



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA



Sérgio Francisco Gomes Loureiro

**ANÁLISE EXPLORATÓRIA SOBRE A ADOÇÃO DA  
CONTABILIDADE DE GESTÃO PELAS AUTARQUIAS DA  
COMUNIDADE INTERMUNICIPAL DA REGIÃO DE  
COIMBRA**

Dissertação no âmbito do Mestrado em Gestão, orientado pela professora Isabel Maria Correia da Cruz, coorientado pela professora doutora Liliana Marques Pimentel e apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para a obtenção do grau de Mestre em Gestão.

Junho de 2019





FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Sérgio Francisco Gomes Loureiro

# Análise Exploratória sobre a Adoção da Contabilidade de Gestão pelas Autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra

Dissertação de Mestrado em Gestão, apresentado à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de  
Mestre em Gestão

Orientadora: Prof. Doutora Isabel Maria Correia da Cruz

Coorientadora: Prof. Doutora Liliana Marques Pimentel

Coimbra, [junho, 2019]



## **Agradecimentos**

Para esta dissertação de mestrado se tornar possível, tenho que agradecer a algumas pessoas que sempre estiveram do meu lado a acompanhar-me.

Em primeiro lugar, tenho que agradecer à professora Isabel Cruz por traçar comigo o rumo que eu haveria de seguir nesta investigação e pela sua colaboração constante ao longo deste percurso. Também à professora Liliana Pimentel pela disponibilidade demonstrada em me ajudar, pela partilha dos seus conhecimentos e pelo esforço incansável para que eu pudesse ter tudo o que pretendia para a minha investigação. Sem dúvida alguma, estou-lhes muito grato.

Em segundo lugar, tenho também de agradecer a todos aqueles que deram o seu contributo para este estudo, nomeadamente os técnicos superiores e/ou chefes de divisão financeira dos municípios desta amostra, que não hesitaram e responderam ao questionário desta investigação.

E por último, mas não menos importante, agradecer aos meus pais, avós e irmã, pela presença constante na minha vida e pelo exemplo que são para mim, à minha namorada pelo amor e apoio incondicional sobre os meus objetivos, e a todos os meus amigos e família por todo o incentivo e paciência que demonstraram ao longo destes meses em que estive, naturalmente, mais ausente.

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

## **Resumo**

Depois de anos muito desgastantes para a economia europeia e mundial, deve-se agora aproveitar para acelerar a estabilização das contas públicas, incentivando a contenção da despesa, a par da prestação de serviços com qualidade e eficiência.

O Plano Oficial de Contabilidade de Autarquias Locais (POCAL) incentiva o subsistema da contabilidade analítica e, mais recentemente, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), obriga a adoção do subsistema de contabilidade de gestão nos municípios, tornando-se mais um instrumento de apoio há tomada de decisão, que permite avaliar o resultado das atividades e projetos públicos, bem como averiguar o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos. Ainda assim, este sistema tarda em fazer parte de toda a administração pública, apesar da sua obrigatoriedade.

Assim, esta investigação concentra-se em estudar a adoção do subsistema da contabilidade de gestão nos municípios da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra, baseando-se na perceção transmitida pelos preparadores da informação financeira ou contabilística, com o objetivo de analisar a fase de implementação, os fatores impulsionadores e as maiores condicionantes da sua utilização, assim como a utilidade e benefício que os municípios esperam deste sistema.

Neste trabalho, a informação foi recolhida através de um questionário distribuído pelos dezanove municípios da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra, por forma a recolher dados que tornassem possíveis os objetivos traçados. Os resultados obtidos mostram que a grande maioria já adota a contabilidade de gestão, mas a sua utilização é ainda pouco valorizada. A maior condicionante apresentada foi a falta de recursos humanos e a dificuldade em compreender e aplicar a legislação. O constante adiamento do normativo é apontado como um fator de desmotivação e de descrédito do mesmo.

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

**Palavras-chave:** Administração Pública; Contabilidade de Custos; Contabilidade de Gestão; POCAL; Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra

## **Abstract**

After many weary years for the European and global economies, the stabilization of public finances must now be accelerated by incentivizing the containment of expenses, along with quality and efficiency in the provision of services.

The Official Plan for Local Municipality Accounting (POCAL, from the Portuguese “Plano Oficial de Contabilidade de Autarquias Locais”) provides an incentive to the analytical accounting subsystem and, more recently, the Accounting Normalization System for Public Administration System (SNC-AP, from the Portuguese “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”) creates the obligation to apply the management accounting subsystem in municipalities, thus becoming one more instrument to support decision making, which allows assessing the result of public activities and projects, as well as discovering the fulfilment of goals in terms of services provided to citizens. Still, this system is late when it comes to being a part of the whole public administration, despite its obligatoriness.

Therefore, this investigation is focused on the study of the implementation of the management accounting subsystem in the municipalities of the Intermunicipal Community of the Region of Coimbra (CIM-RC), based on the perception transmitted by the preparators of the financial or accounting information, with the objective of analysing the implementation phase, the boosting factors and the largest conditioners of this implementation, as well as the usefulness and benefits that municipalities expect from this system.

In this work, the information was collected by means of a questionnaire distributed through the nineteen municipalities of the CIM-RC, in order to collect data that made it possible to accomplish the established objectives. The results obtained show that the large majority has already adopted management accounting, although its utilization is still underappreciated. The largest described conditioning factors were the lack of human resources and difficulty in understanding and applying the legislation. The constant postponing of the decree is pointed out as a demotivating and discrediting factor of itself.

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

**Keywords:** Public Administration; Cost Accounting System; Management Accounting; POCAL; Intermunicipal Community of the Region of Coimbra

## **Lista de Siglas**

ABC – *Activity Based Costing*

AFMP – Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses

ANMP – Associação Nacional de Municípios Portugueses

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais

DGO – Direção Geral do Orçamento

EC – Estrutura Conceptual

EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*

Eurostat - *European Statistics Office*

FMI – Fundo Monetário Internacional

IAS – *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standard Board*

IASC - *International Accounting Standards Committee*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

ITM – Índice de Transparência Municipal

JV – Justo valor

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

NCP – Normas de Contabilidade Pública

NGP – Nova Gestão Pública

*NPM – New Public Management*

NUTS – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade Pública do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Reforma Administrativa e Financeira do Estado

RGTA – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

SEE – Setor Empresarial do Estado

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

SPA – Setor Público Administrativo

SPE – Setor Público Empresarial

TIAC – Transparência e Integridade, Associação Cívica

TIC – Tecnologias da Informação e da Comunicação

UE – União Europeia

UNILEO - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

## **Lista de Figuras**

Figura 1 - Setor Público Português	20
Figura 2 - Processo ABC	41
Figura 3 - Quantidade de formações sobre o SNC-AP por município	58
Figura 4 - Relevância do Manual de Implementação do SNC-AP	60
Figura 5 - Implementação do sistema de contabilidade de gestão	63
Figura 6 - Motivos da utilização do sistema de contabilidade de gestão	67
Figura 7 - Etapa de implementação da contabilidade de gestão	71
Figura 8 - Entidades que utilizam informações contabilísticas	74
Figura 9 - Fatores condicionantes há adoção da contabilidade de gestão	75
Figura 10 – Perceção do desenvolvimento da legislação	77
Figura 11 - Opinião sobre o sucessivo adiamento do SNC-AP	79

## **Lista de Mapas**

Mapa 1 - Comunidades Intermunicipais	45
Mapa 2 - Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra	48
Mapa 3 - Relevância do Manual de Implementação.	61
Mapa 4 - Etapa de implementação da contabilidade de gestão	72

## **Lista de Tabelas**

Tabela 1 - Regimes contabilísticos	10
Tabela 2 - Conceitos base do sistema ABC	40
Tabela 3 - Vantagens do método ABC	42
Tabela 4 - Nº de habitantes dos municípios da CIM-RC	49
Tabela 5 - Dimensão em Km <sup>2</sup> e nº de eleitores	51
Tabela 6 - Nº de trabalhadores por município	52

Tabela 7 - Nº de trabalhadores por cada 1000 habitantes	53
Tabela 8 - Independência financeira dos municípios	54
Tabela 9 - Opinião sobre as mudanças de normativo para o SNC-AP	59
Tabela 10 - Implementação da contabilidade de gestão	62
Tabela 11 - Sistemas de apuramento de custos	68
Tabela 12 - Imputação dos custos indiretos	69

## Sumário

1 - Introdução .....	1
1.1 – Justificação	1
1.2 – Objetivos e estudo empírico	2
1.3 – Estrutura da dissertação	2
2 – Revisão de Literatura.....	5
2.1 - O papel da Administração Pública e o conceito de “Nova Gestão Pública”	5
2.2 - Accountability e Transparência	8
2.3 - Evolução da Contabilidade na Administração Pública	9
2.3.1 – Relevância da Contabilidade na Administração Pública	9
2.3.2 - Necessidade da Normalização Contabilística	13
2.3.3 – Início do Processo De Criação Das Normas Internacionais	14
2.3.4 - EPSAS	18
2.3.5 - Reforma da Contabilidade Pública em Portugal	19
2.4 - Adoção do SNC-AP	23
2.5 - Contabilidade de Gestão na Administração Pública	29
2.5.1 - Tipologias De Custo	32
2.5.2 - Sistemas De Custeio	34
2.5.3 - Critérios De Afetação	37
2.5.3.1 - Método Das Secções Homogéneas	38
2.5.3.2 - Sistema de Custeio ABC	38
2.5.4 – Divulgações	42
2.6 – Comunidades Intermunicipais	43
3 – Estudo Empírico .....	47
3.1 – Problema de Investigação	47
3.2 – População	47

3.2.1 – Justificação	47
3.2.2 – Caracterização e Definição da Amostra	48
3.2.2.1– Dimensão dos Municípios	49
3.2.2.2 – Independência Financeira	54
3.3 – Metodologia de Investigação	55
3.3.1 – Análise dos Resultados Obtidos	57
3.3.1.1 - Parte A: Identificação e caracterização do Município	57
3.3.1.2 - Parte B: Caracterização do sistema de Contabilidade de Gestão	61
3.3.1.3 - Parte C: Implementação do sistema de Contabilidade de Gestão	66
3.3.1.4 - Parte D: Divulgações e Condicionantes da aplicação do sistema de Contabilidade de Gestão	72
3.3.1.5 – Parte E: Opinião sobre a adoção do SNC-AP e o seu constante adiamento	77
3.4 - Síntese dos Resultados Obtidos	80
4 - Conclusões e Sugestões .....	85
5 - Referências Bibliográficas .....	87
Legislação	93
Cibergrafia	95
Apêndices e Anexos .....	i

## **1 - Introdução**

### **1.1 – Justificação**

A divulgação de informação, sobre a gestão dos recursos públicos, é fundamental para que a sociedade faça a sua avaliação sobre a forma como os seus impostos são aplicados. Esta necessidade é ainda mais premente nos municípios, quer pela maior proximidade com o poder, quer pelo grande número de serviços que a administração local fornece.

