



Universidade de Aveiro

Ano 2023

**Ricardo André Alves
Esteves**

**Contabilidade de Gestão nos Municípios
Portugueses: adoção e divulgação**



Universidade de Aveiro
Ano 2023

**Ricardo André Alves
Esteves**

**Contabilidade de Gestão nos Municípios
Portugueses: adoção e divulgação**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controlo de Gestão, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Alberto Jorge Daniel Resende Costa, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro e coorientação científica da Professora Mestre Sónia Maria da Silva Barbosa, Assistente Convidada da Universidade de Aveiro.

o júri

Presidente

Professora Doutora Augusta da Conceição Santos Ferreira
Professora Coordenadora C/ Agregação, Universidade de Aveiro

Vogal – Arguente Principal

Professora Doutora Ana Maria Alves Bandeira
Professora Coordenadora, ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Vogal – Orientador

Professor Doutor Alberto Jorge Daniel Resende Costa
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

agradecimentos

Ao Professor Doutor Alberto Costa e à Professora Mestre Sónia Barbosa, pela orientação, pela paciência, compreensão e incentivo. Um obrigado por toda a ajuda prestada ao longo deste processo de desenvolvimento da dissertação, sendo os seus conhecimentos e dedicação indispensáveis para a realização da mesma.

Aos meus pais pelo esforço que sempre fizeram para que eu pudesse alcançar esta meta.

Aos inquiridos dos municípios, que despenderam do seu tempo para responderem ao questionário e sem os quais a realização desta investigação empírica não teria sido possível.

A todos os mencionados e a todos os que, de alguma forma, contribuíram para esta jornada, o meu muito obrigado.

palavras-chave

Administração Pública; Contabilidade de Gestão; Contabilidade de Custos; NCP 27; SNC-AP; Municípios; Adoção; Divulgação

resumo

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas estabelece a obrigatoriedade da implementação da contabilidade gestão nos municípios portugueses, prevendo a divulgação da respetiva informação na prestação de contas.

Neste contexto, a presente investigação tem como principais objetivos estudar a implementação da Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 nos municípios portugueses, no que se refere à adoção de um sistema de contabilidade de gestão e à divulgação da respetiva informação na prestação de contas. Para atingir estes objetivos, recolheram-se os dados através da realização de um questionário.

Os resultados obtidos demonstram que 66,3% dos municípios inquiridos já iniciou o processo de implementação da NCP 27. Os principais fatores que dificultam a sua implementação são a falta de recursos humanos e a dificuldade na obtenção dos dados para o sistema de contabilidade de gestão. Quanto à divulgação da informação da contabilidade de gestão prevista nos pontos 34 e 37 da NCP 27, a maioria dos municípios inquiridos limita-se a divulgar apenas os custos, não cumprindo com a exigência de divulgar informações relativas aos rendimentos e resultados.

keywords

Public Administration; Management Accounting; Cost Accounting; NCP 27; SNC-AP; Municipalities; Adoption; Reporting

abstract

The Accounting Standardization System for Public Administrations establishes the mandatory implementation of management accounting in Portuguese municipalities, foreseeing the disclosure of the respective information in the rendering of accounts.

In this context, the main objectives of this research are to study the implementation of the Public Accounting Standard (NCP) 27 in Portuguese municipalities, with regard to the adoption of a management accounting system and the disclosure of the respective information in the rendering of accounts. To achieve these objectives, data was collected through a questionnaire.

The obtained results show that 66,3% of the surveyed municipalities have already started the process of implementing NCP 27. The main factors hindering its implementation are the lack of human resources and the difficulty in obtaining data for the management accounting system. Regarding the disclosure of management accounting information as stipulated in points 34 and 37 of NCP 27, the majority of the surveyed municipalities only disclose costs, failing to comply with the requirement to disclose information on income and results.

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE TABELAS.....	iii
ÍNDICE DE FIGURAS.....	iv
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	v
LISTA DE SIGLAS.....	vi
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	3
2.1. Evolução da contabilidade pública em Portugal.....	3
2.2. SNC-AP.....	5
2.2.1. Surgimento do SNC-AP.....	5
2.2.2. Caracterização do SNC-AP.....	7
2.3. Contabilidade de gestão.....	9
2.3.1. Contabilidade de gestão nas administrações públicas.....	10
2.3.2. POCAL.....	11
2.3.3. RGTAL e o RFALEI.....	14
2.3.4. NCP 27.....	15
2.3.4.1. Sistemas de Custeio.....	16
2.3.4.2. Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos.....	18
2.3.4.3. <i>Activity Based Costing</i>	18
2.3.4.3.1. Vantagens.....	20
2.3.4.3.2. Limitações.....	21
2.3.4.4. Divulgação.....	22
2.4. Estudos empíricos.....	24
3. METODOLOGIA.....	28
3.1. Objetivos e Hipóteses de Investigação.....	28
3.2. Técnica de recolha de dados.....	29
3.3. Procedimentos de recolha e tratamento de dados.....	31
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	33

4.1. Análise de confiabilidade - Coeficiente Alfa de <i>Cronbach</i>	33
4.2. Caracterização da amostra	34
4.3. Adoção da contabilidade de gestão.....	36
4.4. Divulgação	39
4.5. Fatores que dificultam a implementação e utilidade da informação do Sistema de Contabilidade de Gestão (SCG)	43
4.6. Análise das Hipóteses de Investigação – Correlação de <i>Spearman</i>	46
4.6.1. Hipótese 1	46
4.6.2. Hipótese 2	49
5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA.....	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53
APÊNDICE I: INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	61
APÊNDICE II: <i>E-MAIL</i> ENVIADO AOS MUNICÍPIOS	68
APÊNDICE III: ESTATÍSTICAS DE CONFIABILIDADE	69
APÊNDICE IV: CONFIRMAÇÃO DAS HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO	72

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Os subsistemas de contabilidade: financeira, orçamental e de gestão	8
Tabela 2 - Alfa de <i>Cronbach</i>	33
Tabela 3 - Localização Geográfica dos Municípios (NUTS III).....	35
Tabela 4 - Adoção da Contabilidade de Custos: outros estudos.....	37
Tabela 5 - Adaptação do sistema para o disposto na NCP 27	38
Tabela 6 - Ano de implementação da Contabilidade de Gestão	38
Tabela 7 - Divulgação Relatório de Gestão	39
Tabela 8 - Divulgação dos pontos 34 e 37 da NCP 27	41
Tabela 9 - Fatores que influenciam a divulgação da informação	43
Tabela 10 - Fatores que dificultam a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão.....	44
Tabela 11 - Utilidade da informação	45
Tabela 12 - Correlação entre a localização dos municípios inquiridos e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão	48
Tabela 13 - Correlação entre a dimensão dos municípios inquiridos e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão	50

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Fichas e mapas de apuramento de custos do POCAL.....	13
Figura 2 - ABC vs Abordagem tradicional	19

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Dimensão dos Municípios Inquiridos	36
Gráfico 2 - Implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos	37
Gráfico 3 - Divulgação de mapas de informação.....	40
Gráfico 4 - Advertência/sanção por parte do Tribunal de Contas	42
Gráfico 5 - Relação entre a localização dos municípios e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão.....	48
Gráfico 6 - Relação entre a dimensão dos municípios inquiridos e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão.....	50

LISTA DE SIGLAS

ABC – *Activity Based Costing*

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCP – Comité de Normalização Contabilística Público

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

MI – Manual de Implementação

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NGP – Nova Gestão Pública

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RFALEI – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

RGTAI – Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais

SCC – Sistema de Contabilidade de Custos

SCG – Sistema de Contabilidade de Gestão

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

TC – Tribunal de Contas

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de gestão e os seus instrumentos têm vindo a ser implementados no setor público em todo o mundo. Este sistema desempenha um papel crucial no apoio aos processos internos da gestão pública, bem como na responsabilização pela prestação de contas (vertente externa), conforme estipulado nos pontos 3 e 5 da Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27. De facto, a gestão dos recursos financeiros dos cidadãos confiados ao setor público, implica uma responsabilidade significativamente maior do que a encontrada no contexto empresarial.

Este subsistema de contabilidade de gestão emerge, assim, como uma ferramenta de extrema utilidade para o setor público, proporcionando aos gestores e políticos a capacidade de avaliar se estão a gerir de forma eficiente, eficaz e económica (Teixeira, 2016). Torna-se imperativo para a Administração Pública controlar e gerir, de forma adequada, os custos dos serviços prestados, uma vez que uma gestão eficaz desses recursos permite a oferta de outros serviços e a otimização dos recursos disponíveis.

Em Portugal, a obrigatoriedade de implementar um sistema de contabilidade de custos/gestão nos municípios remonta a 2002, com a entrada em vigor do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). No entanto, contrariando as expectativas, a taxa de implementação da contabilidade de custos de acordo com aquele plano permaneceu notavelmente baixa, como apurado no estudo sobre o tema realizado por Pereira e Romão (2015).

Uma das principais razões apontadas para a não adoção de um sistema de contabilidade de custos/gestão pelos municípios reside na exclusão dos documentos produzidos por este sistema, do conjunto de informações exigidas pelo Tribunal de Contas (TC), conforme indicado por Costa (2008). Por outro lado, um dos principais motivos que levam à sua implementação é a promulgação de novas normas, que tornam obrigatória a adoção deste sistema de contabilidade, como também destacado no estudo de Pereira e Romão (2015).

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) e a subsequente exigência por parte do TC, da apresentação de informações provenientes do sistema de contabilidade de gestão, torna-se essencial avaliar se, face a estas mudanças, os municípios portugueses já adotaram a NCP 27 e se estão a divulgar a informação daquele subsistema contabilístico de acordo com estipulado na referida norma.

Assim, impulsionados pela importância e relevância do tema, o recente desenvolvimento em Portugal, bem como pela escassez de estudos nesta área, a presente investigação tem como principais objetivos verificar se os municípios portugueses já implementaram um subsistema de contabilidade de gestão de acordo com a NCP 27, em especial quanto à exigível divulgação da informação a que a mesma obriga.

A fim de responder aos objetivos delineados a dissertação encontra-se estruturada em quatro capítulos. Após esta introdução, procede-se, num segundo capítulo, à revisão de literatura, na qual se contextualiza o tema a desenvolver, abordando a evolução da contabilidade pública em Portugal, a contabilidade de custos/gestão no âmbito do POCAL, Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI) e na NCP 27.

No terceiro capítulo, a metodologia, são detalhadas as hipóteses de investigação, efetua-se a caracterização da amostra, a técnica de recolha de dados e descreve-se o tratamento e análise de dados. Posteriormente, são analisados os resultados obtidos, com vista a validar ou refutar as hipóteses de investigação.

No último capítulo, procede-se a uma síntese da investigação desenvolvida, apresentando as principais conclusões e limitações do estudo, bem como sugestões para investigação futura.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Evolução da contabilidade pública em Portugal

A contabilidade pública, até ao final da década de 80 do século passado, caracterizava-se por ser essencialmente orçamental, onde a preocupação principal eram as despesas públicas, o cumprimento do orçamento e da lei. O método de registo utilizado era unigráfico (partidas simples) e efetuado em base de caixa, onde as obrigações e os direitos eram reconhecidos no momento da entrada ou saída dos valores monetários (Carvalho & Nogueira, 2006; Custódio & Viana, 2019; Ferreira, 2023).

Em 1986, com a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, era expectável que houvesse uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países desenvolvidos, uma vez que passou a existir uma maior exigência em termos de rigor das contas públicas (Custódio & Viana, 2019). No entanto, essa reforma não aconteceu no imediato, tendo apenas, em 1989, sido dado o primeiro passo legislativo com a revisão dos artigos 108.º a 110.º da Constituição da República Portuguesa, onde se procedeu a uma alteração na estrutura do Orçamento e dos princípios e métodos de gestão orçamental (Almeida & Marques, 2002).

Segundo Carvalho e Nogueira (2006), só no princípio dos anos 90 é que se iniciou, em definitivo, o processo de reforma da contabilidade pública portuguesa, aproximando-a ao sistema contabilístico vigente no setor privado. Na base da reforma estiveram a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro) e, por fim, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, que estabeleceu o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE).

Este último decreto-lei substituiu 31 diplomas da contabilidade pública que já estavam em vigor desde 1908 (Marques, 2003) e veio complementar a Lei de bases da contabilidade pública, originando a seguinte organização nos serviços:

- Serviços com Autonomia Administrativa (regime geral): sistema de contabilidade orçamental, assente numa base de caixa modificada, unigrafia, contabilidade de compromissos e organização de uma contabilidade de custos;
- Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira (regime excecional): sistema de contabilidade orçamental e contabilidade financeira, digrafia, enquadrado no Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Em 1997, é publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que teve como principal objetivo “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos — contabilidade orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, preâmbulo, ponto 6).

Segundo Marques (2003), o novo normativo podia constituir um poderoso instrumento de apoio à tomada de decisão dos gestores e deveria permitir o controlo financeiro e a disponibilização da informação, de forma a garantir uma maior transparência da situação financeira e patrimonial das entidades públicas.

O POCP tinha como principais novidades a reintrodução do método digráfico e a criação de um plano de contas (adaptado do POC) que contemplava contas relacionadas com a contabilidade orçamental (classe 0), contabilidade financeira (classe 1 a 8) e também da contabilidade analítica (classe 9). Para a contabilidade orçamental o POCP previa a utilização do regime de caixa, enquanto que, para a contabilidade financeira e analítica, o regime do acréscimo.

O POCP aplicava-se obrigatoriamente a todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local, que não tivessem natureza de empresa pública (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro).

Mais tarde e devido à dimensão de alguns setores da Administração Pública, aliada às características específicas de algumas entidades, foi necessário aprovar quatro planos setoriais: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação), Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) (Almeida & Marques, 2002).

Segundo Silva et al. (2016), a aprovação destes planos foi um marco importante na reforma da contabilidade pública em Portugal, uma vez que assinala a mudança da contabilidade pública tradicional para uma contabilidade pública moderna, com sistemas contabilísticos adequados e capazes de responder às necessidades de gestão, contribuindo para a implementação da Nova Gestão Pública (NGP).

A NGP surge com o objetivo de dar resposta aos problemas da Administração Pública, partindo do princípio de que as técnicas utilizadas no setor privado são melhores do que as utilizadas no setor público. Rodrigues (2009) define a NGP como sendo um conjunto

de práticas ligadas à introdução de mecanismos de mercado e à adoção de ferramentas de gestão do setor privado na Administração Pública.

Com este novo modelo, procura-se que as entidades do setor público apliquem os conceitos da gestão privada, incluindo a descentralização, a definição de objetivos mensuráveis, avaliação de desempenho e a responsabilização. Para além disso, pretende-se não só melhorar a eficiência e reduzir custos, mas também, melhorar a redistribuição dos recursos, aumentando o bem-estar social (Boston et al., 1996).

Todavia, a referida existência de diversos planos de contas para os diferentes setores da administração pública, levou a uma normalização descoordenada dificultando a comparabilidade das demonstrações financeiras e impossibilidade de obter informação financeira consolidada (Fernandes, 2009).

2.2. SNC-AP

2.2.1. Surgimento do SNC-AP

Com a crise instalada na Europa em 2010, a União Europeia sentiu a necessidade de realizar reformas adicionais na contabilidade pública, com vista a um aumento da transparência e maior *accountability* das contas públicas (Custódio & Viana, 2019; Gomes, 2014).

A necessidade da reforma ficou refletida na Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro, onde é referido que “os Estados-Membros devem criar sistemas contabilísticos que abranjam, de forma integral e coerente, todos os subsectores da administração pública e contenham as informações necessárias para gerar dados de exercício, com vista à elaboração dos dados baseados no SEC 95” (ponto 1 do artigo 3.º).

Além da pressão a nível externo, também no contexto nacional o Governo, através do Ministério das Finanças, impelia para a introdução de novas práticas na contabilidade pública (Gomes, 2014), resultando tal comportamento do facto do POCP se encontrar desatualizado, fragmentado e inconsistente.

Segundo o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP, 2013), a fragmentação e a inconsistência provieram, por um lado, do facto de ter existido um avanço nos sistemas contabilísticos das empresas (SNC) e das entidades do sector não lucrativo (SNC-ESNL) e, por outro lado, do POCP ter como referência e base conceptual

o POC empresarial que, entretanto, tinha sido revogado com a entrada em vigor do SNC, ou seja, o POCP passou a ter como suporte um normativo desatualizado.

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas – SNC-AP) a fragmentação existente afetava a eficiência na consolidação de contas no setor público, uma vez que havia diferentes planos contabilísticos para cada setor, o que originava a realização de muitos ajustamentos que não eram desejáveis e que colocavam em causa a fiabilidade da informação.

