere a resposta anterior ajuda a calcular a tabela de taxas, tarifas e preços?

6.2.1. Sim

6.2.2. Não

7. Considera importante o apuramento do custo dos bens e dos serviços para a fixação das taxas, tarifas e preços?

7.1. Sim

7.2. Não

8. Qual foi o último ano em que foram alterados (aprovados) novos valores para as taxas, tarifas e preços:

2007-2012

2000-2006

< 2000

9. Qual foi o último ano em que foram criadas novas taxas, tarifas ou preços:

2007-2012

2000-2006

< 2000

IV – SÍNTESE DO ESTUDO

Pretendo receber por e-mail uma síntese do estudo (gratuito)

E-mail: _____

Obrigada pela colaboração prestada.

Anexo 3: E-mail enviado ao responsável pela Contabilidade da Câmara Municipal

Exmo(a) Senhor(a) responsável pela Contabilidade da Câmara Municipal,

Sou aluna de mestrado em Contabilidade do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa e encontro-me a realizar a Tese de mestrado intitulada “*Contabilidade de custos nas Autarquias locais da Região centro de Portugal*” sob a supervisão da Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus (ISCTE - IUL, Instituto Universitário de Lisboa).

O objetivo principal do referido estudo consiste em contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios Portugueses tal como verificar os fatores que podem estar relacionados com a sua utilização.

Para a realização desta investigação será aplicado um inquérito por questionário via *online* a todos os municípios Portugueses da zona centro.

O referido questionário encontra-se na página Web:

<https://docs.google.com/spreadsheets/viewform?formkey=dDRmVTIEc255UFkyVjBYZzJsblc2anc6MQ>

Perante a importância a nível académico e profissional da temática em estudo, venho por este meio solicitar a colaboração de Vossa Exa. nesta investigação.

Para além da sua colaboração no preenchimento do referido questionário solicito também, que a terceira parte do inquérito seja preenchida pelo responsável pelo cálculo das taxas, tarifas e preços, mas caso não exista solicito que seja Vossa Exa. a preencher também esta parte. Alertamos para a necessidade de respostas o mais rigorosas e precisas possíveis, estimando-se um tempo de resposta total de aproximadamente 10-15 minutos.

No referido inquérito apesar de ser facultativo o nome da Câmara era importante que Vossa Exa. o colocasse por uma questão de controlo das Câmaras que o vão respondendo. Sendo desde já salientado que o propósito final deste estudo é obter conclusões generalizadas, pelo que a divulgação dos dados é de forma agregada e totalmente anónima, toda a informação que nos facilite será tratada de maneira absolutamente confidencial e em nenhum caso se realizarão considerações particulares.

Por último agradecemos imenso que enviasse um e-mail de confirmação após preencher o referido inquérito.

Muito obrigada pela colaboração.

Eunice Pedrosa e Maria Antónia de Jesus

Anexo 4: *E-mail* enviado ao Presidente da Câmara Municipal

Exmo(a) Senhor(a) Presidente da Câmara Municipal,

Sou aluna de mestrado em Contabilidade do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa e encontro-me a realizar a Tese de mestrado intitulada “*Contabilidade de custos nas Autarquias locais da Região centro de Portugal*” sob a supervisão da Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus (ISCTE - IUL, Instituto Universitário de Lisboa).

O objetivo principal do referido estudo consiste em contribuir para o conhecimento da utilização da contabilidade de custos nos municípios Portugueses tal como verificar os fatores que podem estar relacionados com a sua utilização.

Para a realização desta investigação será aplicado um inquérito por questionário via *online* a todos os municípios Portugueses da zona centro.

O referido questionário encontra-se na página Web:

<https://docs.google.com/spreadsheets/viewform?formkey=dDRmVTIEc255UFkyVjBYZzJsblc2anc6MQ>

Perante a importância a nível académico e profissional da temática em estudo, venho por este meio solicitar a colaboração do responsável pela Contabilidade da Câmara Municipal nesta investigação.

Para além da colaboração do responsável pela contabilidade no preenchimento do referido questionário solicito também, que a terceira parte do inquérito seja preenchida pelo responsável pelo cálculo das taxas, tarifas e preços, mas caso não exista solicito que seja o responsável pela contabilidade a preencher também esta parte. Alertamos para a necessidade de respostas o mais rigorosas e precisas possíveis, estimando-se um tempo de resposta total de aproximadamente 10-15 minutos.

No referido inquérito apesar de ser facultativo o nome da Câmara era importante que fosse colocado por uma questão de controlo das Câmaras que o vão respondendo. Sendo desde já salientado que o propósito final deste estudo é obter conclusões generalizadas, pelo que a divulgação dos dados é de forma agregada e totalmente anónima, toda a informação que nos facilite será tratada de maneira absolutamente confidencial e em nenhum caso se realizarão considerações particulares.

Por último, agradecemos imenso que enviasse um e-mail de confirmação após preencher o referido inquérito.

Muito obrigada pela colaboração.

Eunice Pedrosa e Maria Antónia de Jesus

Anexo 5: E-mail de reforço enviado às Câmaras Municipais não respondentes

Exmo(a) Senhor(a) Presidente da Câmara Municipal/ Responsável pela Contabilidade da Câmara Municipal,

No passado mês de novembro enviei um e-mail relativamente ao questionário que realizei com a finalidade de efetuar um estudo para a minha tese de mestrado intitulada “*Contabilidade de custos nas Autarquias locais da Região centro de Portugal*”. Venho por este meio apelar para a sua resposta ao referido inquérito, uma vez que esta é bastante importante para o estudo em causa, pois com uma percentagem de respostas significativamente pequena o estudo não será conclusivo.

O tempo de resposta estimado ao referido questionário é de apenas 10-15 minutos e este encontra-se na página Web:

<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dDRmVTIEc255UFkyVjBYZzJsblc2anc6MQ>

Muito obrigada pela colaboração.

Eunice Pedrosa e Maria Antónia de Jesus