A recente crise financeira na Europa fez crescer a insatisfação dos utilizadores da informação financeira do setor público, e abriu portas ao pensamento de uma harmonização contabilística a nível europeu, reclamando também a melhoria da fiabilidade dessa informação.

As divergências entre os normativos contabilísticos portugueses e as normas internacionais adotadas em alguns países, incentivaram o governo português a aprovar o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), com base em algumas normas internacionais. Este novo normativo propõe fomentar essa harmonização.

O POCP incentiva a existência de três subsistemas de contabilidade, nomeadamente; a contabilidade financeira/patrimonial, a contabilidade orçamental e a contabilidade analítica. Também o SNC-AP integra estes três subsistemas, mencionando a contabilidade de gestão ao invés da contabilidade analítica, do POCP. Apesar de tudo, ao contrário dos dois primeiros subsistemas, a contabilidade de gestão ainda não está implementada, uma vez que o POCAL incide apenas na contabilidade de custos.

Ora, tendo conhecimento da importância deste subsistema contabilístico, o autor achou pertinente compreender as razões para esta inconsistência, por forma a motivar as administrações públicas a darem um maior contributo junto dos cidadãos.

## **1.2 – Objetivos e estudo empírico**

A investigação concentra-se, sobretudo, em perceber a fase de implementação do sistema de contabilidade de gestão nos municípios e as razões para ela estar a ser adiada ano após ano.

A partir de uma revisão de literatura, aprofundou-se o tema em estudo e obteve-se um enquadramento que permitiu compreender melhor toda a problemática.

Para conseguir obter as perceções dos preparadores da informação financeira ou contabilística, por forma a avaliar a realidade presente nos municípios, foi elaborado e enviado um questionário destinado há população em análise que, neste caso, se restringe há Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra.

## **1.3 – Estrutura da dissertação**

Esta dissertação está dividida em quatro partes, por forma a responder aos objetivos que foram propostos.

Na primeira parte, apresenta-se e justifica-se a escolha deste tema de estudo e apresentamos a estrutura que ele seguiu.

Na segunda parte, enquadra-se o tema da investigação com uma revisão de literatura, onde se procura mostrar o papel da administração pública e os seus valores fundamentais, a evolução da contabilidade neste setor (a sua relevância, os processos de reforma que foi sofrendo), até há entrada em vigor do novo normativo, com especial incidência na contabilidade de gestão.

Na terceira parte, apresenta-se a investigação empírica que se realizou, as suas questões e modelo de análise, enquadra-se e justifica-se a escolha da amostra, divulga-se os resultados obtidos e relacionam-se as variáveis apresentadas com o problema em estudo.

Na quarta e última parte, com base numa pequena síntese, são expressas as conclusões desta investigação e anunciam-se as suas principais limitações, bem como sugestões para futuras investigações.



## 2 – Revisão de Literatura

### 2.1 - O papel da Administração Pública e o conceito de “Nova Gestão Pública”

O exercício da tomada de decisão, em qualquer organização, deve ser consubstanciado, sempre que possível, em informação fiável e atempada. Nos órgãos públicos, dada a importância destes sobre a vida das comunidades, esta informação deverá ser a mais fidedigna e oportuna quanto possível.

Jorge *et al.* (2012) realçam que a procura de informação deve ser uma preocupação de todos os cidadãos sobretudo quando se fala na administração local, por existir uma maior proximidade entre ambos.

Carvalho (2009) afirma que o papel do Estado e a sua organização e funcionamento, tem sido bastante debatido nas últimas décadas, sendo uma matéria cada vez mais recorrente no âmbito do debate político e académico. O mesmo autor acrescenta ainda que cada exemplo de Estado está ligado a um modelo de administração pública, na qual varia consoante os princípios e convicções que pretende transmitir, sendo que a grande diferença entre os modelos de Estado é a intervenção acérrima ou não, na vida social e económica da sociedade. Segundo Araújo (2007), quando o Estado intervém o mínimo possível, fala-se de um Estado Liberal e se, pelo contrário, a atuação do Estado é presente, com funções essenciais e bastante ativo, fala-se num *Welfare State*.

Alguns autores afirmam que o peso do Estado na sociedade tornou-se excessivo, uma vez que este é visto sobretudo como um instrumento na segurança e bem-estar dos cidadãos e na resolução dos maiores problemas sociais que ocorrem. Araújo (2004) foi crítico quanto ao desempenho deste modelo de Estado ativo porque, segundo ele, a Administração Pública alicerça-se numa estrutura excessiva, ineficiente e ineficaz, bem como em custos elevados, demasiado burocratizada e com pouco sentido de responsabilização.

Com base nas novas teorias económicas, do fim do século XX, e a presença de um contexto económico difícil, nasceu um pensamento de gestão

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
intitulado de Nova Gestão Pública (NGP). Grande parte dos autores estrangeiros rotulam a NGP de *New Public Management*. Hood (1991) diz-nos que a NGP, tal como na maioria dos termos rotulados da administração, é vago, e que se caracteriza por um conjunto de reformas idênticas, que dominaram a agenda da reforma burocrática em muitos países que constituem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Entre muitas outras coisas, esta nova forma de pensar a gestão pública nasce, essencialmente, para responder aos problemas existentes na Administração Pública, e parte do pressuposto que os métodos usados na gestão privada são superiores aos que se utilizam na gestão pública. Segundo Hood (1991), deve estimular-se uma aplicação ponderada destes conceitos no sector público, como a correta definição dos objetivos, a avaliação do desempenho, ter uma maior preocupação com os resultados, descentralizar processos, entre outros.

Tendo como objetivo reconfigurar a forma como a administração pública levava a cabo as suas funções, foi importante esta preocupação com os resultados a alcançar, tentando equilibrar a necessidade de manter e inserir políticas que garantam votos e que perpetuem um bom desempenho, com as dificuldades económicas que restringem orçamentos e apoios sociais, e que levam a que exista uma maior preocupação com a gestão pública.

Esta preocupação era reconhecida, mas a nível prático existiam prioridades e objetivos diferentes, na medida em que cada nação se insere num processo particular, dadas “as características políticas e os constrangimentos histórico-institucionais de cada país” (Christensen e Lægreid, 2001: 89).

Pollitt e Bouckaert (2011) mostram também que não se restringe a reforma da gestão pública, entre 1980 e 2000, sob o modelo da NPM, mas apontam um modelo de reforma alternativo, denominado *New Weberian State* (NWS) que, segundo os autores, tem “uma ambição relativamente modesta de ‘iluminação’ da burocracia existente, através da desregulamentação e racionalização, e simultaneamente poupar dinheiro ao dar maior rigor aos orçamentos e gestão financeira” (Pollitt e Bouckaert, 2011: 115).

Um evento que afetou muitos países da zona Euro, e que os fez indiretamente repensar a sua apresentação e relato dos resultados financeiros e

contabilísticos foi a grande crise da dívida pública de 2009. Muitos países tiveram que adaptar as suas finanças públicas mudando os seus programas, políticas e adotar medidas diferentes.

Para Monteiro (2016), o Fundo Monetário Internacional (FMI) foi um importante instrumento na melhoria das contas públicas de vários países da União Europeia (UE). Segundo o mesmo autor, a intervenção de entidades externas financiadoras, obrigou os países a procurar melhorar a sua estabilidade orçamental, para cumprir as exigências. Houve a necessidade de reformular os sistemas contabilísticos e orçamentais do sector público, de aumentar a responsabilização da prestação de contas aos *stakeholders* e de melhorar a transparência de toda a gestão pública.

Dentro do contexto da União Europeia, a continuidade da moeda única põe há prova os países no contexto de política orçamental e aos procedimentos que regulam os seus quadros orçamentais.

A 8 de novembro de 2011, a diretiva 2011/85/UE do conselho europeu estabeleceu:

a existência de práticas de Contabilidade Pública exaustivas e fiáveis em todos os subsectores da Administração Pública constitui um pré-requisito para a elaboração de estatísticas de elevada qualidade que sejam comparáveis entre os Estados-Membros. O controlo interno deverá assegurar que as regras em vigor sejam aplicadas em todos os subsectores da Administração Pública. Auditorias independentes exercidas por instituições públicas, como os tribunais de contas, ou organismos privados de auditoria, deverão encorajar a adoção das melhores práticas internacionais (UE, 2011: 306/41).

Na presença destes diversos fatores anteriormente falados, os países viram-se obrigados a ter um maior controlo das suas finanças públicas, para o seu contexto nacional e também internacional, e conseqüentemente, um ponderado pensamento sobre a evolução futura da contabilidade pública. Por conseguinte, os conceitos de *accountability* e transparência ganharam um grande relevo na Administração Pública.

## 2.2 - Accountability e Transparência

O conceito de *accountability* não tem uma tradução literal para a língua portuguesa, tendo em conta que envolve vários significados, e varia dependendo dos autores, mas está fortemente relacionado com o conceito de transparência. Estes dois conceitos são absolutamente essenciais numa administração pública de um país democrático.

Uma sociedade só é verdadeiramente livre e democrática quando as instituições em que assenta tornam públicos todos os atos de governo; quando providenciam informação relevante de forma completa, fidedigna, atempada, facilmente compreensível e de fácil acesso; e quando têm a capacidade de desvendar interesses privados que possam colidir com o interesse coletivo (TIAC, 2013: 4).

Ao estado é lhe incumbido as ações perante os cidadãos, criar regulamentos e regras e fornecer os mais variados bens e serviços públicos. Os cidadãos, por sua vez, têm nas mãos a capacidade de legitimar o estado em funções. Isto só funciona corretamente se esta interação for coordenada e balanceada, se a informação estiver disponível atempadamente e se a população geral puder debater as suas convicções e opiniões sobre a política usada. Para Hansen *et al.* (2015), a transparência é um meio para atingir um objetivo, dando como exemplo, a responsabilização dos funcionários públicos, reduzir a fraude e combater a corrupção.