Esta situação trazia problemas para todo o setor público, com particular incidência para entidades como a Direção Geral do Orçamento (DGO), a Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL) e o Instituto Nacional de Estatística (INE), pois são as que têm de agregar a informação produzida, com base em sistemas de informação orçamental e financeira, que são inconsistentes para construir indicadores macroeconómicos indispensáveis à tomada de decisão, no âmbito das políticas orçamental e monetária ao nível da União Europeia (preâmbulo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Para colmatar todos os problemas existentes, o governo português atribuiu à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho, a responsabilidade pela elaboração de um único sistema de normalização contabilística que fosse ao encontro das normas internacionais de contabilidade (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*) e das normas nacionais do setor empresarial (Gonçalves et al., 2017), surgindo então o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que veio revogar o POCP e os seus planos setoriais.

Inicialmente, este novo normativo era para entrar em vigor a 1 de janeiro de 2017, mas as condições técnicas, legais e institucionais que seriam necessárias para a sua aplicabilidade não foram asseguradas atempadamente (Martins, 2017), pelo que o Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, adiou a sua entrada em vigor para o dia 1 de janeiro de 2018. Nesta data toda a administração pública começou a implementar o SNC-AP, exceto as entidades da Administração local, que tiveram sucessivos adiamentos, sendo que só iniciaram a sua aplicação no dia 1 de janeiro de 2020 (n.º 1 do artigo 86.º do Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho).

No entanto, podem existir situações de maior complexidade que exigem um período mais alargado para a completa adoção do novo referencial. Esta mesma situação encontra-se

prevista na FAQ 47 da CNC, que prevê, em consonância com a IPSAS 33, a possibilidade de, em certas circunstâncias de complexidade, o processo de transição ter uma duração até três anos. Cabe ao órgão de gestão avaliar se as situações em análise se enquadram no processo de transição para o SNC-AP e se apresentam complexidade que se encaixe no enquadramento normativo subsidiário preconizado na IPSAS 33, garantindo a devida justificação e divulgação (CNC, 2019)

2.2.2. Caracterização do SNC-AP

A introdução do novo normativo permite reforçar a implementação do regime do acréscimo na contabilidade, sem descuar a atual base de caixa modificada, estabelecendo os fundamentos de um orçamento do estado em regime de acréscimo. Além disso, prevê a elaboração de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, com o objetivo de aproximar a contabilidade pública da contabilidade nacional e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores (preâmbulo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

De acordo com o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP assenta nos seguintes pilares:

- Estrutura concetual da informação financeira pública;
- 27 normas de contabilidade pública (NCP), das quais da NCP 1 à NCP 25 são convergentes com as IPSAS e integram o subsistema de contabilidade financeira, a NCP 26 integra o subsistema de contabilidade orçamental e a NCP 27 o subsistema de contabilidade de gestão;
- Plano de Contas Multidimensional (PCM) – tal como o nome indica, é um plano de contas que pode ser utilizado na contabilidade orçamental, financeira e nas contas nacionais, bem como para efeitos de cadastro de bens e direitos;
- Modelos de demonstrações financeiras.

Contrariamente ao POCP, onde não existia esta componente, a estrutura concetual prevista no SNC-AP define os conceitos presentes no desenvolvimento das normas de contabilidade pública, para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros (n.º 1, Anexo I, Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

A estrutura concetual tem como base a estrutura concetual emitida pelo IPSASB e apenas é aplicável nas primeiras 25 NCP, ou seja, não tem aplicação no subsistema de contabilidade orçamental (NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental), nem no subsistema contabilidade de gestão (NCP 27 – Contabilidade de gestão), visto que visam satisfazer necessidades de informação distintas das satisfeitas pelas demonstrações financeiras de finalidade geral.

O diploma legal que aprovou o SNC-AP caracteriza os três subsistemas de contabilidade da seguinte forma:

Tabela 1 - Os subsistemas de contabilidade: financeira, orçamental e de gestão

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Orçamental	Contabilidade de Gestão
Definição	“permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma determinada entidade” (n.º 3, do artigo 4.º)	“visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental” (n.º 2, do artigo 4.º)	“permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (n.º 4, do artigo 4.º)
Normas	NCP 1 a 25	NCP 26	NCP 27
Plano de contas	Classe 1 a 8	Classe 0	Classe 9, no entanto não está desenvolvida no SNC-AP

Fonte: Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Segundo o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP “aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas”.

As entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública, não sendo obrigadas a apresentar a mesma informação das entidades que estão incluídas no regime geral (artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro), sendo que a Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, concretiza o referido regime, distinguindo as microentidades das pequenas entidades.

Para efeitos do SNC-AP, consideram-se pequenas entidades aquelas que apresentem, nas duas últimas prestações de contas, um montante global de despesa orçamental paga superior a 1 000 000€ e inferior ou igual a 5 000 000€. Por sua vez, as microentidades são aquelas que, integrando o âmbito do SNC-AP, apresentam, nas duas últimas prestações de contas, um montante global de despesa orçamental paga igual ou inferior a 1 000 000€ (artigo 3.º e 4.º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto).

O regime simplificado aplicável às pequenas entidades é composto por: norma de contabilidade pública para as pequenas entidades (NCP-PE); NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental; NCP 27 - Contabilidade de Gestão e o Plano de Contas Multidimensional (PCM). Enquanto o regime simplificado para as microentidades é composto pela NCP 26 e obriga a divulgação do inventário do património (artigo 6.º e 7.º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto). De realçar que tanto as microentidades como as pequenas entidades, podem optar por se enquadrar num normativo mais exigente.

Este regime veio permitir às entidades com poucos recursos humanos e financeiros, poderem dar uma resposta eficaz e adequada às exigências do seu dia-a-dia, permitindo, através deste regime, efetuar uma boa gestão financeira, aumentar a transparência das contas públicas e, conseqüentemente, satisfazer a generalidade dos cidadãos (Martins, 2017).

2.3. Contabilidade de gestão

A contabilidade de gestão, anteriormente conhecida como contabilidade de custos ou analítica, surgiu devido à necessidade de conhecer de forma mais rigorosa os custos de produção (Martins, 2017).

A preocupação em conhecer e registar os custos remonta aos primórdios do século XV. No entanto, foi durante a Revolução Industrial em Inglaterra, quando o método de produção industrial emergiu, que se tornou imperativo adquirir conhecimentos mais precisos sobre os gastos de produção. Isso deveu-se à introdução do novo método de fabricação, que permitia uma produção industrial em larga escala de produtos idênticos (Abdel-Kader & Luther, 2006; Martins, 2017).

A contabilidade dos custos de produção era substancialmente rudimentar, priorizando a disponibilização de registos e relatórios à gestão relativos a operações passadas. A maioria das decisões eram tomadas com base em informações históricas,

complementadas com a intuição sobre o potencial sucesso das propostas de ação (Caiado, 2012).

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) a evolução da contabilidade de gestão caracteriza-se por quatro fases (Abdel-Kader & Luther, 2006): a primeira fase situa-se nos anos anteriores a 1950, onde a contabilidade de gestão se baseava na determinação dos custos e análise financeira através da utilização dos orçamentos e técnicas desta contabilidade; a segunda fase, entre 1950 e 1965, está relacionada com a adoção de técnicas visando o fornecimento de informação destinada ao planeamento e controlo de gestão; a terceira fase, entre 1965 e 1985, põe em evidência a utilização da análise de processos e gestão de custos de modo a reduzir o desperdício dos recursos que são utilizados nos processos de negócio; na última fase, que teve início em 1985, a atenção incide na criação de valor através da utilização de recursos, utilizando técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do acionista e o valor da inovação organizacional (Abdel-Kader & Luther, 2006).

2.3.1. Contabilidade de gestão nas administrações públicas

As entidades do setor público em todo o mundo têm vindo a implementar a contabilidade de gestão e os seus instrumentos, no sentido de aumentar a transparência, a eficiência e a eficácia de atuação (Gomes et al., 2011).

As administrações públicas operam num ambiente bastante complexo, que está em constante mudança, caracterizado pela crescente globalização e aumento da competição de mercado. Para as entidades estarem preparadas para a tendência de mudança, torna-se essencial a implementação da contabilidade de gestão, sendo as suas ferramentas uma importante fonte de informação organizacional (Kurunmaki et al., 2003).

Costa e Carvalho (2006) reforçam a importância da contabilidade de gestão nas administrações públicas, referindo que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais não é suficiente para dar resposta às necessidades dos gestores públicos e para estes tomarem as melhores decisões. A informação disponibilizada pela contabilidade financeira não permite a planificação e o controlo necessário (Marcos & Naia, 2001). Além disso, a informação financeira não reflete o que ficou por concretizar, o que pode resultar em prejuízos decorrentes de desperdício, ineficiência, subutilização ou má utilização dos recursos (Teixeira, 2009).

Por outro lado, a informação que é proporcionada pela contabilidade de gestão, para além de ser importante a nível interno para os gestores públicos, também é muito importante para os cidadãos, contribuintes e utentes. Estes utilizadores externos precisam de conhecer a informação interna, para avaliarem se os recursos estão a ser aplicados de forma racional (Costa & Carvalho, 2006).

No entanto, segundo Soldevila e Vivas (2011) existem alguns casos em que a adoção da contabilidade de gestão não é para conhecer o custo dos serviços prestados, nem para ajudar a definir taxas e preços públicos onde, na maioria, são dados preços sem fundamento detalhado nem científico dos custos, nem para tomar decisões, mas sim para cumprir o que está no normativo.

Em Portugal, a implementação da contabilidade analítica na administração pública foi, pela primeira vez, mencionada em 1992, no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, onde no artigo 16.º é referido que “os serviços ou organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão”. Mais tarde, com a aprovação do POCP, tornou-se obrigatória a sua implementação nas entidades públicas.

Tal como já foi referido anteriormente, devido às diferentes necessidades de informação dos diferentes setores de atividade da administração pública, foram aprovados planos para a saúde, autarquias locais, educação e instituições de solidariedade social e segurança social, apresentado em cada um deles um modelo específico de implementação da contabilidade analítica.

2.3.2. POCAL

O primeiro plano setorial a ser aprovado foi o POCAL e tem como objetivo a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, de forma que constitua um instrumento de apoio à gestão dos gestores autárquicos. O POCAL é obrigatório para todas as autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e para as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro).

No POCAL, ao contrário do POCP e dos restantes planos setoriais, é adotada a designação de “contabilidade de custos” em vez de “contabilidade analítica”. Segundo Coelho (2019) a contabilidade de custos tem como principal foco o apuramento dos

custos associados à produção de um produto ou serviço, com intuito de contribuir para a fixação adequada dos preços. Enquanto a contabilidade analítica, para além de permitir o cálculo dos custos do produto ou do serviço, também é uma ferramenta de análise e de controlo de custos da organização, onde é efetuada um conjunto de tratamentos elementares da informação contabilística.

De acordo com Carvalho et al. (2008), comparativamente com os outros planos setoriais, o POCAL apresenta uma abordagem menos ambiciosa, uma vez que se restringe à análise dos custos, não incorporando os aspetos relacionados com rendimentos e resultados.

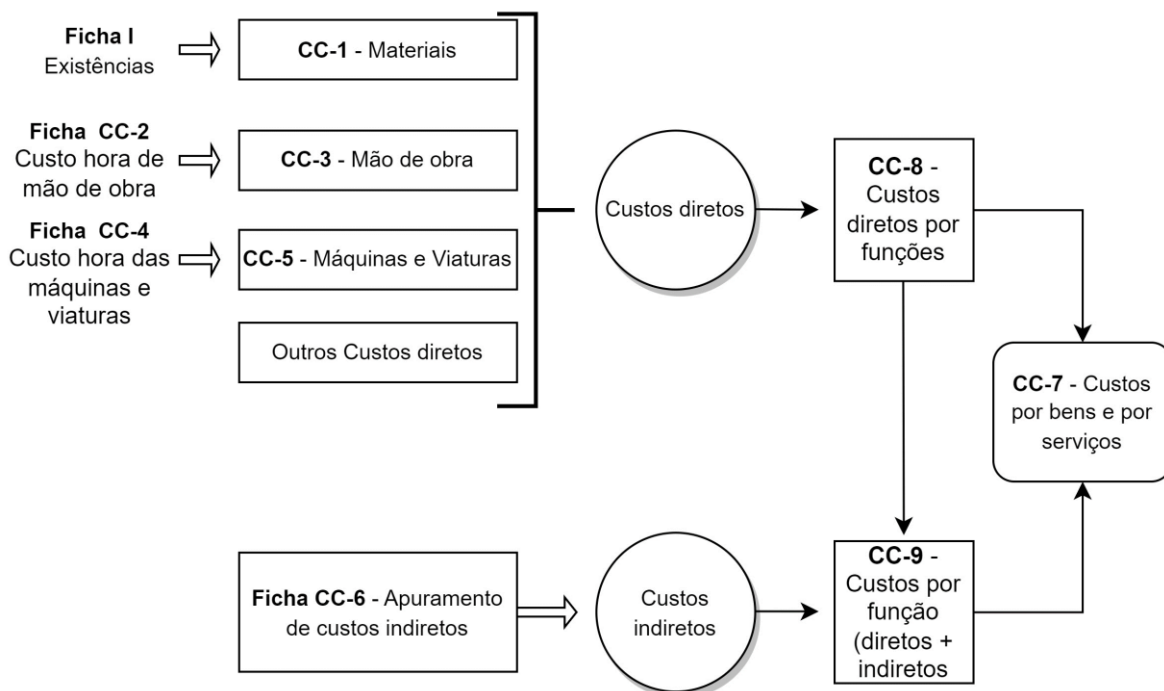
No ponto 2.8.3 do POCAL é estabelecido que a contabilidade de custos “é obrigatória para o apuramento de custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”. Este apuramento dos custos de um bem ou serviço é realizado mediante a agregação dos custos diretos e indiretos associados a esse objeto de custo. O custo direto refere-se à alocação direta ao bem ou serviço em questão, enquanto o custo indireto é atribuído ao referido bem ou serviço através da aplicação dos coeficientes de imputação correspondentes (Horngren et al., 2012).

No POCAL a imputação dos custos indiretos efetua-se, após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram (POCAL: 2.8.3.3.).

O ponto 2.8.3.6 do POCAL refere que os documentos da contabilidade de custos, cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do próprio diploma, consubstanciam-se nas seguintes fichas: materiais (CC-1); cálculo do custo/hora da mão de obra (CC-2); mão de obra (CC-3); cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4); máquinas e viaturas (CC-5); apuramento dos custos indiretos (CC-6); apuramento de custos de bens ou serviços (CC-7); apuramento de custos diretos da função (CC-8) e apuramento de custos por função (CC-9).

De acordo com Costa e Carvalho (2006) as fichas previstas no POCAL servem para apoiar o cálculo dos custos por funções, bens e serviços, sendo necessário seguir os seguintes passos presentes na figura 1:

Figura 1 - Fichas e mapas de apuramento de custos do POCAL



Fonte: Adaptado de Costa e Carvalho (2006)

Segundo Gomes et al. (2011) o POCAL prevê a utilização do sistema de custeio total na determinação do custo por funções, bens e serviços, na medida em que considera que devem ser incluídos, no apuramento do custo, os custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.

É importante notar que, de acordo com o POCAL, as autarquias locais não são obrigadas a elaborar uma demonstração de resultados por funções, conforme especificado no ponto 2.2 do referido diploma que o aprovou.

Apesar dos requisitos introduzidos pelo POCAL, nomeadamente o uso de mapas de custos, de um classificador funcional e de critérios de repartição dos custos indiretos, não foi desenvolvido um modelo para a efetiva implementação do sistema de contabilidade de custos (SCC). Ou seja, dado que se trata de informação de apoio à gestão, cabe a cada entidade a tarefa de desenvolver o modelo que melhor se adapta à sua realidade: isso inclui a definição dos objetivos pretendidos com o sistema, a escolha dos indicadores de gestão a serem utilizados, a identificação das fontes de dados a recolher, o envolvimento político, a articulação entre as atividades e os outputs obtidos, bem como a criação de centros de custos (Gomes et al., 2009).

2.3.3. RGTAL e o RFALEI

No seguimento do POCAL, entrou em vigor o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTAL) e a Lei das Finanças Locais (LFL), atualmente designado Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI), que reforçam a obrigatoriedade de aplicação de um SCC por parte das autarquias (Alexandre et al., 2015; Gomes et al., 2011; Jesus et al., 2014).

O RGTAL (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro) estabelece a imposição da proporcionalidade na determinação do valor das taxas a serem praticadas pelas Autarquias, ou seja, o valor a cobrar ao particular não deve exceder o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo próprio (artigo 4.º do RGTAL). Além disso, salienta que as taxas das autarquias locais devem ser criadas através de regulamentos aprovados pelos respetivos órgãos deliberativos. Estes regulamentos devem conter, entre outros elementos, a especificação da base de incidência objetiva e subjetiva das taxas, bem como o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a serem praticadas.

O RFALEI (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro) reforça 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 no estabelecimento das taxas e preços praticados pelos municípios (artigo 20.º).

Refira-se, por fim, que no artigo 8.º do RGTAL é exigida a fundamentação económico-financeira do valor das taxas a serem praticadas, abrangendo tanto os custos diretos como os indiretos e no RFALEI (artigo 21.º), os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos (em gestão direta, pelos serviços municipalizados ou por empresas locais), não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.

2.3.4. NCP 27

A NCP 27, que integra o anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, é uma norma destinada exclusivamente à contabilidade de gestão, sendo o seu objetivo “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NCP 27: 1).

O SNC-AP, ao dedicar uma norma específica à contabilidade de gestão, revela uma clara aposta na melhoria da *accountability* e na produção de informação com vista à melhoria das decisões dos gestores públicos (Gomes et al., 2015).

Tal como já constava do POCP, os sistemas de contabilidade de gestão a desenvolver nas administrações públicas devem ter em conta os dois tipos de utilizadores: os internos, no sentido de apoiar os processos internos de gestão pública e os externos, onde o sistema deve contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (NCP 27: 3, a)).

A NCP 27 está estruturada em seis partes: os objetivos a atingir pela norma; o âmbito da utilização da contabilidade de gestão e o tipo de informação que deve proporcionar; as características qualitativas da informação; os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos (onde indica qual a metodologia mais adequada a utilizar); as divulgações a efetuar (onde refere os elementos mínimos a divulgar por subsetor - educação, saúde e autarquias).

Esta norma apresenta as linhas orientadoras para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão (SCG), destinado a produzir informação sobre os custos e, sempre que necessário, sobre rendimentos e resultados, para auxiliar o processo de tomada de decisão dos gestores e dirigentes públicos. Para isso, o sistema a implementar deve permitir (Alexandre et al., 2015; Carvalho et al., 2008; Custódio & Viana, 2019; Martins, 2017):

- Apurar e conhecer os custos associados aos objetos de custo, sendo que o seu conhecimento irá permitir valorizar de uma forma rigorosa os produtos fabricados ou os serviços prestados;
- Apoiar na determinação de preços e taxas a aplicar, como é o caso das entidades do setor local, onde os preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo;

- Apoiar as decisões económicas, como por exemplo: se a entidade deve continuar responsável diretamente por determinado serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas;
- Apoiar no planeamento e no controlo e na justificação para um plano de redução de custos;
- Medir o desempenho (eficiência, eficácia e economia);
- Facilitar a elaboração do orçamento;
- Auxiliar na elaboração do Relatório de Gestão e de outros documentos de prestação de contas, nomeadamente a demonstração dos resultados por funções.

A norma define os diferentes tipos de custos, bem como os sistemas de custeio e reforça que a informação produzida pela contabilidade de gestão se baseia nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na estrutura concetual do SNC-AP (Fiabilidade, Oportunidade, Comparabilidade e Custo/benefício).

De realçar que a norma tem a particularidade de abordar a responsabilidade social e ambiental: a NCP 27 reflete uma elevada preocupação ambiental e demonstra-o, através de contas específicas, para obtenção de informação sobre gastos e rendimentos ambientais (Galvão & Teixeira, 2019).

2.3.4.1. Sistemas de Custeio

Com a reforma que abrangiu toda a administração pública, a NCP 27 incorporou os sistemas de custeio utilizados na contabilidade de gestão do setor privado. Na administração pública foram assim adotados os seguintes sistemas de custeio (NCP 27: 3):

- Sistema de custeio total;
- Sistema de custeio variável;
- Sistema de custeio direto;
- Sistema de custeio racional;
- Custo padrão.

Embora seja permitida a utilização de qualquer um dos sistemas de custeio mencionados, o Manual de Implementação (MI) (CNC, 2017) considera o sistema de custeio total como o mais apropriado a ser adotado pelas entidades da administração

pública. O sistema de custeio total segue uma base de imputação de todos os gastos diretos e indiretos aos objetos de custo ou atividades finais, com exceção dos gastos não recorrentes (NCP 27: 8). Ou seja, o sistema segue uma abordagem de absorção, incorporando no custo de cada produto, tanto os custos fixos como os variáveis (Saraiva & Quesado, 2023).

Relativamente ao sistema de custeio variável, é um sistema que imputa apenas os gastos variáveis aos objetos de custo ou atividades finais, excluindo os gastos fixos e os gastos não recorrentes aos produtos, serviços ou atividades finais (NCP 27: 8). Na prática, o sistema de custeio variável não tem aplicação na administração pública, devido à orientação genérica de evitar os gastos não incorporados. Com este sistema, todos os custos fixos não são incorporados (Martins, 2017).

O sistema de custeio direto, conforme sugere a própria designação, apenas imputa os gastos diretos aos objetos de custo ou atividades finais, não incorporando nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos (NCP 27: 8). De acordo com Martins (2017) o sistema de custeio direto demonstra ser bastante adequado e rigoroso; no entanto, não é muito utilizado uma vez que se torna difícil afetar os custos de forma precisa, existindo o risco de haver custos não incorporados.

No que diz respeito ao sistema de custeio racional, são imputados aos objetos de custo ou atividades finais, os gastos totais depois de deduzidos os gastos de subatividade (NCP 27: 8). Desempenha um papel importante na definição de preços ou taxas a aplicar pela administração pública, visto que não permite que os gastos de ineficiência sejam afetados ao consumidor final (Martins, 2017).

Por fim, o método de custeio designado como custo padrão, constitui uma abordagem que atribui os gastos a objetos de custo, com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados, ao invés de se basear apenas nos gastos reais suportados. Além disso, este sistema corresponde ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços ou aos produtos produzidos (NCP 27: 8). Por outras palavras, o sistema de custo padrão utiliza estimativas de cada elemento do custo de produção (matérias-primas, mão de obra e gastos gerais de fabrico), permitindo à gestão saber quanto é que um produto devia custar. Subsequentemente, após o cálculo do custo padrão, é possível compará-lo com o custo real, permitindo assim calcular as diferenças resultantes e analisar as suas causas (Caiado, 2012).

2.3.4.2. Critérios de afetação e imputação dos custos indiretos

Os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo. A norma salienta a importância de escolher de forma criteriosa, uma base de imputação apropriada, com vista a garantir uma maior fiabilidade da informação (NCP 27: 11).

As entidades podem optar por uma base de imputação única, onde existe apenas uma base para repartir todos os gastos indiretos, ou então uma base de imputação múltipla, onde se utilizam várias bases, sendo a selecionada para cada situação, a que melhor traduz a relação causa efeito, com os fatores que provocaram a existência dos custos.

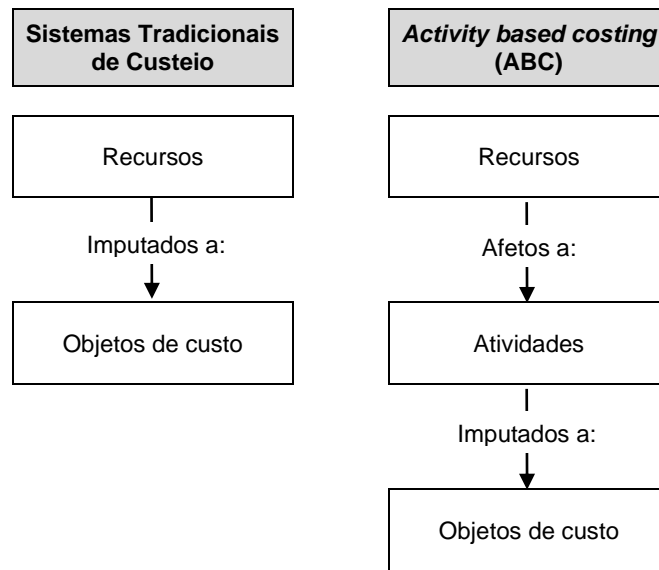
A norma recomenda que as entidades optem pela base de imputação múltipla, principalmente nos casos em que os gastos indiretos têm um peso significativo nos gastos totais (NCP 27: 14).

2.3.4.3. *Activity Based Costing*

No seguimento da preocupação com os gastos indiretos, a norma recomenda a implementação do *Activity Based Costing* (ABC) para o apuramento dos custos, referindo que é o método “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades” (NCP 27: 21).

O método ABC “caracteriza-se pela acumulação dos custos através de atividades homogéneas (*activity cost pools*) de uma organização, seguindo-se a sua afetação aos produtos/serviços através indutores/condutores de custos (*activity cost drivers*)” (Ferreira et al., 2014, p. 265). Ou seja, no ABC são as atividades que consomem recursos e não os produtos, como acontece nos métodos tradicionais (NPC 27: 19).

Figura 2 - ABC vs Abordagem tradicional



Fonte: Adaptado de Canha (2007)

Segundo Cooper e Kaplan (1998), a implementação deste método de custeio justifica-se quando: os custos indiretos são relevantes na estrutura total de custos, existe uma grande diversidade de atividades e há uma significativa variedade da gama de produtos/serviços. Para além disso, é necessário existir sempre duas condições, caso contrário torna-se impossível a aplicação deste sistema. Primeiro é necessário existir homogeneidade de tarefas, no sentido de ser possível determinar as atividades primárias e secundárias. A segunda condição é ser possível arranjar uma unidade de medida (*cost driver* ou indutor de custo), de forma a imputar o custo da atividade ao produto/serviço.

Caso seja possível identificar o que foi referido anteriormente, a implementação do método deve seguir as seguintes etapas (NCP 27: 20):

- Definir as atividades organizando-as entre atividades primárias e auxiliares;
- Identificar os recursos de cada atividade e proceder à respetiva afetação;
- Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade;
- Apurar o custo unitário de cada indutor de custo;
- Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços por multiplicação do custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades consumidas, por cada bem ou serviço.

2.3.4.3.1. Vantagens

A implementação deste modelo pode trazer alguns benefícios para as entidades públicas, nomeadamente na melhoria da tomada de decisão (Jordan et al., 2011). O ABC pode ser importante quando as entidades estão a tomar uma decisão sobre um determinado serviço, inclusivamente nas situações em que estão a prever efetuar cortes, pois permite identificar as fontes dos principais custos (Oseifuah, 2014).

Para além deste benefício, Ferreira et al. (2014) também mencionam outros, tais como:

- A informação que é gerada por este sistema permite identificar eventuais falhas que ocorram ao longo do processo de fabricação ou prestação de serviço;
- Calcula com maior precisão o custo dos produtos/serviços, para posteriormente determinar os preços e tarifas;
- “Incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade” (Ferreira et al., 2014, p. 304).

Os mesmos autores referem que o modelo ABC faculta a possibilidade de eliminar as atividades que não geram valor; porém, nas Administrações Públicas, a eliminação dessas atividades pode não ser o mais desejado (Borrvalho et al., 2017). Assim sendo, o ponto 26 da NCP 27 menciona que o método permite, sim, ajudar os gestores públicos a concentrarem as suas atenções e energias nas atividades que acrescentam valor ao cidadão/utente.

A norma também refere que o ABC permite realizar o *benchmarking* com outras entidades do mesmo setor de atividade, permitindo comparar os custos unitários dos indutores de custos de forma a melhorar as suas práticas.

Em suma, a implementação do modelo ABC contribui para a melhoria contínua das atividades das organizações, pois aumenta a sua competitividade (Ferreira et al., 2014) e facilita a fixação de objetivos (NCP 27: 26).

2.3.4.3.2. Limitações

Inicialmente, quando Johnson e Kaplan realizaram a aplicação do ABC em termos acadêmicos, não aparentava ter qualquer problema. Contudo, quando começou a ser aplicado nas empresas, aperceberam-se que este sistema, como tantos outros, não era perfeito e apresentava as suas limitações (Jordan et al., 2011).

Segundo Ferreira et al. (2014), o ABC é um método com um processo de implementação extremamente complexo e que pode originar, na sua fase de construção, custos demasiado elevados. Os mesmos autores referem, também, que pode ser difícil obter dados de forma a identificar as atividades da entidade. Para além disso, também pode haver dificuldades em identificar os *cost drivers* a utilizar, sendo que posteriormente pode consumir-se muito tempo a efetuar a sua manutenção e a mantê-los atualizados (Jordan et al., 2011).

De acordo com Caiado (2012), também existe a possibilidade de haver comportamentos de resistência por parte dos colaboradores da entidade, face à necessidade de existir um controlo permanente das suas atividades.

Martins e Mota (2016) referem que, nos hospitais públicos e nas autarquias de média e grande dimensão, o ABC implica a agregação das inúmeras atividades, inicialmente identificadas, o que pode levar a perdas de homogeneidade e a erros de agregação, podendo haver assim erros na atribuição dos recursos às respetivas atividades. Ou seja, pode abrir a porta a alguma arbitrariedade na imputação dos gastos indiretos aos objetos de custo (Ferreira et al., 2014).

Apesar destas limitações, segundo Oseifuah (2014), a longo prazo, os benefícios derivados da implementação do sistema ABC, por norma, superam e muito os custos despendidos. No entanto, Martins e Mota (2016) não partilham da mesma opinião e referem que o mais frequente é existirem custos elevados que não correspondem a benefícios significativos, ou seja, a relação custo-benefício não compensa (Baird et al., 2004).

2.3.4.4. Divulgação

No que diz respeito à divulgação e ao contrário do que acontece na contabilidade de gestão no setor empresarial (onde se prevê que a divulgação da informação provinda da contabilidade de gestão seja apenas para os utilizadores internos), a NCP 27 estipula que determinada informação deste sistema deve constar nos documentos de prestação de contas.

A divulgação de informação com origem na contabilidade de gestão pode promover a *accountability*, a transparência e a responsabilização dos dirigentes políticos pelos seus atos de gestão (Alexandre et al., 2015; Gomes et al., 2011; Monteiro & Pinho, 2016).

A transparência na gestão pública não é apenas uma obrigação dos gestores e políticos, mas também é um elemento crucial para envolver os cidadãos e eleitores no processo de governação. É fundamental que eles tenham acesso a informações transparentes que lhes permitam avaliar a eficiência da gestão pública (Nogueira et al., 2017).

Nos últimos anos, a descentralização de competências para os governos locais e a sua independência em relação ao governo central tem aumentado a preocupação com a transparência na gestão da administração local. Isso é especialmente relevante devido à expansão das áreas de atuação do poder local, como o setor da água, resíduos, saneamento básico, cuidados de saúde e ensino básico, que exigem uma gestão rigorosa dos fundos públicos (Nogueira et al., 2017).

Neste sentido, com a entrada em vigor do SNC-AP, passou a ser obrigatório a divulgação da informação proveniente da contabilidade de gestão. Para além disso e ao contrário do que acontecia no POCAL, a informação provinda daquele subsistema contabilístico passou a integrar o conjunto de documentos de prestação de contas a enviar ao TC. No caso de os municípios não divulgarem esta informação, tal como já acontecia na contabilidade patrimonial e orçamental, pode haver sanções associadas ao seu incumprimento (Barbosa, 2020; Gomes et al., 2009).

Desta forma, a obrigatoriedade do envio de informação ao TC, sobre a contabilidade de gestão, pode vir a constituir uma forte motivação por parte dos municípios para o seu desenvolvimento (Barbosa, 2020). No entanto, pode levar a que as entidades adotem a contabilidade de gestão para cumprir apenas com o normativo e não reconhecerem a importância deste sistema (Soldevila & Vivas, 2011).

Relativamente às divulgações previstas na NCP 27, a norma tem a particularidade de prever a divulgação, não apenas de informação genérica, mas também de elementos específicos a constar nos relatórios do subsetor da educação, da saúde e das autarquias locais, de forma a obter informação mais pormenorizada, tendo em conta cada subsetor (Martins, 2017).

Assim, de acordo com o ponto 34 da NCP 27, em termos genéricos as entidades do setor público devem divulgar nos seus relatórios de gestão:

- (a) “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- (b) Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem);
- (c) Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- (d) Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados.”

No caso específico das autarquias locais, devem ser efetuados mapas de informação dos custos diretos e indiretos e o respetivo rendimento associado, por cada bem produzido ou serviço prestado, por cada função, unidade, departamento ou atividade e ainda por cada bem ou serviço onde é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os rendimentos e resultados económicos (NCP 27: 37).