Para Rocha (2011), um dos maiores desafios dos regimes democráticos é o desenvolvimento de práticas de *accountability*, isto é, métodos que avaliem e responsabilizem as entidades públicas e que permitam aos cidadãos controlar as suas práticas. Segundo Bovens (2005), a *accountability* pode ser definida como uma relação social na qual um ator se sente na obrigação de explicar a sua conduta, que pode ser formal ou informal.

Também o desenvolvimento das Tecnologias da Informação e da Comunicação (TIC) e o empenho das instituições que as desenvolvem para o sector público e privado, abriram novas e significativas oportunidades para a transformação dos conhecimentos em ações desenvolvidas na prática. Boos e

Grote (2012) lembram que o uso das TIC pode criar novos cenários de *accountability*, levando a uma maior responsabilização, mas também pode levar a distúrbios na sociedade e nas organizações, por não estarem preparadas para elas.

A transparência adquire uma maior importância num poder local, onde a proximidade entre a administração pública e os cidadãos é maior. Quando os interesses públicos e privados se distanciam, o poder local deve tornar-se mais transparente e existe uma maior responsabilização sobre a tomada de decisão e toda a gestão dos recursos do sector público.

Depois da desconstrução destes conceitos, é importante perceber como tudo isto se desenvolveu ao longo dos anos, e que marcos moldaram a contabilidade pública.

## **2.3 - Evolução da Contabilidade na Administração Pública**

Este subcapítulo pretende desenvolver as especificidades da contabilidade, a sua evolução ao longo dos tempos e mostrar o caminho que se percorreu até chegar ao novo normativo do SNC-AP.

### **2.3.1 – Relevância da Contabilidade na Administração Pública**

Para Teixeira (2009), é fundamental que na gestão pública:

se apliquem técnicas de controlo de gestão o que supõe que os dirigentes públicos, disponham de informação fiável, objetiva e relevante sobre os serviços que gerem, para que possam apoiar, analisar e avaliar as decisões, bem como proporcionar a tomada de medidas corretivas. A satisfação deste tipo de necessidade implica ter informação sintética, sistematizada e adequada, que aponte tendências, seja guia e esteja reunida num documento disponibilizado em tempo oportuno (Teixeira, 2009: 158).

Ora, para que tudo isto possa acontecer é fundamental que existam mecanismos essenciais que consigam que essa informação nasça da forma mais completa e o mais atempadamente possível. Caiado (2004) relata que a prestação

de contas das entidades do sector público administrativo tem vindo a ser efetuada na base de caixa, desde o século XIX. Bernardes (2003) explana ainda que a contabilidade pública portuguesa se caracterizava por uma contabilidade essencialmente orçamental. Também Nogueira e Carvalho (2007) descrevem que:

o tradicional sistema de informação contabilística aplicável à Administração Pública portuguesa, caracterizava-se, fundamentalmente, pela disponibilização de informação escassa e de carácter orçamental, o que impossibilitava um rigoroso controlo dos gastos públicos. Paralelamente, a principal preocupação da contabilidade pública tradicional estava relacionada, exclusivamente, com a prestação de contas e o controlo da legalidade (Nogueira e Carvalho, 2007: 4).

A decisão sobre a base contabilística que se deve adotar tem influência na determinação dos princípios e políticas contabilísticas, e no tipo de informação que se pretende obter. O *International Federation of Accountants Public Sector Committee* (IFAC-PSC) identifica a existência de dois regimes contabilísticos e admite a existência de duas variações de ambos; base de acréscimo e base de caixa, e o regime do acréscimo modificado e o regime de caixa modificado.

Na tabela 1, apresentamos estes regimes:

*Tabela 1 - Regimes contabilísticos*

<b>Regime de caixa</b>	As receitas e despesas de caixa são apropriadas no período do seu pagamento ou recebimento
<b>Regime de caixa modificado</b>	As transações e outros acontecimentos são reconhecidos em regime de caixa durante o ano e só no fim do exercício são reconhecidas as contas a pagar e a receber
<b>Regime do acréscimo modificado</b>	É utilizado o regime do acréscimo no reconhecimento das transações e outros acontecimentos, mas existem certas classes de ativos e passivos que não são reconhecidos como tal
<b>Regime do acréscimo</b>	As transações e outros acontecimentos são registados e divulgados quando ocorrem, independentemente do momento em que as transações de caixa ocorrem

Fonte: Adaptado de PWC (2013; 14)

Segundo a Comissão Europeia (2013), o regime do acréscimo no setor público é um instrumento necessário para impossibilitar algumas manipulações que são permitidas pelo regime de caixa, em que o pagamento pode ser antecipado ou adiado de forma a ser registado num período escolhido pela administração.

A Comissão Europeia defende ainda a necessidade premente de normas de contabilidade pública harmonizadas e baseadas no princípio da especialização (do acréscimo) defendendo que:

a contabilidade de acréscimo é o único sistema de informação geralmente aceite que proporciona uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira e do desempenho de uma administração pública, pois reúne a totalidade dos ativos e passivos, bem como das receitas e despesas de uma entidade, durante o período a que as contas se referem e no momento em que são fechadas. A contabilidade de acréscimo implica o registo das entradas não no momento em que são efetuados os pagamentos em numerário, mas quando o valor económico é criado, transformado ou extinto, ou quando se criam, transformam ou extinguem os créditos e as obrigações (Comissão Europeia, 2013: 4).

Desde o início do século XX, tem existido o cuidado de aproximar a contabilidade pública portuguesa com a de outros países europeus. A prestação de contas da administração pública era, tradicionalmente, baseada por mapas orçamentais, na qual se inseriam as receitas e as despesas num determinado período temporal, e existia o controlo da legalidade dessas mesmas operações. Ora, este sistema regista apenas todos os movimentos de tesouraria, quando existem efetivamente entradas ou saídas de fluxo monetário.

Já em 1990 com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) em Portugal, começou um processo de normalização contabilística. Introduziu-se um sistema digráfico e definiu-se as bases contabilísticas da contabilidade pública. Tinha-se o objetivo de integrar três sistemas contabilísticos, nomeadamente a contabilidade patrimonial (financeira), contabilidade orçamental e a contabilidade analítica.

Depois de reunidas as condições necessárias, a partir desta reforma, nasceu no ano de 1997, com o Decreto-Lei 232/97, o Plano Oficial de Contabilidade

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
Pública (POCP), que marcava a transição dos serviços com autonomia administrativa para o regime de acréscimo, em vez do anterior regime de caixa.

A convicção de Carvalho *et al.* (2008), é de que:

a reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, originou um debate em torno da necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica, que se desejava mais eficaz perante os objetivos estabelecidos da filosofia pretendida na “Nova Gestão Pública” (NPM) (Carvalho *et al.*, 2008: 31).

Embora, inicialmente, o objetivo destas reformas fosse apenas a normalização contabilística num sistema digráfico através da aplicação do POCP, objetivava-se também a construção de um modelo de administração financeira que dispusesse novos meios informativos de apoio para a tomada de decisão dos gestores públicos.

No artigo 4.<sup>o</sup> do Decreto-Lei n.º 232/97 previa-se a constituição de uma Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), que foi incumbida de conduzir a aplicação sectorial, bem como aperfeiçoar e aplicar o POCP, dando as devidas garantias de segurança e de eficácia.

Passado alguns anos, em 2008, com o excessivo endividamento do estado português, foi solicitada ajuda externa e foi assumido o compromisso de reforçar a gestão orçamental, formalizando-o, mais tarde com a publicação de uma nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) – Lei n.º. 151/2015 e o Decreto-Lei n.º 192/2015 que aprovou o SNC-AP (que será abordado num capítulo posterior).

---

<sup>1</sup> Decreto-Lei n.º 232/97 Artigo 4.º - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública:

1 - É criada, no âmbito do Ministério das Finanças, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

2 - A Comissão é integrada pelos seguintes órgãos:

a) A comissão executiva; e

b) O conselho de normalização contabilística.

3 - À comissão executiva cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

4 - Ao conselho de normalização contabilística cabe coordenar a aplicação sectorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

5 - As competências específicas e a composição da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública e dos seus órgãos são determinadas mediante decreto-lei, sendo as suas regras de funcionamento determinadas por portaria do Ministro das Finanças.

Ainda em 2012, procedeu-se há integração das competências da CNCAP na Comissão de Normalização Contabilística (CNC) que desde 1977, ano da sua criação e do primeiro plano oficial de contabilidade, tinha apenas no seu âmbito de atuação a contabilidade do setor privado.

### **2.3.2 - Necessidade da Normalização Contabilística**

A variedade de sistemas contabilísticos existentes em cada país pode dever-se ao facto de cada sociedade ser influenciada por diferentes envolvências, o que levou a que cada país desenvolvesse e adaptasse o seu, tendo em conta o que necessitava e de acordo com os seus valores sociais e a sua transição histórica.

López Diaz e Rodriguez (2000) acreditavam que a reforma da contabilidade pública seria feita ao sensibilizar a opinião pública para a necessidade de uma maior transparência e controlo da gestão, e conseqüentemente por uma maior qualidade da informação, que permitisse compreender e julgar melhor o exercício da responsabilidade pública.

Para Carapeto e Fonseca (2015), a globalização potenciou as fragilidades do setor público, pelo que os Estados se viram obrigados a direcionar a sua atenção para uma procura permanente de novas abordagens para uma administração pública mais modernizada.

É muito difícil comparar a informação contabilística entre organismos públicos. Ainda em 1998, Carvalho (1998: 235) dizia que a “proliferação de planos de contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições”. Ora, a nível internacional esta dificuldade assume outra dimensão, dado que as práticas e os normativos existentes variam de país para país.

Com vista a eliminar esta dificuldade, desde o fim do século XX tem havido uma consciencialização no sentido de criar uma harmonização internacional da contabilidade pública, em particular na União Europeia (UE). Segundo Nogueira e

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
Carvalho (2007), é necessária a emissão de normas de contabilidade internacionais quando a:

normalização contabilística do sector público transcende o âmbito nacional, isto é, quando diz respeito a vários países com o objetivo de harmonizar as normas de contabilidade e obter informação comparável entre os mesmos, torna-se necessário emitir normas de carácter internacional (Nogueira e Carvalho, 2007: 9).