A fim de dar cumprimento dos requisitos previstos na NCP 27, o MI (CNC, 2017) apresenta modelos indicativos que poderão ser elaborados para obter a informação pretendida, abrangendo: resultados por funções; resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período; custos por atividades; gastos de produção por produtos e serviços finais; rendimentos e gastos ambientais; rendimentos gerais e gastos não incorporados. No entanto, o MI não impõe aos municípios os modelos propostos, podendo ser elaborados outros mapas, de forma a cumprir com os exigíveis objetivos de divulgação de informação.

Segundo o MI do SNC-AP, para além dos requisitos previstos na norma, o relatório de gestão ainda deve conter uma lista de indicadores operacionais de avaliação de

desempenho, com base na contabilidade de gestão. De acordo com Galvão e Teixeira (2019), as autarquias não se devem limitar à aplicação apenas daquilo que a NCP 27 propõe, devendo desenhar um sistema que lhes proporcione o maior volume possível de informação de gestão.

A informação da contabilidade de gestão a constar no relatório anual, será tanto mais útil se a sua obtenção for efetuada em períodos mais curtos (mensal, trimestral e semestral), uma vez que se trata de uma importante ferramenta de gestão e que pode ajudar os gestores a tomarem decisões mais informadas. Não é apenas um simples objeto de relato e não deve ser utilizado apenas para cumprir o que está em vigor no normativo (Galvão & Teixeira, 2019; Soldevila & Vivas, 2011).

2.4. Estudos empíricos

Nos últimos anos têm sido efetuados alguns estudos acerca da aplicação da contabilidade de custos/gestão e dos seus instrumentos, tais como o método ABC, nos vários subsectores da Administração Pública, nomeadamente nas autarquias locais, hospitais, em diversos países.

No estudo efetuado por Costa (2008), que teve como base uma amostra de 146 municípios portugueses, concluiu que existem 60 municípios (41%) que já tinham implementado um SCC.

Mais recentemente, Pereira e Romão (2015), com uma amostra de 105 municípios, relativamente a um questionário enviado (em 2013) aos 308 municípios, constaram que havia apenas 58% dos inquiridos (61 municípios) que implementavam a contabilidade de custos, o que consideraram ser uma taxa baixa. Adicionalmente, no que diz respeito à fase de implementação, as autoras verificaram que 41% (25 municípios) dos que já o haviam implementado consideraram encontrar-se numa fase intermédia, em que já era possível extrair informação do sistema para utilização a nível interno ou externo, enquanto apenas 3% (2 municípios) estavam numa fase embrionária, na qual ainda não era possível retirar informação relevante do sistema.

Comparativamente com os hospitais portugueses, um estudo realizado por Rodrigues (2017), relevou que, das 41 respostas obtidas relativamente a um questionário enviado a 50 organizações de saúde, apenas 2 hospitais (4,9%) ainda não tinham este sistema, e a maioria dos hospitais (59%) já tinha totalmente implementada a contabilidade de custos.

Num outro estudo efetuado por Rogošić (2021), em 178 governos locais e regionais da Croácia, utilizando o mesmo método de recolha de dados (inquérito por questionário), concluíram que o nível de implementação da contabilidade de custos no setor público do país, na perspetiva dos contabilistas, é bastante elevado.

Korobka e Lopes (2017) efetuaram um estudo num município português, em que o principal objetivo era apresentar uma proposta de implementação de um SCC, pela primeira vez, no município. Eles relataram algumas dificuldades que tiveram numa fase inicial da sua implementação, devido: à resistência à mudança na implementação de novas regras e procedimentos; o módulo de contabilidade de custos no programa informático, não foi desbloqueado devido a despesa adicional que o município não consegue suportar; alguns dos programas informáticos não estavam configurados de forma adequada.

Em outros estudos realizados, tendo como população os municípios portugueses (Costa, 2008; Loureiro, 2019; Pereira & Romão, 2015) e os governos locais da Croácia (Rogošić, 2021), são identificados outros fatores que dificultam a implementação deste sistema, tais como: falta de recursos humanos (Costa, 2008; Loureiro, 2019; Pereira & Romão, 2015); falta de experiência dos funcionários na área da contabilidade de custos/gestão (Costa, 2008); falta de meios financeiros; falta de apoio informático (Rogošić, 2021); falta de formação adequada sobre a contabilidade de gestão (Loureiro, 2019).

Por outro lado, Gomes et al. (2009, 2011), utilizando também um inquérito por questionário aplicado aos municípios portugueses e Jesus et al. (2014), tendo como amostra 4 municípios da região centro de Portugal, concluíram que a legislação é um dos principais fatores que motivam a implementação da contabilidade de custos por parte dos municípios portugueses. Pereira e Romão (2015), já anteriormente mencionados, também chegaram à mesma conclusão no seu estudo.

Nos EUA, foi realizado um estudo por Mohr (2015) em 81 governos locais, no qual se conclui que a contabilidade de custos é mais utilizada quando os governos enfrentam uma forte pressão, em que têm muitos gastos, mas não têm capacidade de arrecadar os recursos necessários para fazer face aos mesmos. Adicionalmente, também é utilizada na fixação do valor das taxas. Contrariamente, no estudo efetuado por Rogošić (2021), refere que a contabilidade de custos nos governos locais e regionais da Croácia, não é muito utilizada para definir os preços dos serviços públicos, sendo mais útil no planeamento e no controlo dos custos por parte dos gestores públicos.

Em Portugal, o estudo realizado por Alexandre et al. (2015), que teve como amostra quatro municípios da região centro, conduziu a uma conclusão principal que se refere à utilização predominante da informação proveniente da contabilidade de custos no contexto do Departamento Financeiro. Esta informação é posteriormente comunicada ao Executivo com o propósito de complementar outras fontes de informação e, crucialmente, de influenciar a tomada de decisão. Em particular, a contabilidade de custos desempenha um papel relevante na definição de taxas e preços.

Num outro estudo referido anteriormente (Costa, 2008), conclui-se que grande parte dos municípios portugueses inquiridos reconhece a utilidade e a importância da informação proporcionada pela contabilidade de custos. No entanto, de acordo com os resultados obtidos no estudo de Gomes et al. (2011), a mesma não é muito utilizada nem a nível interno, nem externo.

Carmo e Padovani (2012) efetuaram um estudo em alguns países da América Latina, nomeadamente no Brasil, Colômbia e Uruguai, onde avaliaram o estado de adoção do modelo ABC nas organizações do setor público. Através da análise efetuada, os autores concluíram que a busca por alternativas para reduzir os custos, enfatizada com a crise financeira de 2008, conduziu à necessidade de os governos repensarem os modelos de apuramento de custos. Esta situação levou ao aparecimento do modelo ABC nestes países, ao qual reconhecem a sua importância.

Neste mesmo estudo, os autores concluíram que a aplicação deste modelo ainda estava numa fase muito embrionária e o seu sucesso iria depender de fatores como: existência de pessoal administrativo qualificado; a exigência da sociedade em relação à transparência, responsabilidade e racionalidade para gerir os serviços públicos; o contributo das investigações efetuadas pelas Instituições do Ensino Superior nas entidades da Administração Pública.

Mais recentemente, os estudos realizados por Varadi e Taghavi (2017) e Wahab et al. (2018) identificaram outros fatores que podem comprometer o sucesso da implementação do método ABC nas organizações do setor público da Malásia e no município de Qaemshahr (Irão), respetivamente. Os autores concluíram que os fatores técnicos, nomeadamente a existência de poucas atividades no município; fatores individuais, como a falta de um projeto rigoroso (Varadi & Taghavi, 2017); complexidade das operações na fase do projeto e o papel do consultor externo na implementação do ABC (Wahab et al., 2018) podem conduzir ao insucesso do método.

Em Portugal, num estudo efetuado no Serviço de Ortopedia no Hospital de Faro, no ano de 2011, Nunes et al. (2016) concluíram que a utilização do método ABC permitiu determinar os custos por cada doente tratado, ao nível dos 50 grupos de diagnóstico homogéneos. Com este resultado foi possível detetar a existência de um défice de financiamento, uma vez que existiam 34 grupos de diagnósticos homogéneos em que o seu custo era superior ao preço fixado na Portaria n.º 567/2006, de 12 de junho. Contudo, a implementação do método não foi bem-sucedida, devido à falta de adaptação do modelo às características específicas do Serviço de Ortopedia e ao pouco envolvimento por parte dos profissionais de saúde (médicos e enfermeiros chefes).

Acresce que, em muitos casos, nas organizações do setor público, quando existem cortes significativos no financiamento por parte do governo, estão obrigadas a manter o mesmo nível de serviço em termos de capacidade de resposta e de qualidade (Srinivasan et al., 2013).

Por sua vez, Greasley e Smith (2017) têm uma visão diferente em relação a esta situação, referindo que a aplicação do ABC permite que seja efetuada uma abordagem direcionada à redução de custos, ao invés de uma abordagem direcionada ao corte no orçamento.

Da análise dos estudos sobre a aplicação do método ABC no setor público é possível verificar que, em todos os estudos onde houve a implementação deste método, conseguimos retirar algo de muito positivo; contudo, isso nem sempre é suficiente para ser bem-sucedido.

3. METODOLOGIA

A metodologia destina-se a dar informação sobre os procedimentos gerais adotados na pesquisa empírica, explicar os instrumentos utilizados e descrever a forma como os dados foram recolhidos (Coutinho, 2014). Ou seja, é o modo como se organiza o trabalho, em função dos objetivos que se pretendem atingir (Reis, 2010).

Assim sendo, neste capítulo, será identificado o objetivo do estudo empírico, as hipóteses de investigação, bem como a metodologia de investigação adotada, incluindo as técnicas e estratégias utilizadas para recolher e analisar os dados, além da caracterização da amostra em estudo.

No que respeita ao tipo de investigação, quanto à natureza, caracteriza-se por ser uma investigação aplicada, uma vez que o seu objetivo é descobrir novos factos para testar deduções feitas a partir de uma teoria que pode ter aplicações práticas a médio prazo (Hill & Hill, 2009).

Relativamente aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, dado que tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população e o estabelecimento de relações entre variáveis (Gil, 2008).

Por fim, quanto ao tipo de informação, esta pesquisa é quantitativa, uma vez que todos os dados recolhidos podem ser quantificáveis, ou seja, expressos em números, opiniões e informações para serem classificados e analisados. A sua finalidade é contribuir para o desenvolvimento e validação do conhecimento (Reis, 2010).

3.1. Objetivos e Hipóteses de Investigação

O estudo tem como objetivos:

- Verificar a adoção do sistema de contabilidade de gestão nos municípios;
- Avaliar o cumprimento da divulgação da informação proveniente da contabilidade de gestão.

De modo a atingir os objetivos principais da presente investigação e com base na revisão da literatura efetuada sobre o tema, foram formuladas as seguintes hipóteses de investigação:

H1: Existe uma associação entre a implementação da Contabilidade de Gestão e a localização geográfica dos Municípios;

H2: A implementação da Contabilidade de Gestão está relacionada com a dimensão dos Municípios;

H3: Os Municípios seguiram as recomendações da NCP 27 na implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão;

H4: Os Municípios que iniciaram a implementação da Contabilidade de Gestão estão a cumprir com as divulgações previstas na NCP 27;

H5: A implementação da Contabilidade de Gestão está condicionada pela falta de recursos humanos;

H6: A informação produzida pelo Sistema de Contabilidade de Gestão é útil na tomada de decisão.

3.2. Técnica de recolha de dados

Para avaliar as hipóteses de investigação propostas e alcançar os objetivos deste estudo, optou-se por realizar uma recolha de dados por meio de um inquérito por questionário (Apêndice I). A escolha desse instrumento decorre da sua melhor adequação ao âmbito do presente trabalho, das suas potencialidades e da facilidade de tratamento dos dados recolhidos.

Conforme apontado por Coutinho (2014) e Reis (2010), o questionário é apropriado quando se deseja inquirir um grande número de pessoas, visto que essa técnica permite questionar, facilmente, um elevado número de inquiridos em um curto espaço de tempo. Além disso, o questionário possui a vantagem de possibilitar a quantificação de uma multiplicidade de dados, permitindo, conseqüentemente, análises de numerosas correlações entre variáveis (Quivy & Campenhoudt, 1998).

A decisão de utilizar o questionário como método de recolha de dados também se baseou na pesquisa existente, uma vez que estudos semelhantes já utilizaram essa metodologia (e.g., Costa, 2007, 2008; Gomes et al., 2009, 2011; Loureiro, 2019; Pedrosa, 2013; Pereira & Romão, 2015).

Quanto ao tipo de questionário, optou-se por utilizar o questionário *online* ao invés do tradicional em papel. O questionário *online* apresenta várias vantagens para o investigador, tais como a obtenção de respostas mais rápidas e a um custo inferior (Coutinho, 2014; Ferreira & Sarmiento, 2017). Além disso, a utilização de meios eletrónicos tende a motivar os inquiridos a responder de forma mais ativa. É importante salientar que os inquéritos administrados por telefone ou presencialmente podem, por vezes, levar os respondentes a expressar opiniões de maneira artificial, devido a influências diretas ou indiretas que possam ser exercidas sobre eles (Ferreira & Sarmiento, 2017).

O questionário foi desenvolvido com suporte nos questionários desenvolvidos por Costa (2007), Gomes et al. (2009), Pedrosa (2013) e Pereira e Romão (2015) e foi elaborado através da ferramenta informática *LimeSurvey*, fornecida pela Universidade de Aveiro. Isso permitiu que os inquiridos respondessem diretamente ao questionário através do *link* enviado por endereço de correio eletrónico (Apêndice II).

O questionário foi constituído por uma combinação de questões fechadas e mistas, predominando as primeiras, onde o inquirido escolhe a resposta entre as opções predeterminadas (Hill & Hill, 2009). As questões mistas, baseiam-se na formulação de perguntas fechadas, às quais se acrescenta a possibilidade de o inquirido emitir uma opinião (Ferreira & Sarmiento, 2017). Recorreu-se também à escala de *Likert*, em que perante um conjunto de afirmações, cada respondente indica o seu nível de importância ou concordância consoante uma escala apresentada (Ferreira & Sarmiento, 2017; Reis, 2010).

Após a elaboração do questionário, realizou-se um pré-teste para medir o tempo de resposta, eliminar possíveis falhas de redação, corrigir erros de interpretação das perguntas, organizar as questões, rever a linguagem utilizada e ajustar a sua extensão (Ferreira & Sarmiento, 2017). Este procedimento foi efetuado a dois inspetores de finanças com conhecimento e experiência nestas matérias e a uma professora universitária da área de contabilidade. Com base no *feedback* obtido, foram efetuados dois ajustamentos, ambos na redação de pontos presentes no questionário: um presente na questão relacionada com os fatores que influenciam a divulgação de informação decorrentes do SCG e o outro, na questão da utilização da informação gerada pela contabilidade de gestão no Município.

O questionário foi dividido em quatro grupos:

- Caracterização do Município – analisar os elementos distintivos do município (localização geográfica; dimensão);
- Adoção da Contabilidade de Gestão – analisar se o município já havia implementado um SCC, se tinha procedido à sua adaptação de acordo com a NCP 27 e em que ano iniciou a implementação da referida norma;
- Divulgação – verificar se os municípios estão a divulgar a informação prevista nos pontos 34 e 37 da NCP 27, se já tiveram alguma advertência/sanção por parte do TC e determinar quais os principais fatores que influenciam a divulgação da informação proveniente da contabilidade de gestão;
- Implementação do SCG – determinar quais os principais fatores que dificultam a implementação do SCG e identificar como a informação gerada pela contabilidade de gestão está a ser utilizada.

No questionário, foi assegurado o anonimato das respostas aos inquiridos, tornando assim impossível identificar o município que o completou.

3.3. Procedimentos de recolha e tratamento de dados

No dia 12 de abril de 2023 foi enviado um *e-mail* dirigido ao responsável pela preparação e divulgação da informação financeira de cada um dos 308 municípios portugueses, onde do seu conteúdo constava uma breve explicação do que era pretendido, assim como uma ligação para aceder ao questionário (ver Apêndice II). A obtenção dos endereços de correio eletrónico dos municípios foi realizada com base nos respetivos sítios eletrónicos, onde os dados requeridos estão disponíveis.

Inicialmente, o questionário iria estar disponível até ao dia 19 de abril de 2023, no entanto, como foram somente obtidas 33 respostas, optou-se por alargar o prazo até 18 de maio de 2023. Com o objetivo de obter uma taxa de retorno mais elevada, foram realizados dois reforços de pedido no preenchimento do questionário, um no dia 20 de abril e outro a 5 de maio de 2023.

No final do prazo, foram recebidas 101 respostas completas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 32,8%, a qual, constitui uma amostra razoável repartida pelas

diferentes NUTS¹ III. Tendo em conta a dimensão da amostra, não é adequado generalizar os resultados para todos os municípios portugueses.

Para a análise e tratamento dos dados, recorreu-se ao *Microsoft Excel* (versão 2308) e às ferramentas estatísticas do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS - versão 29). A escolha do SPSS deve-se à sua capacidade de realizar cálculos estatísticos confiáveis e de apresentar os seus resultados de imediato (Coutinho, 2014; Quivy & Campenhoudt, 1998). Segundo Coutinho (2014), o SPSS é um programa bastante utilizado pelos investigadores, principalmente em estudos de recolha de dados quantitativos, nos quais o objetivo da análise é descrever, relacionar ou até mesmo contrastar hipóteses de investigação.

O tratamento estatístico aplicado aos dados recolhidos foi o seguinte: análise de frequências absolutas e relativas; teste de *Spearman*.

¹ Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Análise de confiabilidade - Coeficiente Alfa de *Cronbach*

Com o objetivo de verificar a consistência interna dos itens utilizados no questionário foi realizado o teste do coeficiente Alfa de *Cronbach*. O valor deste coeficiente varia entre 0 e 1, considerando-se a consistência interna “Excelente” quando o Alfa é superior a 0,9, “Bom” entre 0,8 e 0,9, “Razoável” entre 0,7 e 0,8, “Fraco” entre 0,6 e 0,7 e “Inaceitável” inferior a 0,6 (Hill & Hill, 2009; Pestana & Gageiro, 2014).

O referido teste foi efetuado no SPSS, abrangendo todas as questões do questionário, com exceção das questões de resposta aberta, onde não é possível reclassificá-las em variáveis numéricas (Hill & Hill, 2009).

O resultado, conforme apresentado na Tabela 2, indica que o valor do coeficiente Alfa é de 0,393, o que representa uma confiabilidade “inaceitável”. O valor está influenciado pela pergunta relacionada com a localização geográfica dos municípios. Ao excluir este item e, como se pode verificar no Apêndice III, a confiabilidade sobe para 0,766, o que representa uma confiabilidade “razoável”. Não obstante, os restantes itens não afetam substancialmente a confiabilidade se fossem excluídos (Apêndice III).

Tabela 2 - Alfa de *Cronbach*

Alfa de <i>Cronbach</i>	Alfa de <i>Cronbach</i> com base em itens padronizados	N de itens
0,393	0,808	48

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

4.2. Caracterização da amostra

Os municípios que participaram na pesquisa foram caracterizados com base na sua localização geográfica e dimensão (número de habitantes).

No que diz respeito à localização geográfica, os municípios inquiridos foram classificados de acordo com a NUTS III. Conforme evidenciado na Tabela 3, as regiões que têm maior representatividade são a Região de Coimbra (10,9%), Área Metropolitana de Lisboa (7,9%) e Região Autónoma dos Açores (7,9%).

Além disso, pode-se verificar que as regiões onde se obteve maior taxa de resposta, foram o Cávado (66,7%), Região de Coimbra (57,9%), Alto Minho (50,0%) e Ave (50,0%). Por outro lado, as regiões com menor taxa de resposta foram o Alto Tâmega (0,0%), Oeste (8,3%) e Baixo Alentejo (15,4%).

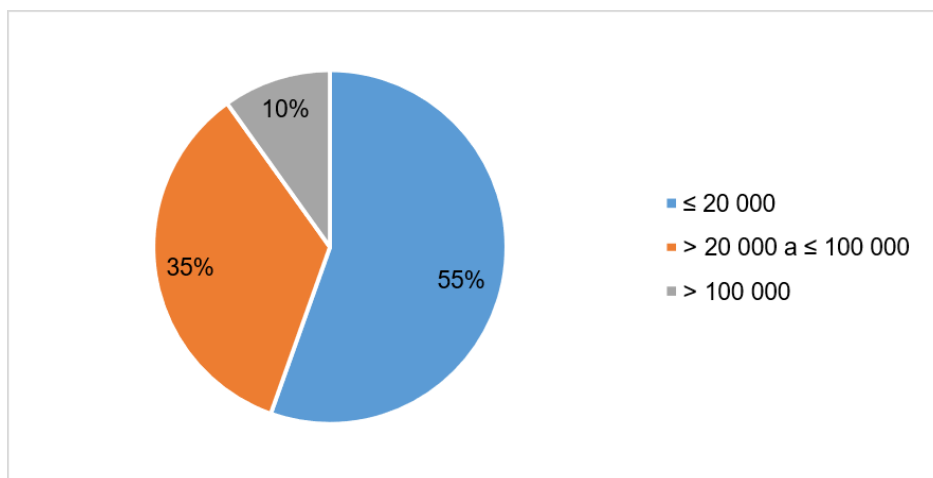
Tabela 3 - Localização Geográfica dos Municípios (NUTS III)

NUT III	Respostas		Total de municípios	% de resposta na NUT III
	N	%		
Alto Minho	5	5,0	10	50,0
Cávado	4	4,0	6	66,7
Ave	4	4,0	8	50,0
Área Metropolitana do Porto	7	6,9	17	41,2
Tâmega e Sousa	2	2,0	11	18,2
Douro	5	5,0	19	26,3
Terras de Trás-os-Montes	3	3,0	9	33,3
Oeste	1	1,0	12	8,3
Região de Aveiro	3	3,0	11	27,3
Região de Coimbra	11	10,9	19	57,9
Região de Leiria	4	4,0	10	40,0
Viseu Dão Lafões	5	5,0	14	35,7
Beira Baixa	2	2,0	6	33,3
Médio Tejo	3	3,0	13	23,1
Beiras e Serra da Estrela	4	4,0	15	26,7
Área Metropolitana de Lisboa	8	7,9	18	44,4
Alentejo Litoral	1	1,0	5	20,0
Baixo Alentejo	2	2,0	13	15,4
Lezíria do Tejo	2	2,0	11	18,2
Alto Alentejo	5	5,0	15	33,3
Alentejo Central	3	3,0	14	21,4
Algarve	6	5,9	16	37,5
Região Autónoma dos Açores	8	7,9	19	42,1
Região Autónoma da Madeira	3	3,0	11	27,3
Alto Tâmega	0	0,0	6	0,0
Total	101	100	308	32,8

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Relativamente à dimensão dos inquiridos, a mesma é analisada de acordo com o critério do número de habitantes, tendo sido utilizada a escala definida no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (Fernandes et al., 2022) em que os municípios se enquadram em três grupos: pequenos (população inferior ou igual a 20 000 habitantes), médios (população superior a 20 000 e inferior ou igual a 100 000 habitantes) e grandes (população superior a 100 000 habitantes).

Gráfico 1 - Dimensão dos Municípios Inquiridos



(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

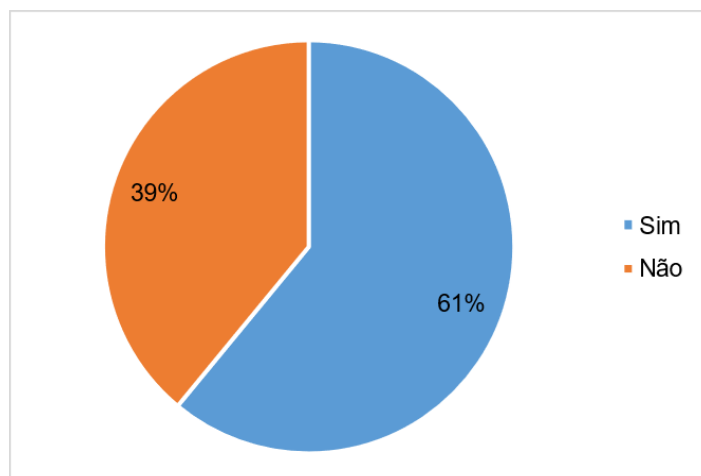
Com base na análise do Gráfico 1, constata-se que o grupo de municípios inquiridos com maior peso em termos populacionais é o grupo de pequena dimensão, representando 55% (56 municípios). Por outro lado, o grupo de grande dimensão apresenta o menor peso, representando 10% (10 municípios).

4.3. Adoção da contabilidade de gestão

No segundo grupo do questionário pretendeu-se, através das questões formuladas, aferir se os Municípios, antes da entrada em vigor do SNC-AP, já tinham implementado a contabilidade de custos, se foi efetuada a adaptação da mesma para a NCP 27 e se já tinha sido iniciada a adoção de um SCG, de acordo com a NCP 27.

Em relação à implementação do SCC, antes da entrada em vigor do SNC-AP, verifica-se que 61% das entidades analisadas já tinham implementado (Gráfico 2).

Gráfico 2 - Implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos



(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Comparando com outros estudos realizados, aparentemente houve um aumento do grau de implementação da contabilidade de custos nos municípios portugueses.

Na Tabela 4 encontra-se os estudos que investigaram a adoção da contabilidade de custos nos municípios portugueses, tendo como população todos os municípios. Observa-se nessa tabela que, ao longo dos anos, o grau de implementação tem vindo a aumentar, alcançando no presente estudo uma taxa de 61%.

Não obstante o aparente aumento na implementação, é importante notar que esta ainda se mantinha relativamente baixa, tendo em conta que a contabilidade de custos se tornou obrigatória para os municípios portugueses a 1 de janeiro de 2002, com a entrada em vigor do POCAL.

Tabela 4 - Adoção da Contabilidade de Custos: outros estudos

Autor	Amostra	Ano (da amostra)	Taxa de adoção da Contabilidade de Custos
Costa (2008)	146 municípios	2007	41%
Gomes (2009)	125 municípios	2008	48%
Gomes (2011)	112 municípios	1.ª fase: 2008; 2.ª fase: 2009 e 2010	57%
Pereira e Romão (2015)	105 municípios	2013	58%

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

De seguida, procurou-se aferir se as entidades que já tinham um SCC, efetuaram a adaptação do mesmo para a NCP 27, no que respeita à utilização da base de imputação múltipla e implementação do método ABC. Como se pode constatar na Tabela 5, 59,7%

dos 62 municípios implementam a base de imputação múltipla e somente 38,7%, aplicam o sistema ABC, percentagem baixa, que pode ser justificada pela sua complexidade.

Estes números sugerem que uma parte significativa dos municípios inquiridos não fez a transição completa para os métodos específicos propostos pela NCP 27.

Tabela 5 - Adaptação do sistema para o disposto na NCP 27

	Base de imputação múltipla		Método ABC	
	N	%	N	%
Sim	37	59,7	24	38,7
Não	25	40,3	38	61,3
Total	62	100,0	62	100,0

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

No que diz respeito à implementação de um SCG à luz da NCP 27, 66,3% das entidades inquiridas já iniciou esse processo, sendo que a maioria começou em 2020 (46,5%), coincidindo com a entrada em vigor do SNC-AP (Tabela 6).

É importante salientar que, até ao ano de 2022, 34 municípios ainda não tinham iniciado a implementação deste sistema. Mesmo após um período considerável, estas entidades permanecem em não conformidade. A situação pode ser justificada com base nas disposições da IPSAS 33, que estabelece um período de transição de três anos para a adoção de normas contabilísticas mais complexas.

Tabela 6 - Ano de implementação da Contabilidade de Gestão

	N	%
2020	47	46,5
2021	7	6,9
2022	13	12,9
Ainda não iniciou	34	33,7
Total	101	100,0

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Comparando a adoção da contabilidade de gestão, conforme delineada na NCP 27, com a implementação da contabilidade de custos, de acordo com o previsto no POCAL, é possível constatar um aumento da taxa de adoção da contabilidade de gestão com a entrada em vigor do SNC-AP. Este cenário reforça a influência da legislação na adoção e implementação deste tipo de sistemas contabilísticos.

Um outro fator determinante para o aumento da adoção, que possivelmente desempenha um papel crucial, é o facto de ter passado a ser exigível pelo TC a divulgação, na prestação de contas, de informação proveniente da contabilidade de gestão, sendo que os gestores municipais podem sentir-se pressionados a desenvolver um modelo de contabilidade de gestão.

4.4. Divulgação

Com o objetivo de avaliar se os municípios estão a divulgar a informação prevista nos pontos 34 e 37 da NCP 27 do SNC-AP, foram incluídas questões sobre a sua prática de divulgação.

No que concerne à informação que os municípios devem divulgar no Relatório de Gestão, prevista no ponto 34, verifica-se que, de forma geral, a percentagem de municípios que cumpre com essa obrigação é relativamente baixa. O aspeto em que se observa um maior número de municípios a efetuar a divulgação, é referente aos 'custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico', englobando 37 municípios (Tabela 7).

Tabela 7 - Divulgação Relatório de Gestão

		N	%
Os custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.	Sim	37	36,6
	Não	64	63,4
Os critérios de imputação dos custos indiretos, para os objetos de custo finais.	Sim	29	28,7
	Não	72	71,3
Os custos não incorporados, para os objetos de custos finais.	Sim	34	33,7
	Não	67	66,3

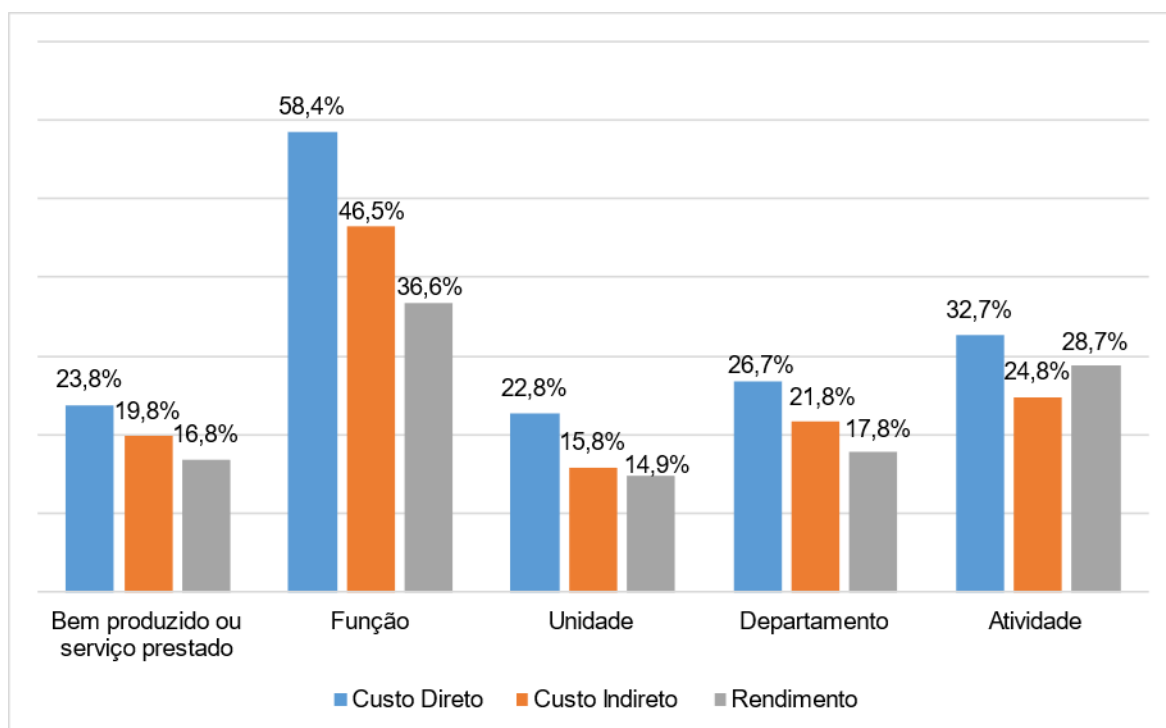
(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Relativamente aos mapas de informação previstos no ponto 37 da norma, é possível verificar, no Gráfico 3, que os custos diretos, custos indiretos e rendimentos associados às funções são os elementos mais divulgados pelos municípios inquiridos. Em contraste, os custos diretos, custos indiretos e rendimentos provenientes de bens produzidos ou serviços prestados, assim como os relativos à unidade, são os elementos menos divulgados.

Destaca-se que a divulgação mais comum entre os municípios inquiridos se refere aos custos diretos associados a cada função, com 58,4% dos municípios inquiridos a procederem à sua divulgação. Os custos indiretos de cada função, também são os que apresentam uma taxa de divulgação superior, com 46,5% dos municípios a divulgar.

Por outro lado, é perceptível que os rendimentos são menos divulgados, especialmente os rendimentos da unidade, com 14,9% dos municípios inquiridos a procederem à divulgação desta informação. A disparidade nas taxas de divulgação pode estar associada ao facto de o cálculo dos custos por funções ser uma exigência previamente estabelecida no antigo normativo (POCAL), enquanto o cálculo dos rendimentos não era uma obrigação imposta.

Gráfico 3 - Divulgação de mapas de informação



(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Conforme se pode verificar na Tabela 8, apenas 6 municípios inquiridos cumprem com o ponto 34 e somente 15 municípios cumprem com as obrigações do ponto 37 da NCP 27. Mais significativo, apenas 2 municípios estão a cumprir de forma integral as divulgações previstas nos pontos 34 e 37 da NCP 27.