Mussari (2014) sentiu necessidade de diferenciar dois termos bastante relevantes nesta ideia de unificar as contas públicas. Este define harmonização como um processo pelo qual os movimentos contabilísticos se formam da diversidade total de práticas, e a padronização é um processo pelo qual todos os participantes concordam em seguir as mesmas práticas contabilísticas. Para Mussari (2014), harmonização implica a necessidade de um compromisso por parte das partes envolvidas, de convergir para soluções comuns, uma vez que é do seu interesse superar quaisquer discrepâncias nos seus respetivos comportamentos, a fim de promover uma maior comparabilidade. A harmonização requer esforço e interesse comuns e define de forma implícita a forma de mitigar a diversidade entre as partes: é uma questão de reconhecer explicitamente as peculiaridades do outro como conotações individuais culturais resultantes de diferentes situações económicas, jurídicas e sociais e de se comprometerem a encontrar soluções partilhadas.

### **2.3.3 – Início do Processo De Criação Das Normas Internacionais**

Todo o processo de harmonização contabilística a nível internacional foi escoltado por muitos organismos internacionais, com natureza pública ou privada.

No setor privado, começou em 1973, com a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), um organismo que formulava e propunha uma nova referência, de aplicação a nível mundial, de normas contabilísticas. A sua influência nos sistemas contabilísticos de muitos países e também nas questões da harmonização e normalização, obrigaram o IASC a adaptar-se internamente e reestruturar a sua composição e passou a chamar-se *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF).

Desta reorganização interna, nasceu outra estrutura denominada de *International Accounting Standard Board* (IASB), com vista há emissão de normas internacionais de contabilidade, conhecidas por *International Financial Reporting Standards* (IFRS), Normas Internacionais de Relato Financeiro. Estas normas são de elevada qualidade, e têm como principal objetivo garantir a transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras e outros relatórios, bem como auxiliar no entendimento dos diferentes utilizadores dessa informação.

Pouco depois da criação do IASC, em 1977, na continuação do processo de harmonização, surge o IFAC, *International Federation of Accounts*. A partir do IFAC, nasceu mais tarde, e com o objetivo de desenvolver normas contabilísticas para entidades públicas a nível global, um organismo independente, o IPSASB, *International Public Sector Accounting Standards Board*. O objetivo principal do IPSASB é facilitar a conexão das normas nacionais para as internacionais, aprimorando a sua qualidade e uniformização.

O IPSASB desenvolve e supervisiona as conhecidas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Tendo em vista a harmonização mundial de toda a contabilidade do sector público, a elaboração das IPSAS tem como principal estratégia a convergência destas às IFRS, criadas pelo IASB.

Como disposto no relatório da Comissão Europeia (2013) ao Conselho e ao Parlamento Europeu para a aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos estados-membros:

as IPSAS assentam na ideia de que a gestão moderna do setor público, conforme com os princípios de economia, eficácia e eficiência, depende de sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre a situação e o desempenho económico e financeiro de um Estado, como seria o caso com qualquer outro tipo de entidade económica (Comissão Europeia, 2013: 8).

As IPSAS são importantes para obter uma melhoria da gestão financeira dos órgãos públicos, pois atendem com maior rigor às necessidades dos utilizadores, tanto para a tomada de decisão como para fins de responsabilização, porque apoiam no cumprimento das responsabilidades por parte da gestão, e objetivam a melhoria de todo o processo operacional.

De acordo com o Documento de Consulta Pública, elaborado pelo *Eurostat* (2013), o principal objetivo da proliferação das IPSAS:

reside em desenvolver e implementar, para todas as entidades públicas que pertencem a diferentes subsectores da administração pública:

- Normas de contabilidade pública harmonizadas e baseadas no princípio da especialização (acréscimo);

- Normas de informação financeira de carácter geral;

a fim de:

- Produzir dados financeiros e orçamentais fiáveis e em tempo útil;

- Reduzir a incoerência entre o quadro de elaboração e reporte das contas primárias do sector público ao nível microeconómico e o quadro macroeconómico do SEC;

- Aumentar a transparência orçamental, necessária para a estabilidade macroeconómica e para a coordenação, a supervisão e a orientação das políticas;

- Melhorar a responsabilização, a eficiência e a eficácia da gestão do sector público;

- Facilitar a qualidade da tomada de decisões, em especial nos casos em que a contabilidade de exercício não foi ainda introduzida;

- Melhorar a comparabilidade da comunicação de informações sobre a situação financeira e o desempenho dos Estados-Membros;

- Facilitar a obtenção de liquidez nos mercados financeiros mundiais;

- Melhorar a eficiência e a eficácia das auditorias públicas (Eurostat, 2013: 3).

É importante reter que, apesar de baseadas nas IFRS, as IPSAS têm em consideração as especificidades do sector público. Das quarenta IPSAS emitidas, seis delas não se baseiam em qualquer IFRS, dado que se reportam a características típicas das entidades públicas. Tendo em conta que o normativo contabilístico aplicado no sector privado, o SNC, é baseado nas normas internacionais do IASB, para Rodrigues (2012: 45) as IPSAS são substancialmente “as normas do IASB adaptadas às características particulares do sector público”.

Diante da necessidade de comparar a informação financeira dos diferentes países europeus, em 2010, a UE emitiu uma proposta de diretiva, com prazo de

sensivelmente três anos, para que os Estados Membros adotassem as normas do IPSASB. Em sequência, no ano de 2011, a UE aprova a Diretiva 2011/85/UE proveniente do Conselho da União Europeia, que estipulava o prazo do ano 2012 para que a Comissão Europeia sustentasse a adequabilidade das IPSAS de forma a estas serem aplicadas nos diversos Estados Membros.

Para Berger (2016), na perspetiva institucional, os benefícios principais da implementação das IPSAS seriam a maior transparência na informação a divulgar, o controlo e gestão do risco e prevenção de fraudes, o auxílio na formulação de políticas, o desenvolvimento da economia e a melhoria da relação do governo com as organizações financiadoras.

Com a implementação do regime de acréscimo juntamente com as IPSAS, os ativos e passivos passariam a proporcionar informações sobre um painel geral de recursos e do futuro das suas obrigações, criando assim uma base para serem desenvolvidos processos mais eficientes e melhorar o controlo sobre estes.

Esta mudança para as normas internacionais não é apenas uma mudança contabilística, mas sim uma mudança profunda em toda a área financeira do sector público com um grande impacto em toda a organização.

Não obstante às vantagens mencionadas anteriormente, muitos autores dizem que existe uma falta de comprovação empírica sobre a consistência das IPSAS, e também dúvidas e limitações acerca da decisão de as implementar numa escala tão ampla.

A adoção das IPSAS, para Caiado (2004), traz sérias dificuldades, uma vez que a proposta de normalização a nível mundial vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países sendo difícil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos.

Tendo em conta que as IPSAS surgem do contexto privado, direccionadas a acionistas e investidores ou potenciais investidores, enquanto que no sector público são dispostas para governos, cidadãos, contribuintes e eleitores, que objetivam fins completamente distintos, como se percebe.

Segundo a Comissão Europeia (2013), as IPSAS não relatam precisamente as práticas que se devem tomar, optando por dar a possibilidade de escolha entre

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
outros tratamentos contabilísticos. Assim, percebe-se que limita bastante a ideia base de harmonização.

Ernst & Young (2012), no seu relatório para a *Eurostat* em que compara as práticas de contabilidade pública e auditoria dos vinte e sete Estados Membros da UE, mostra que as IPSAS não são suficientemente esclarecedoras em aspetos fulcrais para o sector público.

Ainda sobre a problemática de incidência das IPSAS, para Rossi *et al.* (2016), os custos de implementação são também considerados uma limitação para alguns países, porque para além dos custos inicialmente provocados por essa implementação existem desatualizações de informação e registos de ativos devolutos. Torna-se difícil legitimar estas normas, não havendo um corpo normativo garantido por uma autoridade reconhecida para o sector público. Ainda que sejam sucessivas as tentativas de implementar as IPSAS, não havendo uma obrigatoriedade, ou seja, sanções para quem não as adote, cada governo acaba por implementar um sistema que mais se adequa às suas necessidades, podendo ir buscar alguns conceitos às IPSAS, mas não a sua totalidade, o que dificulta o objetivo base da harmonização a nível mundial.

#### **2.3.4 - EPSAS**

No relatório da comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo há aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros (Comissão Europeia, 2013) chegou-se há conclusão que apesar das IPSAS serem uma referência incontornável para a harmonização contabilística do sector público da UE, tendo em conta a sua complexidade e extensão, não podem ser aplicadas aos Estados Membros da UE de forma leviana.

A Comissão Europeia, com o objetivo de uniformizar e de possibilitar a comparação contabilística entre os sectores da administração pública, tem manifestado o seu apoio aos Estados Membros para a implementação deste tipo de normas contabilísticas. Desta forma, a Comissão Europeia (2013) procura que sejam desenvolvidas as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) que:

as EPSAS constituiriam um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas do setor público segundo o princípio da contabilidade de acréscimo, adaptado às exigências específicas dos Estados-Membros da UE, e poderiam ser aplicadas na prática. A aplicação das EPSAS à escala da UE diminuiria dramaticamente a complexidade dos métodos e processos de compilação utilizados para transformar esses dados numa base semi-harmonizada e minimizaria os riscos no que diz respeito à fiabilidade dos dados comunicados pelos Estados-Membros (...) (Comissão Europeia, 2013:10).

A mesma CE, neste documento, apontou para a criação das EPSAS, em detrimento da utilização das IPSAS, porque ao desenvolver as EPSAS combate a possibilidade, existente nas IPSAS, de existir vários tratamentos contabilísticos alternativos e levar, conseqüentemente, a uma menor harmonização. A CE tenta igualmente colmatar a falta de cobertura prática, em relações típicas do sector público.

As EPSAS parecem ser uma solução adequada para atender às necessidades de informação procuradas pelas autoridades da UE, na esperança de que a disponibilidade de uma informação contabilística uniforme e consistente seja suficiente para controlar a despesa pública agregada e conseguir prevenir futuras crises das finanças públicas.

Colocar as EPSAS em prática representa, muito provavelmente, uma das maiores reformas administrativas de toda a história das finanças europeias. Será certamente um processo moroso e bastante complexo que deverá ser implementado a médio longo prazo para evitar desastres desnecessários.

### **2.3.5 - Reforma da Contabilidade Pública em Portugal**

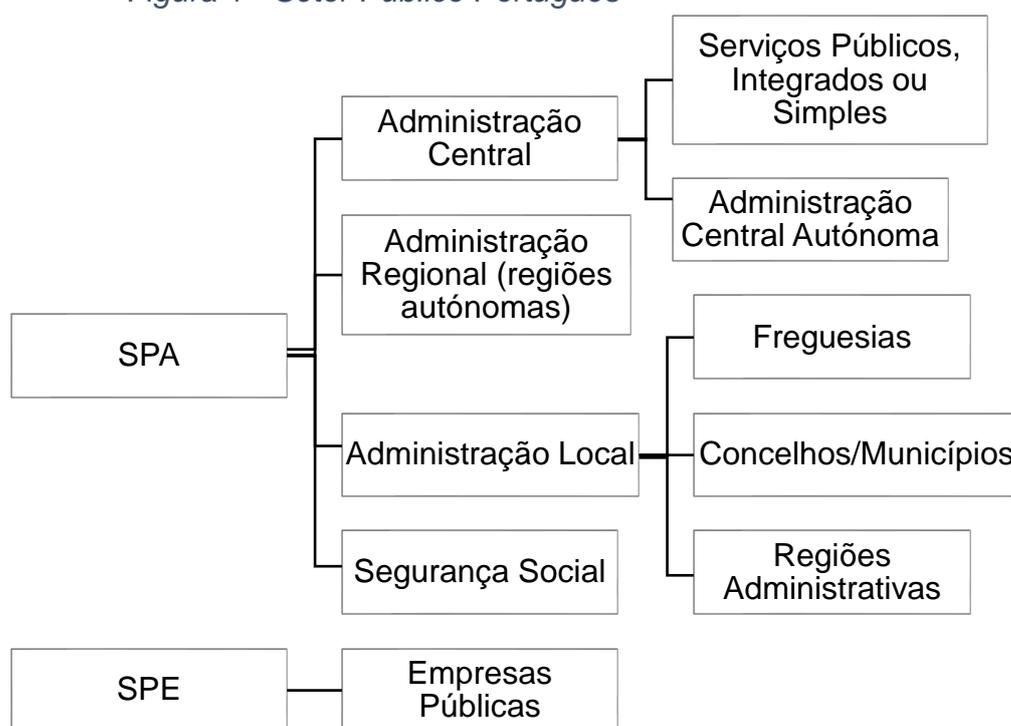
Segundo o artigo 82.<sup>02</sup> da Constituição da República Portuguesa (CRP) “o sector público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”.

---

<sup>2</sup> Diário da República n.º 86/1976: Artigo 82.º - Sectores de propriedade dos meios de produção.

O sector público é dividido no Sector Público Empresarial (SPE), composto pelas empresas públicas, e no Sector Público Administrativo (SPA), diferenciando-se pela atividade desenvolvida pelo Estado e pelas entidades públicas. Na Figura 1, apresenta-se a estrutura do Sector Público Português:

Figura 1 - Setor Público Português



Fonte: Adaptado de Franco (2004:145)

O SPA presta serviços, sem intenção de obter lucro. Os recursos são disponibilizados pelo Estado ou por outras entidades públicas, na qual foram obtidos pelos demais sectores económicos, e que por sua vez darão azo a operações de redistribuição de rendimentos. O SPE integra as atividades que produzem bens e serviços, tendo como objetivo a obtenção de lucro.

Para Caiano *et al.* (2007), o que os distingue prende-se fundamentalmente com as regras contabilísticas a que cada um está sujeito. As entidades e os serviços ligados ao SPA exercem a sua atividade de acordo com critérios não empresariais que, desse modo, estão sujeitos às normas aplicadas no sector público. Já as SPE estão sujeitas a regras do sector privado.

A Administração Local é constituída pelas Autarquias Locais (AL), que segundo o artigo 235.<sup>03</sup> da CRP, são definidas como “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos que visam a prossecução dos interesses próprios das populações respetivas”.

Do artigo 236.<sup>04</sup> da CRP entende-se como categorias de autarquias locais e divisão administrativa, no Continente as freguesias, os municípios e as regiões administrativas e nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem-se freguesias e municípios. É sobre a categoria de município que esta dissertação incide.

Segundo Freitas (2002), «município» enquadra-se na categoria de AL e tem como objetivo principal satisfazer as necessidades da população integrante da circunscrição concelhia, através dos órgãos que o representam.

Ao iniciar a reforma do sistema da contabilidade pública, após a publicação da RAFE, passou a verificar-se exigências sobre a questão da eficiência e sobre a economia, passando a exigir-se aos serviços da administração, a elaboração de uma melhor contabilidade financeira e fomentando a contabilidade de custos.

Com a aprovação do POCP revolucionou-se a contabilidade pública portuguesa, tendo em conta a introdução em todo o SPA da contabilidade financeira e a contabilidade de custos, no regime de acréscimo, e também com a inserção do método digráfico.

O POCP no seu preâmbulo afirma que o seu principal objetivo:

é 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 (Preâmbulo Decreto-Lei n.º 232/97).

---

<sup>3</sup> Diário da República n.º 86/1976: Artigo 235.º Autarquias locais

1. A organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais.

2. As autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas.

<sup>4</sup> Diário da República n.º 86/1976: Artigo 236.º Categorias de autarquias locais e divisão administrativa

1. No continente as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas.

2. As regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem freguesias e municípios.

No seguimento da aprovação do POCP foram divulgados uma série de Planos Sectoriais, com uma estrutura específica da atividade onde é suposto atuarem.

Consoante a atividade exercida, os planos sectoriais mudam. Para o setor da Educação, o Plano Oficial de Contabilidade Pública, POC-Educação<sup>5</sup>. No setor da saúde, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, POCMS<sup>6</sup>. Também o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, POCISSS<sup>7</sup>. E o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, POCAL<sup>8</sup>, que se aplica às autarquias locais e organismos equiparados.

Não existem grandes diferenças quando comparamos o POCP com os planos sectoriais respetivos. Ainda assim, os planos sectoriais revelam uma estrutura mais desenvolvida e especificada, por forma a responder ao sector de atividade em que se aplicam.

O POCAL foi o primeiro plano setorial a ser aprovado depois da aprovação do POCP, e de acordo com Gomes *et al.* (2009) consubstancia a Reforma da Administração Financeira e das Contas Públicas no setor da Administração Autárquica, pois antes da sua aprovação o sistema de contabilidade dos municípios portugueses incidia no princípio de caixa e tinha como único fim o controlo e o cumprimento da lei e o equilíbrio orçamental.

O POCAL no seu normativo incentiva a implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos, pois fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos referentes ao apuramento de custos por funções e para a determinação de custos subjacentes há fixação de preços, assim como os mecanismos necessários na sua operacionalização prática.

No contexto privado, o Decreto-Lei n.º 158/2009, a aprovação do primeiro SNC, tem o objetivo de ir ao encontro do normativo internacional, fazendo dele um

---

<sup>5</sup> Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação)

<sup>6</sup> Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)

<sup>7</sup> Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSS)

<sup>8</sup> Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

grande passo para a normalização contabilística na esfera privada. Com estas mudanças, o POCP que se baseava nas normas do sector empresarial (POC), tornava-se menos eficiente tendo em conta a consolidação das contas entre organismos do sector empresarial público e do sector público administrativo, uma vez que os primeiros implementam o SNC e os segundos aplicam o POCP e os planos sectoriais correspondentes.

Nesta conjuntura, o governo português, com o sentido de promover a harmonização contabilística, fez crescer um novo modelo contabilístico SNC-AP, de aplicação para as Administrações Públicas, com o Decreto-Lei n.º 192/2015<sup>9</sup>. Este modelo tinha como objetivo reduzir a fragmentação contabilística, fixando apenas um modelo para toda a administração pública.

## **2.4 - Adoção do SNC-AP**

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015:

a aprovação do SNC-AP permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando a com a atual base de caixa modificada, estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Conforme o disposto no normativo do SNC-AP, 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 subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas (Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

---

<sup>9</sup> Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro - Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Ao aplicar-se um único normativo para os organismos do sector público combate-se assim a disfunção ocasionada pela fragmentação dos planos sectoriais e as divergências existentes, focando-se na uniformização e qualidade da informação geral. Monteiro (2016) admite que para a aplicação do SNC-AP é preciso o reconhecimento geral da necessidade de mudança e apoio político para tal, com a garantia de que há competência técnica para que ele funcione.

A consultora InoBest (2016), descreve que:

o SNC-AP visa permitir o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação:

- Evidenciando a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- Proporcionando informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- Proporcionando informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- Proporcionando informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- Permitindo o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- Proporcionando informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão (InoBest, 2016: 4).

O SNC-AP está assente sobre a seguinte estrutura:

- Uma estrutura conceptual da informação pública, em que se estabelecem os princípios que servem de base ao texto das normas;
- Um conjunto de vinte sete normas de contabilidade pública, que convergem com as IPSAS, onde estão incluídas uma norma relativa há contabilidade orçamental e outra relativa há contabilidade de gestão;
- Um Plano de Contas Multidimensional (PCM);
- Modelos de demonstrações financeiras e de relato orçamental.

Todas as NCP tendem a apresentar uma igual estrutura, constituída por três pontos comuns. No primeiro apresenta-se o objetivo da norma, no segundo o seu âmbito de atuação geral e no terceiro são colocadas as definições de termos que suscitem dúvidas de interpretação que se encontram nela referidos.

Às normas 26 e 27, Contabilidade e Relato Orçamental e Contabilidade de Gestão, respetivamente, não se aplica a estrutura conceptual, pois estas requerem necessidades diferentes das demonstrações financeiras de carácter geral.

A implementação do SNC-AP criou a definição de “contabilista público” que é o responsável pela regularidade técnica na prestação de contas e na execução da contabilidade pública.

O SNC-AP prevê no seu normativo um regime simplificado à disposição de entidades com menor dimensão e com menor risco orçamental, para as denominadas micro e pequenas entidades. Com base num critério de proporção e razoabilidade, o regime simplificado aceita que as entidades referidas fiquem dispensadas da completa aplicação do conjunto de normas de contabilidade financeira integradas no SNC-AP, dando menos obrigações face ao regime geral.