Desta forma, é possível afirmar que a grande maioria dos municípios não estão a cumprir com as obrigações de divulgação estipuladas na NCP 27. Esta constatação levanta preocupações quanto ao alinhamento dos municípios com a norma contabilística vigente

e a transparência na gestão dos recursos públicos. Além disso, o número reduzido de municípios que aderiram às práticas de divulgação esperadas, indica que ainda há um caminho substancial a percorrer para atingir níveis aceitáveis de cumprimento.

Nesse sentido, torna-se imperativo que as autoridades competentes reforcem a orientação no que diz respeito ao cumprimento da norma, promovendo a adoção das melhores práticas de prestação de contas por parte dos municípios.

Tabela 8 - Divulgação dos pontos 34 e 37 da NCP 27

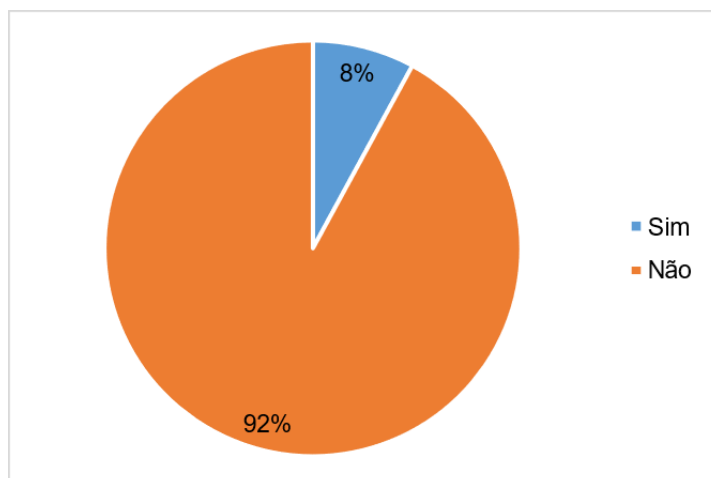
	Cumprir com o ponto 34 da NCP 27		Cumprir com o ponto 37 da NCP 27		Cumprir com os pontos 34 e 37 da NCP 27	
	N	%	N	%	N	%
Sim	6	5,9	15	14,9	2	2,0
Não	95	94,1	86	85,1	99	98,0
Total	101	100,0	101	100,0	101	100,0

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

No contexto das questões anteriores, foi questionado se os municípios já tinham obtido, por parte do TC, alguma advertência/sanção, por não incluir todas as divulgações previstas na NCP 27, visto que com a entrada em vigor do SNC-AP passou a ser exigível pelo TC a divulgação da informação proveniente da contabilidade de gestão.

Apesar de haver poucos municípios a cumprir com o que está estipulado, apenas 8 municípios referem que já tiveram alguma advertência/sanção (Gráfico 4), por não incluir as divulgações previstas na norma sobre a contabilidade de gestão.

Gráfico 4 - Advertência/sanção por parte do Tribunal de Contas



(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Por fim, no que diz respeito à divulgação, questionou-se os municípios sobre quais os fatores que a influenciavam. Foi solicitado que avaliassem o grau de importância desses fatores usando uma escala de *Likert* de 5 pontos (1 – nenhuma importância; 2 – pouca importância; 3 – importância razoável; 4 – importância elevada; 5 – importância muito elevada).

Como se pode observar na Tabela 9, a generalidade dos fatores apresentados é considerada importante. No entanto, destacam-se dois fatores em particular, a 'Parametrização do *software* utilizado' (média: 4,35) e o 'Controlo por parte do Tribunal de Contas' (média 3,88).

No estudo efetuado por Costa (2008), ambos os fatores mencionados já haviam sido identificados pelos municípios como relevantes. Neste contexto, o *software* utilizado desempenhava um papel significativo, sendo um dos principais fatores que influenciavam a implementação da contabilidade de custos. Por outro lado, a não exigência, por parte do TC, da divulgação da informação da contabilidade de custos, constituía uma das principais razões para a não implementação deste sistema.

Tabela 9 - Fatores que influenciam a divulgação da informação

	N	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão
Parametrização do <i>software</i> utilizado	101	4,35	5	5	0,83
A imagem da entidade pública face aos seus <i>stakeholders</i>	101	3,24	3	3	1,11
Pressão dos auditores externos, responsáveis pela emissão da Certificação Legal das Contas	101	3,61	4	4	1,06
Difundir informação que o Município considera privada	101	2,87	3	3	1,05
Controlo por parte do Tribunal de Contas	101	3,88	4	5	1,05

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Para além dos fatores presentes na lista, foi concedida aos inquiridos a possibilidade de acrescentarem outros fatores que considerassem de importância razoável, elevada ou muito elevada, tendo sido indicados os seguintes:

- Importância razoável - "apoios";
- Importância elevada - "desinteresse por parte dos responsáveis políticos", "formação dos recursos humanos", "informação para diretores e chefes";
- Importância muito elevada - "comunicação atempada dos projetos à contabilidade de gestão", "divulgar com clareza onde se gasta / investe os recursos do município", "esclarecimento por parte da CNC", "falta de trabalhadores qualificados/recursos humanos", "influência na gestão", "informação para tomada de decisão", "*software houses* disponibilizarem a aplicação necessária à implementação da contabilidade de gestão de acordo com a NCP 27", "Transparência".

4.5. Fatores que dificultam a implementação e utilidade da informação do Sistema de Contabilidade de Gestão (SCG)

Neste grupo do questionário pretendeu-se, através das questões formuladas, perceber quais os principais fatores que dificultam a implementação do SCG e onde é utilizada a informação gerada pela contabilidade de gestão.

Os fatores que dificultam a implementação do SCG foram medidos através de uma escala de *Likert* de 5 pontos (1 – nenhuma importância; 2 – pouca importância; 3 – importância razoável; 4 – importância elevada; 5 – importância muito elevada). A seleção dos fatores apresentados baseou-se nos estudos realizados por Pereira e Romão (2015), Costa (2008), Pedrosa (2013) e Loureiro (2019).

Através da análise da Tabela 10, é perceptível que a maioria dos fatores apresentados são considerados importantes, destacando-se como fatores principais a ‘Falta de recursos humanos’ (média: 4,09), a ‘Dificuldade na obtenção dados para o SCG’ (média: 3,81) e a ‘Falta de formação adequada sobre o SCG’ (média: 3,80).

No mesmo sentido, os estudos realizados por Costa (2008), Pedrosa (2013), Pereira e Romão (2015) e Loureiro (2019), já haviam identificado a escassez de recursos humanos como um constrangimento à implementação do SCC, sendo que Loureiro (2019) também havia identificado a falta de formação adequada como um fator relevante.

Tabela 10 - Fatores que dificultam a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão

	N	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão
Falta de recursos humanos	101	4,09	4	5	1,01
Falta de recursos financeiros	101	2,79	3	2	1,04
Falta de meios técnicos	101	3,69	4	3	1,02
Falta de formação adequada sobre o SCG	101	3,80	4	5	1,08
Dificuldades na interpretação da NCP 27	101	3,27	3	3	0,94
Resistência à mudança	101	3,36	3	3	1,23
Resistência ao controlo inerente ao SCG	101	3,38	3	4	1,20
Dificuldades na obtenção dos dados para o SCG	101	3,81	4	5	1,07
Falta de envolvimento dos gestores municipais	101	3,64	4	4	1,15
Dificuldade de reconhecimento da utilidade da informação resultante do SCG	101	3,61	4	4	1,05

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

No que se refere à utilidade da informação gerada pela contabilidade de gestão, tal como na questão anterior, foi solicitado aos inquiridos que avaliassem o grau de utilização, utilizando uma escala de *Likert* de 5 pontos (1 – nunca; 2 – raramente; 3 – às vezes; 4 –

frequentemente; 5 – sempre). A lista de opções apresentada baseou-se no ponto 4 da NCP 27.

É possível constatar que a informação gerada pela contabilidade de gestão/custos ainda não é amplamente utilizada, a nível interno, pelos municípios em estudo. A área em que é mais frequente a sua utilização é ‘na determinação de preços, tarifas e taxas’, com uma média de 3,01 (Tabela 11).

Este resultado é congruente com os estudos anteriores realizados por Gomes et al. (2011), Pereira e Romão (2015), e Loureiro (2019), onde se verificou que a utilização da informação a nível interno pelos municípios que adotam o SCC é moderada.

Tabela 11 - Utilidade da informação

	N	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão
Na elaboração de orçamentos	101	2,30	2	1	1,08
No planeamento, controlo e justificação de um plano de redução de custos	101	2,51	3	1	1,20
Na determinação de preços, tarifas e taxas	101	3,01	3	4	1,31
No apuramento do custo de produção ou de desenvolvimento de ativos (por exemplo, obras por administração direta)	101	2,72	3	1	1,30
Na mensuração e avaliação de desempenho	101	2,20	2	1	1,10
Na fundamentação económica de decisões de externalização de serviços	101	2,49	3	3	1,19
Na comparação de custos reais com custos previsionais	101	2,30	2	1	1,17
Na comparação com outras entidades	101	1,85	2	1	0,92

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Tal como ocorreu numa questão anterior, também nesta se facultou a oportunidade aos inquiridos de acrescentarem outras utilidades da informação decorrente da contabilidade de gestão no contexto municipal. Foi assinalado, que por vezes é utilizada na “transferência de competências”, com frequência nos “questionários do INE” e sempre na “determinação de custo de determinado projeto”, no “reporte de contas residuais e na “resposta a inquéritos de entidades externas”.

4.6. Análise das Hipóteses de Investigação – Correlação de Spearman

Para testar a associação entre as variáveis, realizou-se a correlação de *Spearman*. De acordo com Marôco (2011) e Ramos e Naranjo (2014), o coeficiente de correlação *Spearman* é uma medida de associação não paramétrica entre duas variáveis, sendo aplicável a variáveis nominais ou ordinais. O valor do coeficiente deve situar-se no intervalo entre -1 e +1, onde o sinal negativo indica que as variáveis variam no sentido inverso, enquanto o sinal positivo indica que ambas variam no mesmo sentido (Hill & Hill, 2009).

No presente estudo, utilizou-se um nível de significância de 5%, pelo que se o *p-value* (no SPSS: *sig.*) for inferior ou igual a 0,05, significa que existe uma associação estatisticamente significativa entre duas variáveis. Por outro lado, se for superior a 0,05, conclui-se que não existe uma associação estatisticamente significativa entre duas variáveis (Coutinho, 2014; Marôco, 2011).

A correlação de *Spearman* apenas será utilizada nas hipóteses 1 (Existe uma associação entre a implementação da Contabilidade de Gestão e a localização geográfica dos Municípios) e 2 (A implementação da Contabilidade de Gestão está relacionada com a dimensão dos Municípios).

4.6.1. Hipótese 1

Nesta hipótese pretendeu-se averiguar a existência de uma associação entre a localização geográfica das entidades inquiridas e a implementação do SCG. Todavia, devido à dispersão da amostra pelas diferentes NUTS III, que foram inicialmente consideradas, optou-se por agrupá-las.

No processo de agregação, teve-se em consideração o facto de ser na região do Litoral, entre o Alto Minho e a Área Metropolitana de Lisboa, onde existe uma maior concentração da população portuguesa e um maior número de municípios.

Para além disso, é nas regiões do Litoral onde existe um maior número de Instituições de Ensino Superior, sendo mais propensos a lecionar cursos que incluam unidades curriculares de contabilidade pública e contabilidade de gestão.

Em contrapartida, na região do Interior, muitas vezes, enfrentam-se desafios relacionados com a escassez de mão de obra qualificada (Costa, 2007; Jesus et al., 2014; Pereira & Romão, 2015).

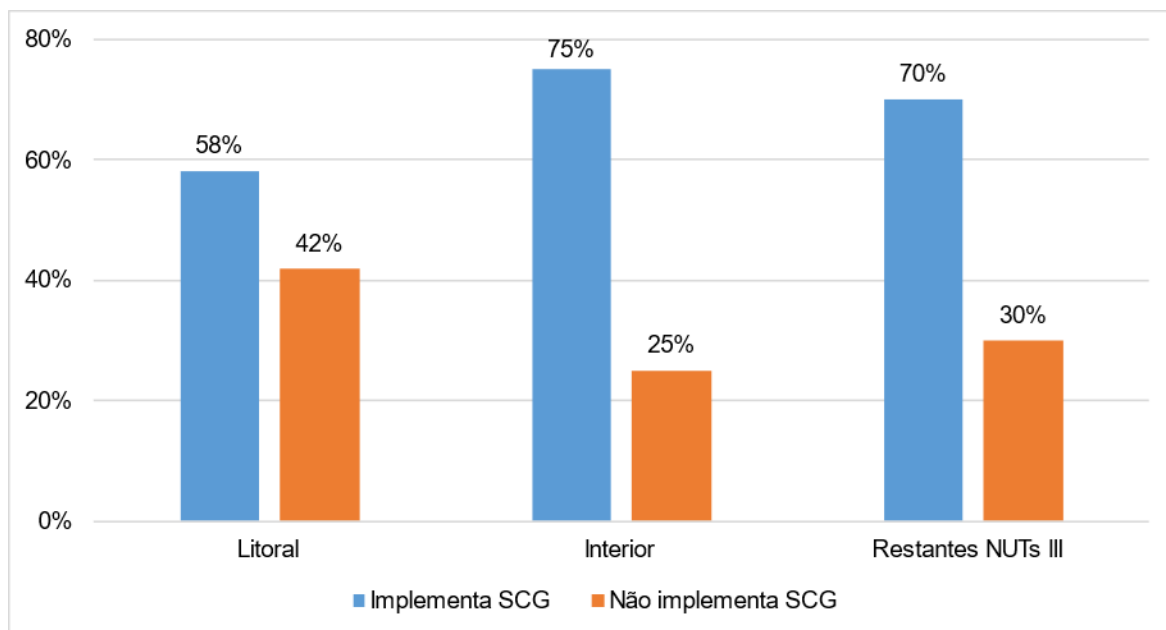
Assim sendo, decidiu-se agrupar as NUTS III da seguinte forma:

- **NUTS III do Litoral** - Alto Minho, Cávado, Área Metropolitana do Porto, Oeste, Região de Aveiro, Região de Coimbra, Região de Leiria, Área Metropolitana de Lisboa;
- **NUTS III do Interior** - Ave, Alto Tâmega, Tâmega e Sousa, Douro, Terras de Trás-os-Montes, Viseu Dão Lafões, Beira Baixa, Médio Tejo, Beiras e Serra da Estrela;
- **Restantes NUTS III** - Alentejo Litoral, Baixo Alentejo, Lezíria do Tejo, Alto Alentejo, Alentejo Central, Algarve, Região Autónoma dos Açores, Região Autónoma da Madeira.

No Gráfico 5, é possível observar que ao contrário do que era expectável, 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 (75%). As restantes NUTS III, também apresenta uma percentagem de adoção superior, com 70% dos municípios inquiridos.

Com a realização do teste de correlação de *Spearman* verifica-se que não existe uma associação estatisticamente significativa entre a localização geográfica dos municípios inquiridos e a implementação do SCG, pois o *p-value* é superior a 0,05 (Tabela 12).

Gráfico 5 - Relação entre a localização dos municípios e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão



(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Tabela 12 - Correlação entre a localização dos municípios inquiridos e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão

		Localização do município	Implementação do SCG
Localização do município	Coeficiente de correlação	1	-0,121
	Sig. (2 extremidades)	.	0,23
	N	101	101
Implementação do SCG	Coeficiente de correlação	-0,121	1
	Sig. (2 extremidades)	0,23	.
	N	101	101

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

4.6.2. Hipótese 2

Nesta hipótese pretendeu-se analisar a associação entre a dimensão e a implementação do SCG. A proposta visou verificar se os municípios de maior dimensão são mais propensos a implementar o SCG, devido à maior disponibilidade de recursos financeiros e humanos.

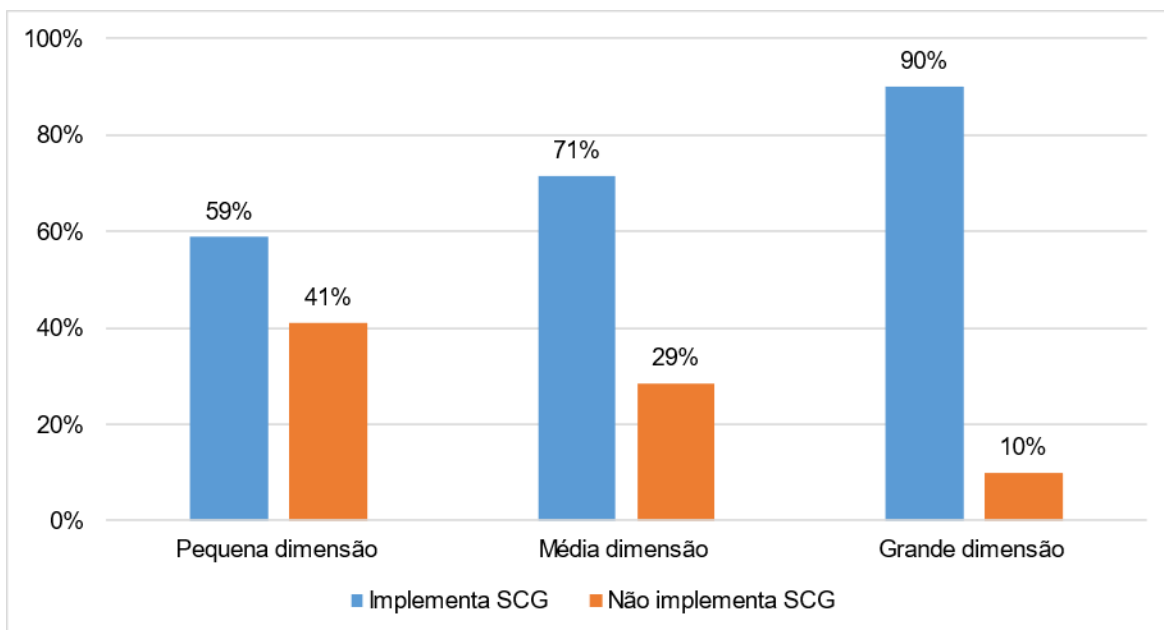
Para classificar os municípios com base na sua dimensão, foi considerado o critério do número de habitantes, conforme explicado anteriormente. Assim, os municípios foram categorizados em três grupos distintos: pequena, média e grande dimensão.

Conforme evidenciado no Gráfico 6, a percentagem de implementação do SCG é inferior nos municípios de pequena dimensão. Por contrapartida, nos municípios de média e grande dimensão, observa-se um aumento progressivo da percentagem de implementação. Dos 10 municípios inquiridos de grande dimensão, apenas 1 não deu início à implementação do SCG.

Com a realização do teste de correlação de *Spearman* verifica-se que o *sig.* corresponde a 0,049 (Tabela 13), sendo um valor inferior ao nível de significância de 0,05, o que indica a existência de uma associação estatisticamente significativa entre a implementação do SCG e a dimensão dos municípios, a um nível de 5%. No entanto, é relevante notar que o grau de correlação é inferior a 0,2 (0,196), o que indica uma associação muito baixa (Pestana & Gageiro, 2014).

O coeficiente de correlação é de -.196 (Tabela 13), o que representa uma correlação negativa, ou seja, valores elevados de uma variável correspondem a valores reduzidos de outra variável. Conforme a categorização utilizada: 1 - $\leq 20\ 000$ (pequena dimensão); 2 - $> 20\ 000$ a $\leq 100\ 000$ (média dimensão); 3 - $> 100\ 000$ (grande dimensão), conclui-se que a implementação do SCG está mais associada aos municípios de grande dimensão e menos aos municípios de pequena dimensão, como anteriormente destacado.

Gráfico 6 - Relação entre a dimensão dos municípios inquiridos e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão



(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

Tabela 13 - Correlação entre a dimensão dos municípios inquiridos e a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão

		Dimensão do município	Implementação do SCG
Dimensão do município	Coeficiente de correlação	1	-,196*
	Sig. (2 extremidades)	.	0.049
	N	101	101
Implementação do SCG	Coeficiente de correlação	-,196*	1
	Sig. (2 extremidades)	0.049	.
	N	101	101

(Fonte: Elaboração própria com base nos dados recolhidos do questionário)

5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

O SNC-AP veio obrigar à implementação de um sistema de contabilidade de gestão, sendo uma melhoria relativamente ao antigo referencial, que previa a implementação da contabilidade de custos/analítica.

A contabilidade de gestão é importante no setor público, visto que ajuda a melhorar a informação para a tomada de decisão e prestação de contas, avalia o desempenho de setores e gestores, aprimora a função alocutiva, aumenta a eficiência e promove a redução de custos (Monteiro & Pinho, 2016).

Nos resultados obtidos foi possível verificar que 66,3% dos municípios inquiridos deu início ao processo de implementação do novo sistema de contabilidade de gestão, no entanto, considera-se que esta taxa ainda é baixa.

No que diz respeito à relação entre a localização geográfica e a implementação do SCG verifica-se que não existe associação entre as variáveis, sendo que ao contrário do que era expectável, não são as NUTS III do Litoral que apresentam maior taxa de implementação da contabilidade de gestão, rejeitando-se, assim, a hipótese 1 (Apêndice IV).

Contrariamente, foi possível verificar a existência de uma associação entre a dimensão dos municípios e a implementação do SCG, sendo nos municípios de maior dimensão onde a taxa de implementação é superior. Desta forma, a hipótese 2 é validada (Apêndice IV).

Relativamente ao que a NCP 27 prevê, os municípios seguiram mais a recomendação relativa à utilização da base múltipla (59,7%) do que do método ABC (38,7%). Desta forma é possível afirmar que os municípios inquiridos não seguiram as recomendações da NCP 27, o que rejeita a hipótese 3 (Apêndice IV).

No que diz respeito à divulgação da informação da contabilidade de gestão prevista nos pontos 34 e 37 da NCP 27, constata-se que apenas 2 municípios inquiridos referem que cumprem, na íntegra, com a sua divulgação. Para além disso, e apesar de ser obrigatória a divulgação da informação relativa aos rendimentos e resultados, a maioria dos municípios apenas divulga os custos. Assim, rejeita-se a hipótese 4 (Apêndice IV).

Em relação aos fatores que dificultam a implementação de um SCG, constata-se que o principal identificado foi a ‘falta de recursos humanos’ (média: 4,09), seguindo-se a ‘dificuldade de obter dados’ (média: 3,81) e a ‘falta de formação sobre o sistema a implementar’ (média: 3,80). Este resultado é semelhante ao de outros estudos realizados nos municípios portugueses (Costa, 2008; Pedrosa, 2013; Pereira & Romão, 2015; Loureiro, 2019). Deste modo, valida-se a hipótese 5 (Apêndice IV).

Em termos de utilidade da informação produzida pelo SCG, verifica-se que a utilização ainda é pouco expressiva nos municípios inquiridos, rejeitando-se, assim a hipótese 6.

Como limitação do presente estudo e apesar de se considerar que se obteve uma taxa de resposta razoável, a mesma não foi suficiente para permitir generalizar os resultados para todos os municípios portugueses.

Uma outra limitação importante reside no instrumento de recolha de dados, uma vez que o questionário impede o auxílio ao inquirido quando este não entende corretamente uma questão. Esta limitação pode ser suprida complementando este estudo com outros instrumentos como, por exemplo, entrevistas.

Refere-se, ainda, que o pré-teste do questionário foi realizado a dois inspetores de finanças e a uma professora universitária e não a elementos da população-alvo.

Como pista de investigação futura, sugere-se replicar o presente estudo após o período de transição de três anos estabelecido pela IPSAS 33, com o propósito de avaliar se os municípios continuam em situação de não conformidade.

Adicionalmente, seria relevante concentrar-se exclusivamente nos municípios de média e grande dimensão, devido à maior homogeneidade em termos de recursos disponíveis, a fim de obter uma compreensão mais aprofundada da implementação do SCG nesses municípios e dos benefícios que advêm da sua utilização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's conception of the evolution of management accounting: a research note. *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(06\)15010-8](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(06)15010-8)
- Alexandre, I., Valins, R., & Jorge, S. (2015). O uso da informação da contabilidade de custos para as tomadas de decisão municipais: estudos de caso em municípios da região centro de Portugal. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, XIII(26), 1–19.
- Almeida, J., & Marques, M. da C. (2002). Contabilidade Pública em Portugal: da Monarquia (1761) à II República. Em *Revista Economia Global e Gestão do ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa* (pp. 99–117).
- Baird, K. M., Harrison, G. L., & Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15(4), 383–399. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.07.002>
- Barbosa, S. (2020). Da contabilidade de custos à contabilidade de gestão nos municípios - algumas considerações. *Contabilista*, 245, 43–45. <https://www.occ.pt/pt-pt/publicacoes>
- Borrhalho, C., Pires, C., Basílio, M., & Reis, P. (2017, outubro 12-13). *A contabilidade de gestão SNC-AP: proposta de implementação em subsistemas da administração pública* [Comunicação apresentada]. XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Aveiro, Portugal. <https://xvica.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/listacc/trabalhoscc.php>
- Boston, J., Martin, J., Pallot, J., & Walsh, P. (1996). *Public management: the New Zealand model*. Oxford University Press.
- Caiado, A. C. P. (2012). *Contabilidade analítica e de gestão* (7.^a ed.). Áreas editora.
- Canha, H. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *TOC*, 84, 52–58. http://www.otoc.pt/downloads/files/1174303219_52a58.pdf
- Carmo, L. P. F., & Padovani, F. (2012). Advances and challenges for adoption of activity based costing (ABC) by public sector: a comparative study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States. *International Business Research*, 5(2), 150–158.

<https://doi.org/10.5539/ibr.v5n2p150>

Carvalho, J. B. C., & Nogueira, S. P. (2006). *A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas*. 56–79. <http://hdl.handle.net/10198/18367>

Carvalho, J., Costa, T. C., & Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *TOC*, 96, 30–41. <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/revista-contabilista-toc/arquivo/>

Coelho, M. H. M. (2019). *Contabilidade analítica: cálculo e análise de custos para a gestão*. Vida Económica.

Comité de Normalização Contabilística Pública. (2013). *Linhas orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas (SNC-AP)*. https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf

Comissão de Normalização Contabilística (2017). *Manual de implementação: versão 2*. [https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL DE IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf](https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL_DE_IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf)

Comissão de Normalização Contabilística (2019, dezembro 28). *FAQ'S - questões frequentes - setor público - SNC-AP*. https://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Havard business school press.

Costa, T. C. S. (2007). O sistema de contabilidade de custos nas entidades locais em Portugal. Em *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro* (pp. 369–383). Universidad de La Rioja.

Costa, T. C. S. (2008, novembro 12-14). *Grau de implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses face às novas exigências legais* [Comunicação apresentada]. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, Brasil. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1235>

Costa, T. C. S., & Carvalho, J. B. C. (2006). O contributo da contabilidade de custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal. *Revista de administração e contabilidade da unisinos*, 3(2), 189–199. <http://revistas.unisinos.br/index.php/base/issue/archive>

Coutinho, C. P. (2014). *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas*:

- teoria e prática* (2.^a ed.). Edições Almedina.
- Custódio, C., & Viana, C. (2019). *SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas: visão prática do normativo*. Almedina.
- Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho do Ministério das Finanças, Diário da República: I série, n.º 125 (2012). https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/DL_134_2012_29_Junho.pdf
- Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho do Ministério das Finanças, Diário da República: I série, n.º 172 (1992). https://www.iefp.pt/documents/10181/215222/Dec.Lei+155_92.pdf/77539703-5974-4d05-9abc-02e0f6d92033
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro do Ministério das Finanças, Diário da República: I série, n.º 178 (2015). <https://files.dre.pt/1s/2015/09/17800/0758407828.pdf>
- Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro do Ministério das Finanças, Diário da República: I série, n.º 203 (1997). https://econtas.tcontas.pt/extgdoc/Funcionalidades/resources/declei_232_1997.pdf
- Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, Diário da República: I série, n.º 44 (1999). https://www.dgo.gov.pt/legislacao/Documents/DecLei_54_A_99.pdf
- Decreto-Lei n.º 84/2019 de 28 de junho da Presidência do Conselho de Ministros, Diário da República: I série, n.º 122 (2019). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/84-2019-122747583>
- Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro do Ministério da Economia, Diário da República: I série, n.º 243 (2016). <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2016/12/24300/0477304776.pdf>
- Diretiva n.º 2011/85/UE do Conselho de 8 de novembro de 2011. Jornal Oficial da União Europeia, n.º 306. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:pt:PDF>
- Fernandes, M. J. S. (2009). Developments in public accounting in Portugal. *Revista Enfoques*, 7(11), 157–190.
- Fernandes, M. J. S., Camões, P. J. S., & Jorge, S. (2022). *Anuário Financeiro dos*

municípios portugueses 2021. Ordem dos Contabilistas Certificados. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/disponivel-anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses-2021>

Ferreira, A. C. S. (2023). *O sistema de normalização contabilística para as administrações públicas no contexto da reforma da contabilidade pública em Portugal*. UA Editora. <https://doi.org/10.48528/3x5q-5h69>

Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *O controlo de gestão: estratégia de custos e de resultados*. Rei dos livros.

Ferreira, L., & Sarmiento, M. (2017). Da investigação quantitativa em contabilidade: Investigação por inquérito. Em M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2.^a ed., pp. 173–214). Escolar Editora.

Galvão, R. M. M., & Teixeira, A. B. S. D. (2019, janeiro 30-fevereiro 2). Administração Pública a norma de contabilidade pública 27 e o ambiente, uma proposta de informação nos municípios portugueses [Comunicação apresentada]. XXIX Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica, Osuna, Espanha. <http://hdl.handle.net/10400.26/28086>

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6.^a ed.). Atlas.

Gomes, P. (2014). O processo de harmonização do sistema de contabilidade pública na União Europeia. *Revista TOC*, 175, 65–67.

Gomes, P., Carvalho, J., & Fernandes, M. (2009). Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11–40. https://www.occ.pt/downloads/files/1272993132_11-40.pdf

Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. C. (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. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4171939>

Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. C. (2015, setembro 17-18). *O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: a perspectiva de diferentes stakeholders* [Comunicação apresentada]. V Congresso dos TOC.

<https://www.calameo.com/books/00032498195794678955d>

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016): revisão da literatura. *Revista evidenciação contábil & finanças*, 5(2), 121–143. <https://doi.org/10.18405/20170208>

Greasley, A., & Smith, C. M. (2017). Using activity-based costing and simulation to reduce cost at a police communications centre. *Policing: an international journal of police strategies & management*, 40(2), 426–441. <https://doi.org/10.1108/PIJPSM-03-2016-0044>

Hill, M. M., & Hill, A. (2009). *Investigação por questionário* (2.ª ed.). Edições Sílabo.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting: a managerial emphasis* (14.ª ed.). Pearson.

Jesus, M. A. J., Laureano, R. M. S., & Pedrosa, E. C. (2014, fevereiro 6-8). *Contabilidade de custos nas autarquias locais da região centro de Portugal* [Comunicação apresentada]. XXIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Leiria, Portugal. <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/25856>

Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2011). *O controlo de gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores* (9.ª ed.). Áreas editora.