É extremamente importante mencionar que é a CNC que deve apreciar e dar resposta às questões relativas ao SNC-AP, apresentadas pelas diversas entidades públicas. Conforme disposto no Decreto-Lei n.º 192/2015:

quando o SNC-AP não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação ou evento, atividade ou circunstância, aplicam-se subsidiariamente pela ordem seguinte:

- a) As Normas Internacionais de Contabilidade Pública que estiverem em vigor;
- b) O SNC;
- c) As Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia;
- d) As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (Artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

A implementação do novo SNC-AP, de acordo com este normativo de 2015, estava prevista a partir de 2016, para um grupo de organismos piloto, e para o resto da Administração Pública no ano de 2017. Esta implementação contempla uma

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
fase experimental, através de Entidades Piloto<sup>10</sup>, com o objetivo de cobrir várias situações e organizações com diferentes especificidades de atuação, para que a passagem para o novo normativo seja acompanhada e ocorra mais tranquilamente e com todas as cautelas. Pretendia-se monitorizar, escoltar, avaliar todo o processo de implementação e tirar ilações sobre as principais barreiras e limitações com vista a desenvolver estratégias que permitam mais tarde garantir o sucesso da implementação do normativo em todas as entidades públicas.

De acordo com a Portaria n.º 128/2017<sup>11</sup>:

a responsabilidade pela disseminação e implementação do SNC-AP e da reforma da contabilidade e contas públicas em geral é cometida à Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental, criada pelo Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro, doravante UniLEO (Artigo 1º, n.º 3 da Portaria n.º 128/2017)

A esta unidade compete-lhe:

- a) Implementar o Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas, garantindo a integração com os sistemas locais e outros sistemas de natureza central;
- b) Implementar a Entidade Contabilística Estado;
- c) Definir o novo modelo de prestação de contas das entidades públicas, sem prejuízo das competências próprias do Tribunal de Contas;
- d) Definir o novo modelo da Conta Geral do Estado;
- e) Definir os requisitos técnicos e funcionais para os sistemas de informação contabilística;
- f) Definir os requisitos técnicos e funcionais para a integração dos sistemas de informação contabilística utilizados pelas entidades públicas com o Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas;

---

<sup>10</sup> Decreto-Lei 192/2015: Artigo 11.º - Entidades piloto

1 - O membro do Governo responsável pela área das finanças determina as entidades do Ministério das Finanças que, no ano de 2016, integram a aplicação piloto do SNC-AP.

2 - As entidades de outros ministérios e subsetores da Administração Pública podem integrar a aplicação piloto do SNC-AP em 2016, mediante solicitação dirigida ao membro do Governo responsável pela área das finanças.

3 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 18.º as entidades piloto não estão dispensadas do cumprimento do disposto no n.º 5 do artigo 14.º

<sup>11</sup> Portaria n.º 128/2017 de 5 de abril - Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP

- g) Certificar o cumprimento dos requisitos das diferentes aplicações informáticas que sirvam de suporte ao processo contabilístico e de prestação de contas das entidades públicas;
- h) Participar no desenvolvimento do modelo de contabilidade pública no seio da Comissão de Normalização Contabilística;
- i) Participar nos fóruns internacionais relativos à Contabilidade Pública;
- j) Preparar instruções e manuais contabilísticos por áreas, ao nível do reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação;
- k) Organizar e participar em ações de divulgação da reforma da contabilidade pública;
- l) Colaborar com o Tribunal de Contas no âmbito das suas atribuições;
- m) Elaborar um plano de formação em articulação com as entidades públicas e ordens profissionais relevantes;
- n) Coordenar a reforma ao nível das administrações públicas (Artigo 2.º da Portaria n.º 128/2017).

Por forma que a entrada em vigor do SNC-AP ocorresse na data estipulada, janeiro de 2017, era obrigatório assegurar atempadamente a verificação de um conjunto de obrigações técnicas, legais e também institucionais para esta reforma ter o sucesso que se pretendia. Apesar de todo o trabalho já desenvolvido, como a preparação da CNC, do Manual de implementação do SNC-AP, do constante acompanhamento às entidades piloto, do esclarecimento de questões contabilísticas que foram sendo colocadas às devidas entidades, constatava-se ainda que as condições mencionadas não estavam integralmente verificadas, e o principal objetivo não estava conseguido, circunstância que levou ao adiamento da entrada em vigor do SNC-AP. A adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, com a publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016<sup>12</sup>.

No decorrer de 2017, de acordo com o disposto no site da UNILEO, organizaram-se conferências e reuniões com vista a analisar o ponto de situação e próximas iniciativas a serem tomadas. Publicaram-se novas normas técnicas, e houve a visita de trabalho do *Structural Reform Support Service* (SRSS) da

---

<sup>12</sup> Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro - Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
Comissão Europeia, de forma que esta passagem para o SNC-AP fosse estruturada e sustentável e se cumprissem os requisitos essenciais.

Ainda assim, no fim do ano de 2017, a entrada em vigor do SNC-AP é prorrogada, uma vez mais, por um ano:

por vicissitudes várias, e de forma concertada com o Ministério das Finanças, através do Secretário de Estado do Orçamento, foi decidido prorrogar por um ano o prazo estabelecido no artigo 18.º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Assim, SNC-AP entra em vigor a 1 de janeiro de 2019 para o subsetor da administração local. (Circular SNC-AP, 28 de dezembro de 2017)

No decorrer de 2018, a Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), questionou a CNC sobre que referencial se devia adotar na elaboração e aprovação dos documentos previsionais para o ano 2019. Como resposta, a DGAL:

reitera o entendimento de que o orçamento das entidades autárquicas para 2019, a elaborar em 2018, ainda deverá ser preparado de acordo com o modelo do POCAL, havendo depois, a partir de 1/1/2019, um ajustamento em sede de execução, para os modelos de relato previstos no SNC-AP (DGAL, Nota Informativa agosto, 2018).

Aquando da transição para o exercício económico de 2019, não se sabia qual o normativo contabilístico a seguir. No fim do ano de 2018, de acordo com uma proposta de alteração, e mais tarde confirmada em Diário da República, pelo Orçamento do Estado para 2019<sup>13</sup>, “em 2019, as entidades integradas no subsetor da administração local aplicam o referencial contabilístico que lhes era aplicável em 2018”, concluindo que, em termos práticos, se revele um novo adiamento da obrigatoriedade de adoção do SNC-AP.

Segundo o Orçamento do Estado para 2019:

a partir de 1 de janeiro de 2019, com vista a garantir a plena transição para o SNC-AP, (...) as entidades referidas no número anterior asseguram as diligências necessárias com vista à adoção do SNC-AP, sem prejuízo de a respetiva prestação de contas relativa a 2019 obedecer às normas de contabilidade pública previstas no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, na sua redação atual, ou às normas contabilísticas privadas

---

<sup>13</sup> Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro: Orçamento do Estado para 2019: Artigo 98.º - Sistemas contabilísticos a aplicar pelas entidades da administração local

previstas no SNC-AP, quando aplicável (Artigo 98.º, n.º 2 da Lei n.º 71/2018,).

O mesmo artigo refere também que:

para assegurar a transição prevista no n.º 2, os sistemas contabilísticos locais promovem automaticamente a adequada conversão da informação para o SNC-AP e subsequente transmissão automática de informação à DGAL, através do Sistema de Informação do Subsetor da Administração Local (SISAL), em SNC-AP, nos termos a definir no decreto-lei de execução orçamental (Artigo 98.º, n.º 4 da Lei n.º 71/2018,).

Esta transmissão automática de informação da DGAL tem início a partir de 1 de julho de 2019 o que suscita que esta nova plataforma de reporte de informação (SISAL), esteja disponível durante os primeiros seis meses de 2019, para realizar os primeiros testes operacionais e efetuar as suas formações.

## **2.5 - Contabilidade de Gestão na Administração Pública**

A contabilidade de gestão permite aceder a informação privilegiada fundamental para um melhor processo de planificação e tomada de decisão dos gestores públicos, e verifica se os objetivos fixados estão a ser atingidos, dando espaço para se criar medidas de correção.

A publicação do POCP, levou há introdução da contabilidade de custos nas entidades públicas. Esta era incentivada nesse normativo, mas a sua aplicação prática foi constantemente adiada ao longo dos anos. Contudo, com a introdução do SNC-AP, a contabilidade de gestão passou a ser de aplicação obrigatória. A aprovação do SNC-AP é sem dúvida alguma uma nova oportunidade para que as entidades se adaptem e se tornem mais responsáveis para a adoção deste subsistema.

Existem várias condicionantes que importunam a adoção dos sistemas de contabilidade de gestão, como: a dificuldade em escolher as bases de repartição dos custos indiretos; a falta de recursos humanos, e da sua especialização; falta de vontade política, entre outros.

Contrapondo os dois normativos, POCP e SNC-AP, existem algumas alterações. Desde logo a sua designação, que anteriormente era referida como «Contabilidade de Custos». Este sistema era bastante limitado nas normas que o constituíam, e o SNC-AP pretende torná-lo num sistema mais importante, com vista a melhorar a divulgação de informação e para se tornar forma de responsabilização de prestação de contas.

A contabilidade de gestão não está apenas vocacionada para avaliar factos que ocorreram, mas também permite a previsão de custos a incorrer, o que a torna um auxiliar para uma melhor tomada de decisão. Este tipo de contabilidade assenta em elementos da contabilidade financeira, especialmente os custos e rendimentos, mas também de informações provenientes de outras áreas.

Ainda assim, e contrariamente ao aplicado no setor privado, as informações provenientes da contabilidade de gestão no setor público deverão constar nos documentos de prestação de contas. Esta divulgação terá que incluir os elementos para o relato financeiro anual, de uma forma genérica, e também elementos específicos sobre os subsectores da educação, da saúde e das autarquias locais.

A contabilidade de gestão:

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 (Decreto-Lei n.º 192/2015, parágrafo 4.º, n.º 4).

Segundo Martins (2017: 34), permite “o apuramento e análise dos custos incorridos na obtenção do objeto de custo final, seja este um ativo, serviço, cliente, projeto”, entre outros.

É a norma 27 (NCP27<sup>14</sup>) do SNC-AP que regulamenta a Contabilidade de Gestão. O objetivo desta é:

estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios

---

<sup>14</sup> Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: NCP 27 - Contabilidade de Gestão

para o seu conteúdo e divulgação (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 1).