Korobka, R., & Lopes, A. I. (2017). Contabilidade de custos numa autarquia local: proposta de implementação. *Gestin*, 14–15, 331–353. <http://hdl.handle.net/10071/16110>

Kurunmaki, L., Lapsley, I., & Melia, K. (2003). Accountingization v. legitimation: A comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Management Accounting Research*, 14(2), 112–139. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00019-2)

Lei n.º 53-E/2006 de 29 de dezembro da Assembleia da República, Diário da República: I série, n.º 249 (2006). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/53-b-2006-197489>

Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro da Assembleia da República, Diário da República: I série, n.º 42 (1991). <https://www.medicina.ulisboa.pt/wpcontent/uploads/EnquadramentoOrcamentoEstado.pdf>

- Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro da Assembleia da República, Diário da República: I série, n.º 169 (2013). <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2013-105795409>
- Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro da Assembleia da República, Diário da República: I série, n.º 43 (1990). https://www.dgo.gov.pt/legislacao/Documents/Lei-8-90_BasesContabPublica.pdf
- Loureiro, S. F. G. (2019). *Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra* [Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Univerisdade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/89846>
- Marcos, J. S., & Naia, P. (2001). A contabilidade analítica: estudos previsionais e formação no século XXI. *TOC*, 10, 26–37. <https://www.calameo.com/read/0003249814735a0502d77>
- Marôco, J. (2011). *Análise estatística com o SPSS statistics* (6.ª ed.). Pero Pinheiro.
- Marques, M. C. C. (2003). Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista contabilidade & finanças*, 31, 96–108. <https://doi.org/https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000100007>
- Martins, A. L. (2017). *Contabilidade de gestão nas administrações públicas*. Rei dos livros.
- Martins, J., & Mota, R. (2016). Considerações sobre a contabilidade de gestão no SNC-AP. *Contabilista*, 192, 53–55. <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/revista-contabilista-toc/arquivo/>
- Mohr, Z. T. (2015). An analysis of the purposes of cost accounting in large U.S. Cities. *Public Budgeting and Finance*, 35(1), 95–115. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12059>
- Monteiro, R. P., & Pinho, C. J. C. (2016, setembro 22-23). *Uma revisão da literatura sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público* [Comunicação apresentada]. XVII Encontro AECA, Bragança, Portugal. <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/119d.pdf>
- Nogueira, S. P. da S., Freitas, I. A. P., & Ribeiro, N. A. B. (2017, fevereiro 1-4). *Determinantes da transparência na gestão públicas dos municípios portugueses* [Comunicação apresentada]. XXVII Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica,

- Alicante, Espanha. <http://hdl.handle.net/10198/14007>
- Nunes, C., Peixinho, R., & Major, M. J. (2016). O activity-based costing no setor hospitalar: o caso do serviço de ortopedia do hospital de Faro. *Contabilidade & gestão*, 18, 55–84. <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/contabilidade-e-gestao/>
- Oseifuah, E. K. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581–588.
- Pedrosa, E. M. C. (2013). *Contabilidade de custos nas autarquias locais da região centro de Portugal* [Dissertação de mestrado, Iscte - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório do Iscte <http://hdl.handle.net/10071/6812>
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2015). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165–186. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165>
- Pestana, M. H., & Gageiro, J. N. (2014). *Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS* (6.ª ed.). Edições Sílabo.
- Portaria n.º 218/2016 de 9 de agosto do Ministério das Finanças, Diário da República: I série, n.º 152 (2016). <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2016/08/15200/0268802708.pdf>
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. Van. (1998). *Manual de investigação em ciências sociais* (2.ª ed.). Gravita.
- Ramos, S. T. C., & Naranjo, E. S. (2014). *Metodologia da investigação científica*. Escolar Editora.
- Reis, F. L. dos. (2010). *Como elaborar uma dissertação de mestrado segundo Bolonha* (2.ª ed.). Pactor.
- Rodrigues, H. M. R. (2017). *Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses* [Trabalho final do curso de especialização, Universidade Nova de Lisboa]. Repositório Universidade Nova. <http://hdl.handle.net/10362/52855>
- Rodrigues, M. Â. V. (2009). Modelos de gestão pública: tipologias de governação. *Revista Interface: administração pública*, 34–38. <http://hdl.handle.net/10198/1872>

- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209–227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Saraiva, H., & Quesado, P. (2023). Sistemas de custeio tradicionais na contabilidade de gestão. Em A. F. Silva & H. C. Oliveira (Eds.), *Contabilidade de gestão para a tomada de decisão* (pp. 109–125). Quântica Editora.
- Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016, setembro 22-23). *Evolução da contabilidade pública em Portugal: uma análise institucional* [Comunicação apresentada]. XVII Encontro AECA, Bragança, Portugal. <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>
- Soldevila, P., & Vivas, C. (2011). La gestión de costes en el sector público. *Revista de contabilidad y dirección*, 13, 61–76. <https://accid.org/es/revista-de-contabilidad-y-direccion-num-13/>
- Srinivasan, S., Sorrell, T. P., Brooks, J. P., Edwards, D. J., & McDougale, R. D. (2013). Workforce assessment method for an urban police department: using analytics to estimate patrol staffing. *Policing: An International Journal*, 36(4), 702–718. <https://doi.org/10.1108/PIJPSM-10-2012-0100>
- Teixeira, A. B. S. D. (2009). *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal: o caso da escola superior de ciências empresariais* [Tese de Doutoramento, Universidade Aberta]. Repositório Institucional da Universidade Aberta. <http://hdl.handle.net/10400.2/1412>
- Teixeira, A. B. S. D. (2016, maio 12-13). *A contabilidade de gestão no SNC-AP: uma proposta de implementação* [Comunicação apresentada]. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, Sétubal, Portugal. <https://congressocp.occ.pt/news/cicpublica2016/cicpublica2016.html>
- Varadi, S. S., & Taghavi, A. (2017). Identification and prioritization of the factors affecting the implementation of activity-based costing with analytic hierarchy process: Qaemshahr municipality case study. *Journal of History Culture and Art Research*, 6(1), 366. <https://doi.org/10.7596/taksad.v6i1.748>
- Wahab, A. B. A., Mohamad, M. H. S., & Said, J. M. (2018). The implementation of activity-based costing in the accountant general's department of Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 9, 63–76. <https://doi.org/10.17576/ajag-2018-09-06>

APÊNDICE I: INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

Contabilidade de gestão nos Municípios Portugueses

O presente estudo, desenvolvido no âmbito de uma dissertação do Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA), tem como objetivo aferir o estado de implementação da Contabilidade de Gestão nos Municípios e a divulgação da respetiva informação.

Salienta-se que a leitura de cada questão é imprescindível, sendo que não existem respostas certas ou erradas.

A sua participação tem um carácter voluntário e as respostas ao questionário são completamente anónimas e confidenciais, pelo que os dados recolhidos serão exclusivamente utilizados no âmbito desta investigação e serão analisados de forma global e nunca de forma individualizada.

O tempo estimado de preenchimento do inquérito é de aproximadamente 8 minutos e a sua participação é fundamental para o sucesso da investigação.

Se usou um código para aceder a este inquérito, este código não será guardado junto com as suas respostas. O código é gerido numa base de dados separada e apenas é utilizado pelo programa para registar que concluiu o inquérito. Não há forma de relacionar os códigos dos convidados a participar no inquérito com as respostas dadas.

De ressaltar que este questionário cumpre o normativo legal constante no Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD), designadamente no que concerne à proteção e segurança dos dados.

Caso tenha alguma dúvida, não hesite em contactar-me através do seguinte endereço de correio eletrónico: ric.esteves@ua.pt

Agradeço desde já a sua disponibilidade e colaboração.

Ricardo Esteves

Mestrando em Contabilidade e Controlo de Gestão

ISCA-UA

Caracterização do Município

* Em que NUTS III se insere o Município?

Por favor, selecione...



Alto Minho

Cávado

Ave

Área Metropolitana do Porto

Alto Tâmega

Tâmega e Sousa

Douro

Terras de Trás-os-Montes

Oeste

Região de Aveiro

Região de Coimbra

Região de Leiria

Viseu Dão Lafões

Beira Baixa

Médio Tejo

Beiras e Serra da Estrela

Área Metropolitana de Lisboa

Alentejo Litoral

Baixo Alentejo

Lezíria do Tejo

Alto Alentejo

Alentejo Central

Algarve

Região Autónoma dos Açores

Região Autónoma da Madeira

* Questão obrigatória

* Qual o número de habitantes do Município a **31/12/2022**?

- ≤ 20 000
- 20 000 a ≤ 100 000
- 20 000 a ≤ 100 000

Adoção da Contabilidade de Gestão

* O Município tinha, em 31/12/2019 (ano anterior à adoção do SNC-AP), implementado um Sistema de Contabilidade de Custos?

✓
Sim

X
Não

Se responder “Sim” na questão “O Município tinha, em 31/12/2019 (ano anterior à adoção do SNC-AP), implementado um Sistema de Contabilidade de Custos?”, então:

* O Município adaptou o sistema existente para o disposto na NCP 27, no que respeita a:

	Sim	Não
Utilização de base de imputação múltipla	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Método ABC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Independentemente da resposta na pergunta “O Município tinha, em 31/12/2019 (ano anterior à adoção do SNC-AP), implementado um Sistema de Contabilidade de Custos?”:

* Em que ano o Município iniciou a implementação da Contabilidade de Gestão à luz da NCP 27?

- 2020
- 2021
- 2022
- Ainda não iniciou

* Questão obrigatória

Divulgação

* O Município divulga, na prestação de contas, mapas de informação indicando o **custo direto** por cada:

	Sim	Não
Bem produzido ou serviço prestado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Função	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Departamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Atividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* O Município divulga, na prestação de contas, mapas de informação indicando o **custo indireto** por cada:

	Sim	Não
Bem produzido ou serviço prestado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Função	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Departamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Atividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* O Município divulga, na prestação de contas, mapas de informação indicando o **rendimento** por cada:

	Sim	Não
Bem produzido ou serviço prestado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Função	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Departamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Atividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* Questão obrigatória

* O Município divulga, no Relatório de Gestão, os custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico?

✓
Sim

X
Não

* O Município divulga, no Relatório de Gestão, para os objetos de custos finais, os critérios de imputação dos custos indiretos?

✓
Sim

X
Não

* O Município divulga, no Relatório de Gestão, para os objetos de custos finais, os custos não incorporados?

✓
Sim

X
Não

* O Município obteve, por parte do Tribunal de Contas, alguma advertência/sanção por não incluir todas as divulgações previstas na NCP 27 na prestação de contas?

✓
Sim

X
Não

* Que fatores influenciam a divulgação de informação que decorre do Sistema de Contabilidade de Gestão:

	1	2	3	4	5
Parametrização do <i>software</i> utilizado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A imagem da entidade pública face aos seus <i>stakeholders</i>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pressão dos auditores externos, responsáveis pela emissão da Certificação Legal das Contas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Difundir informação que o Município considera privada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Controlo por parte do Tribunal de Contas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

(1 – Nenhuma importância; 2 – Pouca importância; 3 – Importância razoável; 4 – Importância elevada; 5 – Importância muito elevada)

* Questão obrigatória

Em relação à questão anterior, que outros fatores acrescentaria?

	3 – Importância Razoável	4 – Importância Elevada	5 – Importância Muito Elevada
Outros			

Implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão (SCG)

* Classifique os fatores que dificultaram a implementação do SCG, de acordo com a escala apresentada.

	1	2	3	4	5
Falta de recursos humanos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de recursos financeiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de meios técnicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de formação adequada sobre o SCG	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dificuldades na interpretação da NCP 27	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Resistência à mudança	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Resistência ao controlo inerente ao SCG	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dificuldades na obtenção dos dados para o SCG	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de envolvimento dos gestores municipais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dificuldade de reconhecimento da utilidade da informação resultante do SCG	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

(1 – Nenhuma importância; 2 – Pouca importância; 3 – Importância razoável; 4 – Importância elevada; 5 – Importância muito elevada)

* Em que situações é utilizada, no Município, a informação gerada pela contabilidade de gestão?

	1	2	3	4	5
Na elaboração de orçamentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
No planeamento, controlo e justificação de um plano de redução de custos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Na determinação de preços, tarifas e taxas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
No apuramento do custo de produção ou de desenvolvimento de ativos (por exemplo, obras por administração direta)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Na mensuração e avaliação de desempenho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Na fundamentação económica de decisões de externalização de serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Na comparação de custos reais com custos previsionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Na comparação com outras entidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

(1 – Nunca; 2 – Raramente; 3 – Às vezes; 4 – Frequentemente; 5 - Sempre)

Em relação à questão anterior, que outros fatores acrescentaria?

	3 - Às vezes	4 - Frequentemente	5 - Sempre
Outros			

* Questão obrigatória

APÊNDICE II: *E-MAIL* ENVIADO AOS MUNICÍPIOS

Assunto: Investigação UA – Contabilidade de Gestão nos Municípios Portugueses

Mensagem:

Nota prévia: agradeço o encaminhamento deste e-mail para o responsável pela preparação e divulgação da informação financeira da sua entidade ou para quem exerce funções compatíveis com as mesmas. As minhas desculpas pela eventual duplicação deste pedido.

Exmo.(a.) Senhor(a),

O meu nome é Ricardo Esteves, sou estudante do Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA) e encontro-me neste momento a elaborar a minha dissertação de Mestrado.

A minha dissertação tem como objetivo aferir o estado de implementação da Contabilidade de Gestão nos Municípios e a divulgação da respetiva informação.

Assim, venho por este meio solicitar a colaboração de V. Exa., para o preenchimento de um breve questionário online, e/ou o encaminhamento do mesmo ao responsável pela preparação e divulgação da informação financeira da sua entidade. O questionário tem um tempo estimado de aproximadamente 8 minutos.

Apresento, a seguir, o *link* para que possa aceder ao inquérito:

<https://forms.ua.pt/index.php?r=survey/index&sid=223252&lang=pt>

O mesmo estará disponível até ao final do dia 21 de abril (sexta-feira) de 2023.

Caso tenha alguma dúvida, não hesite em contactar-me através do seguinte endereço de correio eletrónico: ric.esteves@ua.pt

Agradeço desde já a sua disponibilidade e colaboração.

Atenciosamente,

Ricardo Esteves

Mestrando em Contabilidade e Controlo de Gestão

ISCA-UA

APÊNDICE III: ESTATÍSTICAS DE CONFIABILIDADE

	Alfa de Cronbach se o item for excluído
Em que NUTS III se insere o Município?	0,766
Qual o número de habitantes do Município a 31/12/2022?	0,409
O Município tinha, em 31/12/2019 (ano anterior à adoção do SNC-AP), implementado um Sistema de Contabilidade de Custos?	0,403
O Município adaptou o sistema existente para o disposto na NCP 27, no que respeita a:	
Utilização de base de imputação múltipla	0,387
Método ABC	0,382
Em que ano o Município iniciou a implementação da Contabilidade de Gestão à luz da NCP 27?	0,402
O Município divulga, na prestação de contas, mapas de informação indicando o custo direto por cada:	
Bem produzido ou serviço prestado	0,388
Função	0,389
Unidade	0,389
Departamento	0,386
Atividade	0,383
O Município divulga, na prestação de contas, mapas de informação indicando o custo indireto por cada:	
Bem produzido ou serviço prestado	0,388
Função	0,390
Unidade	0,389
Departamento	0,385
Atividade	0,387
O Município divulga, na prestação de contas, mapas de informação indicando o rendimento por cada:	
Bem produzido ou serviço prestado	0,390
Função	0,382
Unidade	0,386
Departamento	0,383
Atividade	0,387

	Alfa de Cronbach se o item for excluído
O Município divulga, no Relatório de Gestão, os custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico?	0,390
O Município divulga, no Relatório de Gestão, para os objetos de custos finais, os critérios de imputação dos custos indiretos?	0,388
O Município divulga, no Relatório de Gestão, para os objetos de custos finais, os custos não incorporados?	0,394
O Município obteve, por parte do Tribunal de Contas, alguma advertência/sanção por não incluir todas as divulgações previstas na NCP 27 na prestação de contas?	0,398
Que fatores influenciam a divulgação de informação que decorre do Sistema de Contabilidade de Gestão:	
Parametrização do <i>software</i> utilizado	0,384
A imagem da entidade pública face aos seus <i>stakeholders</i>	0,370
Pressão dos auditores externos, responsáveis pela emissão da Certificação Legal das Contas	0,366
Difundir informação que o Município considera privada	0,353
Controlo por parte do Tribunal de Contas	0,365
Classifique os fatores que dificultaram a implementação do SCG, de acordo com a escala apresentada.	
Falta de recursos humanos	0,376
Falta de recursos financeiros	0,361
Falta de meios técnicos	0,367
Falta de formação adequada sobre o SCG	0,371
Dificuldades na interpretação da NCP 27	0,375
Resistência à mudança	0,360
Resistência ao controlo inerente ao SCG	0,354
Dificuldades na obtenção dos dados para o SCG	0,366
Falta de envolvimento dos gestores municipais	0,367
Dificuldade de reconhecimento da utilidade da informação resultante do SCG	0,355

	<i>Alfa de Cronbach se o item for excluído</i>
Em que situações é utilizada, no Município, a informação gerada pela contabilidade de gestão?	
Na elaboração de orçamentos	0,385
No planeamento, controlo e justificação de um plano de redução de custos	0,364
Na determinação de preços, tarifas e taxas	0,372
No apuramento do custo de produção ou de desenvolvimento de ativos (por exemplo, obras por administração direta)	0,359
Na mensuração e avaliação de desempenho	0,389
Na fundamentação económica de decisões de externalização de serviços	0,384
Na comparação de custos reais com custos previsionais	0,374
Na comparação com outras entidades	0,367

APÊNDICE IV: CONFIRMAÇÃO DAS HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

Hipótese	Formulação	Confirmação
Hipótese 1	Existe uma associação entre a implementação da Contabilidade de Gestão e a localização geográfica dos Municípios.	Rejeitada
Hipótese 2	A implementação da Contabilidade de Gestão está relacionada com a dimensão dos Municípios.	Validada
Hipótese 3	Os Municípios seguiram as recomendações da NCP 27 na implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão.	Rejeitada
Hipótese 4	Os Municípios que iniciaram a implementação da Contabilidade de Gestão estão a cumprir com as divulgações previstas na NCP 27.	Rejeitada
Hipótese 5	A implementação da Contabilidade de Gestão está condicionada pela falta de recursos humanos.	Validada
Hipótese 6	A informação produzida pelo Sistema de Contabilidade de Gestão é útil na tomada de decisões.	Rejeitada