A NCP 27 tem uma estrutura dividida em seis partes, delineando os objetivos que pretende atingir com a introdução da norma, define o âmbito de aplicação e que tipo de informação deve proporcionar, apresenta as características qualitativas que espera da informação, os parâmetros de afetação e imputação dos custos indiretos, onde indica a metodologia mais adequada a utilizar e, ainda, as divulgações a efetuar.

Esta norma apresenta linhas orientadoras para o desenvolvimento normal de um sistema de contabilidade de gestão, designado para produzir informação sobre os custos apresentados e, eventualmente, sobre rendimentos e resultados para as necessidades de informação, com vista ao processo de elaboração de orçamentos, ou funções de planeamento e controlo, na determinação de preços a fixar, taxas e tarifas, no apuramento de custos de produção, e na mensuração e cálculo de desempenho de programas.

Os mapas que devem estar presentes no relatório de gestão, bem como o sistema de contas que deve ser utilizado na elaboração da contabilidade de gestão, estão dispostos no Manual de Implementação (MI).

Uma das novidades neste normativo é a preocupação e responsabilização com a questão ambiental, incutida no número 7 desta norma, que mostra que a contabilidade de gestão deve proporcionar informação acerca dos custos ambientais.

A informação financeira produzida pela contabilidade de gestão rege-se pelas características qualitativas apresentadas na Estrutura Conceptual do SNC-AP, tendo também em consideração idênticos constrangimentos. As características qualitativas que se aplicam a esta norma são a fiabilidade, a oportunidade e a comparabilidade. Seguindo o normativo da NCP 27 (parágrafo 9) a característica da fiabilidade “visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão” A característica da oportunidade é importante, uma vez que a informação produzida “tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores no tempo necessário para a tomada de decisão” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27: parágrafo 9).

A característica da comparabilidade é igualmente utilizada, uma vez que a “informação da contabilidade de gestão deve registar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo setor de atividade” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27: parágrafo 9).

Como constrangimento, a NCP 27 reconhece apenas o “custo-benefício”, que é apresentado como:

a preparação desta informação contabilística deve ainda atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Assim, os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade da informação pode implicar um aumento de gastos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 9).

### **2.5.1 - Tipologias De Custo**

Os termos e metodologias geralmente utilizados na contabilidade de gestão do sector empresarial, são também os adotados pela NCP 27. Nesta norma, apresenta-se o conceito de custo:

representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço...) que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8).

Apesar da utilização indiferenciada dos termos «custos» e «gastos», nesta norma, não significam o mesmo. Por exemplo no parágrafo n.º 104 da Estrutura Conceptual, refere que os “gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido”. Para Caiado (2012) a definição «custos» é utilizada para designar qualquer recurso sacrificado para atingir um objetivo específico.

Nabais e Nabais (2016) distingue os dois termos da seguinte forma: «gasto» como o consumo de recursos pela entidade, nomeadamente no processo produtivo, e «custo» como o total dos gastos suportados ao longo da fabricação de determinado produto/prestação de serviços.

Os custos são classificados de diferentes formas, e só devem ser afetos a determinado objeto de custo se a ele lhe for imputável, e, a ser imputado, deve ser apenas na sua proporção. Se uma entidade produz um determinado produto, esse produto tem como custos as matérias-primas, que são consumidas na fabricação ou integradas no final, a mão-de-obra direta, isto é, os custos do pessoal que trabalha na produção e os gastos gerais de fabrico, que são outros custos essenciais para o processo produtivo.

A atividade produtiva é acompanhada por outros departamentos que contribuem para o processo e que geram custos, nomeadamente, custos administrativos, custos de distribuição, custos financeiros e outros custos de rutura.

É necessário diferenciar também os gastos diretos e os gastos indiretos. A NCP 27 diferencia como «gasto direto» e «gasto indireto»:

Gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos, como por exemplo os gastos com materiais e mão-de-obra diretamente imputada a um objeto de custo.

Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.1).

É fundamental saber qual o objeto de custo determinado, uma vez que os gastos podem variar entre diretos ou indiretos consoante o objeto de custo.

A NCP 27 faz a distinção entre os gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis. Esta diferenciação é importante tendo em conta que os gastos incorporáveis serão gastos do produto, enquanto os outros serão gastos do período. Os gastos incorporáveis são aqueles que a gestão decide imputar às atividades, funções, ou bens e serviços enquanto os gastos não incorporáveis são

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
aqueles que a gestão decide não imputar, levando-os diretamente aos resultados do exercício.

Considerando a variabilidade dos gastos, a NCP 27 consagra o conceito de gastos variáveis e gastos fixos. Esta distinção é fundamental para a utilização dos sistemas de custeio variável e custeio racional.

Um gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de atividade, quando outros fatores são mantidos constantes. Por exemplo, o gasto de combustíveis varia de acordo com os kms percorridos.

Um gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar. Por exemplo, a depreciação de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, a não ser que o aumento de atividade exija a aquisição de novos edifícios ou equipamentos, situação que origina novos gastos fixos (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.1).

O conceito de gastos de subatividade é também definido pela NCP 27 (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8,3.1) como “os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal”.

De acordo com a NCP 27 os gastos administrativos são:

gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.1).

Os custos totais, disposto no enunciado da NCP 27 (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.1), “correspondem à soma de todos os gastos necessários por cada objeto de custos, incluindo os gastos de atividades realizadas por outras entidades”.

## **2.5.2 - Sistemas De Custeio**

Tal como acontece no sector empresarial, a NCP 27 prevê a utilização do sistema de custeio total, do sistema de custeio variável, do sistema de custeio direto, do sistema de custeio racional e do custo padrão.

Mesmo sendo permitido o uso de qualquer um destes sistemas, o MI assume que o sistema de custeio total é o mais indicado para a contabilidade de gestão da administração pública.

Segundo Ferreira (2007), o custo é determinado como variável, se o total variar em proporção direta ao volume de produção, e um custo é denominado fixo quando o seu total não varia com o volume de produção. É preciso ter estes conceitos em consideração dado que os sistemas de custeio têm por base a distinção entre os dois.

O sistema de custeio total, de acordo com a NCP 27 é o sistema “que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.2).

Logo, os gastos de produção são considerados quer sejam custos fixos quer sejam custos variáveis. O sistema de custeio total valoriza a produção nos custos de cada período, o que faz variar bastante os custos unitários, dependendo do nível de atividade. Por sua vez a produção acabada em armazém valoriza a um custo mais alto do que noutro tipo de sistema de custeio, dado que absorve todos os gastos nesse período. Já os custos dos produtos apenas incorporam os custos dos produtos que foram vendidos, logo, o resultado tende a ser superior, em comparação com os outros sistemas de custeio.

O sistema de custeio variável, segundo a NCP 27 é o “sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.2).

Para Martins (2017):

o sistema de custeio variável não tem aplicação na administração pública, uma vez que a orientação genérica é de evitar os gastos não incorporados. Com este sistema de custeio, todos os CF são não incorporados (Martins, 2017:89).

O sistema de custeio variável valoriza a produção somente aos custos variáveis, o que faz com que o custo unitário da produção seja tendenciosamente constante.

O sistema de custeio direto é comumente reconhecido como o mais adequado e mais rigoroso para se utilizar. Contudo a dificuldade de afetar o custo de forma precisa e rigorosa e a possível existência de custos não incorporáveis, torna a sua utilização mais complicada e por vezes descartada. Segundo a NCP 27, o sistema de custeio direto é o “sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja, não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.2).

Este sistema valoriza a produção aos custos diretos, contendo a totalidade dos custos variáveis e, por vezes, uma parte dos custos fixos. A produção acabada fica valorizada a um custo mediano, tendo em conta os sistemas de custeio total, dado que absorve não só os gastos variáveis, como uma parcela de gastos fixos. Por conseguinte, o resultado tende a ser inferior ao sistema de custeio total e superior ao sistema de custeio variável.

O sistema de custeio racional, de acordo com a NCP 27, é o “sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subactividade” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.2). Este sistema valoriza a produção aos custos variáveis, acrescidos da fração dos custos fixos, de acordo com a produção real em comparação com a capacidade produtiva.

Existindo uma subutilização da capacidade produtiva, a produção acabada fica valorizada num custo inferior ao do sistema de custeio total, e superior ao sistema de custeio variável, uma vez que absorve os gastos variáveis e uma parcela dos gastos fixos. Desta feita, o resultado será disposto de igual forma, entre o sistema de custeio variável e o sistema de custeio total.

O custo padrão é outro método de custeio mencionado na NCP 27:

que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 8, 3.2).

O método de custo padrão serve-se de estimativas do custo e do consumo de cada elemento de produção, por unidade, proporcionando à gestão o custo do produto. Desta forma, consegue-se comparar posteriormente o custo previsto com o custo efetivo, apurando os desvios, caso estes existam.

Logo, no apuramento de resultados, sabendo que este sistema se baseia em valores previstos e não em valores reais, é necessário perceber se existem desvios, que serão gastos ou rendimentos daquele período, caso estes sejam favoráveis ou desfavoráveis.

### **2.5.3 - Critérios De Afetação**

De acordo com a NCP 27, “os critérios de afetação visam repartir os gastos indiretos que são comuns a dois ou mais objetos de custo”. (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 10)

Enquanto os gastos diretos são atribuídos de forma direta aos seus objetos de custo, os gastos indiretos são imputados através de critérios de afetação, baseados numa base de imputação única ou múltipla.

No desenvolvimento do sistema da contabilidade de gestão deve haver a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 11).

Uma vez que os custos indiretos são comuns a mais do que um objeto de custo, há a necessidade de os repartir da melhor forma possível. Esta definição dos critérios de afetação suscita algumas dúvidas por ser um pouco subjetiva, mas ainda assim a NCP 27, tenta ajudar nesta perceção:

A relação de causa-efeito entre o gasto e o objeto de custo determina se o gasto é direto ou indireto a um determinado objeto. Por exemplo, os gastos com a segurança e limpeza do edifício constituem um gasto direto do edifício X, mas constitui um gasto indireto aos vários departamentos ou unidades que operam nesse edifício. Pode também ser direto a uma unidade orgânica, mas comum a várias atividades desenvolvidas por esse

### **2.5.3.1 - Método Das Secções Homogéneas**

Um método para repartir os gastos indiretos é o método das secções homogéneas ou método dos centros de custo. Neste método reparte-se, numa primeira fase, os gastos pelas secções, e numa segunda fase reparte-se esses mesmos gastos pelos objetos de custo que as utilizam, em função da sua utilização. Cada uma das secções tem a sua unidade de medida, unidade de obra, e os gastos são reportados a essa unidade. Em comparação com os métodos com base única, este critério é mais rigoroso aquando da repartição dos gastos indiretos, dado que estes apenas são imputados aos objetos de custo tendo em conta a utilização das secções. Dado o rigor deste critério de base múltipla, a NCP 27 expressa que:

para o relato financeiro de finalidade geral das entidades públicas, e em prol de uma maior fiabilidade e rigor na informação produzida, devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indiretos têm um valor significativo em relação aos gastos totais (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 14).

Como bases de imputação adequadas para os serviços da administração pública, de acordo com a NCP 27, existe por exemplo a percentagem do total dos gastos diretos de uma determinada função, proporção do número de horas de trabalho, a proporção da área ocupada pelo serviço, proporção do número de utilizadores ou clientes do serviço ou outras bases desde que se verifique uma forte relação com os gastos diretos associados às atividades.

### **2.5.3.2 - Sistema de Custeio ABC**

Segundo a NCP 27:

O sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades) caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. (...) o pressuposto

básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 19).

Esta norma declara que existe um crescimento no aumento dos gastos indiretos dos serviços, dada a complexidade das atividades ou serviços envolvidos, o que conduziu há necessidade de se aperfeiçoar a forma de imputar esses gastos. Segundo o normativo, o sistema ABC é o “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades” (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 21). De acordo com Innes e Mitchell (2002), os sistemas ABC têm qualidade e exatidão muito elevados, tornando esses sistemas dotados de informação mais enriquecida do que a dos sistemas de custeio tradicional.

A mesma norma, inclui as razões para se escolher o sistema ABC:

- (a) Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;
- (b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:
  - (i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;
  - (ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;
  - (iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura;
  - (iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;
  - (v) Realizar benchmarking com outras entidades do mesmo setor de atividade, (...) permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 26).

Para Rodrigues e Simões (2009) o ABC é uma metodologia de organização de custos por segmentos, imputando os custos dos recursos às atividades e destas aos segmentos de análise, para garantir uma maior qualidade e fiabilidade da informação.

É importante perceber os conceitos de «Atividade», «Recurso», «*Cost-driver* de recursos» e «*Cost-driver* de atividades».

*Tabela 2 - Conceitos base do sistema ABC*

<b>Atividade</b>	Conjunto de ações, tarefas, atuações, que têm como objetivo acrescentar valor ao processo produtivo. Uma atividade consome recursos ( <i>inputs</i> ) e produz resultados ( <i>outputs</i> )
<b>Recurso</b>	Gastos indiretos, como por exemplo gastos com pessoal, amortizações, FSE's...
<b>Cost-driver de recursos</b>	Indutor ou gerador de gastos que pode ser definido como uma unidade através da qual são identificados e medidos os recursos necessários à execução de uma atividade, como por exemplo nº de empregados, tempo de MOD...
<b>Cost-driver de atividades</b>	Quantidade de cada indutor que está associado à atividade que se quer custear, como por exemplo quantidade de pessoas em cada atividade, número de ordens de fabrico

Fonte: Adaptado de Martins (2017: p.130-131)

A presunção base do ABC é que as atividades consomem os custos e não os produtos ou serviços que se criam, bem como os gastos das atividades são afetos aos produtos ou serviços em função da sua utilização.

O ABC segue duas etapas, tal como os sistemas de custos tradicionais. Numa primeira etapa, os custos são afetos às atividades, tendo em conta o seu consumo de recursos, patentes nos *cost-drivers* de recursos. Numa segunda etapa, os custos das atividades são imputados aos *outputs*, a partir dos *cost-drivers* das atividades, baseando-se no respetivo consumo. Consequentemente o custo do produto corresponderá há soma das suas atividades, e os *cost-drivers* dos recursos e das atividades permitem a atribuição dos custos em cada uma das fases.

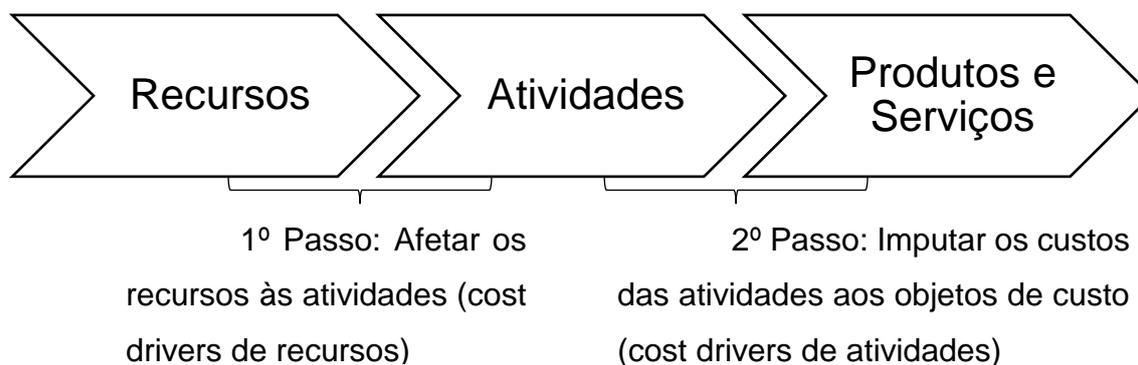
Jordan *et al.* (2011) descrevem que para aplicar o método ABC é necessário passar as seguintes etapas:

- Definir as atividades que originam gastos gerais indiretos (*cost pools*), nomeadamente as atividades principais e as atividades de suporte/apoio;
- Identificar os recursos associados às atividades e atribuir os mesmos a essas atividades;

- Criar centros de atividades ao nível da recolha dos custos da empresa;
- Identificar unidades de medida que resultem dos geradores de custos (*cost drivers* de recursos) e apurar os respetivos custos unitários;
- Identificar os objetos de custo que consomem as atividades e determinar os níveis de utilização (*cost drivers* de atividades).

Já Martins (2017) ilustram o processo ABC de acordo com a Figura 2:

*Figura 2 - Processo ABC*



Fonte: Adaptado de Martins (2017:132)

Segundo Carvalho e Major (2009) as atividades permitem uma maior homogeneidade dos custos do que as secções. Nos sistemas tradicionais apenas se imputam custos industriais, enquanto que no ABC imputam-se estes e os não industriais, o que é mais uma vantagem em comparação com outros métodos.

Na Tabela 3, são apresentadas algumas vantagens do método ABC:

*Tabela 3 - Vantagens do método ABC*

Ferramenta para controlo e gestão no processo produtivo	Ferramenta para estimar custos de novos produtos
Maior precisão no custeio	Ferramenta para o <i>pricing</i>
Evidencia os fatores causadores de custo	Apoio à decisão estratégica
Dá importância às relações de causalidade	Informação para a gestão das atividades
Apoia as decisões <i>make or buy</i>	Considera diversos objetos de custo

Fonte: Adaptado de Ferreira (2007)

Contudo, implementar o método ABC, segundo Anderson e Kaplan (2008), apresenta alguns problemas, como por exemplo, as recolhas de dados são processos que são dispendiosos e demorados, os dados que se utilizam são um pouco subjetivos e é difícil validá-los e o método não é fácil de se adaptar a novos contextos.

#### **2.5.4 – Divulgações**

Todos os documentos de prestação de contas devem divulgar informação baseada na informação fornecida pelo sistema de contabilidade de gestão, de acordo com o normativo, e esta deve fazer-se corresponder ao exercício económico da informação vinda dos outros sistemas contabilísticos. Apesar de tudo, para tratamento interno e para tomadas de decisão pode ser útil usá-la de acordo com períodos diferentes, por norma mais curtos.

Sendo a contabilidade de gestão, essencialmente, uma ferramenta de apoio à gestão, deve ter em conta os seguintes aspetos:

- (a) Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional;
- (b) Fornecer custos por outputs;

- (c) Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs;
- (d) Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores;
- (e) Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira;
- (f) Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 33).

A NCP 27 contém também divulgações específicas para os setores da educação, saúde e autarquias locais, e neste último setor, devem ser obtidos mapas de informação com indicações de custos diretos e indiretos e o respetivo rendimento (caso exista) associado, por cada:

- (a) Bem produzido ou serviço prestado;
- (b) Função, unidade, departamento ou atividade;
- (c) Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos (Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 27, parágrafo 34).

O Manual de Implementação, apresenta como divulgações o Relatório de Gestão, onde se deve incluir uma lista de indicadores dos custos obtidos pela contabilidade de gestão, e apresenta modelos indicativos dos mapas finais que poderão ser elaborados para obter a informação descrita anteriormente. Os mapas apresentados são os seguintes: resultados por funções; resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período; custos por atividades, incluindo informação da subactividade e das bases de repartição; gastos de produção por produtos e serviços finais, incluindo desvios; rendimentos e gastos ambientais; rendimentos gerais e gastos não incorporados.

## **2.6 – Comunidades Intermunicipais**

Segundo o Estudo-Piloto das Comunidades Intermunicipais, realizado pelo DGAL (2014):

O associativismo municipal, enquanto tipo de cooperação intermunicipal, constitui (...) um meio de criação de pessoas jurídicas, privadas e/ou públicas, que visam reforçar a capacidade de gestão dos municípios com vantagens ao nível da eficiência, da racionalização dos recursos, da uniformização de procedimentos, da criação de economias de escala, da partilha de experiências e de boas práticas e, conseqüentemente, a melhor prossecução do interesse público (Estudo Piloto DGAL, 2014: 3).

O objetivo de descentralização necessita que existam esforços na gestão local, e isto é conseguido se existir uma cooperação entre municípios, ou com fusão de autarquias ou por intermédio do associativismo.

Com o objetivo de reforçar o associativismo, em 2003 com a aprovação das leis 10 e 11, efetivou-se uma reestruturação do regime associativo municipal. Neste regime agrupou-se as entidades associativas em Associações de fins gerais (que englobam as Áreas Metropolitanas e as Comunidades Intermunicipais (CIM) de fins gerais) e em Associações de fins específicos (que contêm as Associações de município de fins específicos).

A grande diferença entre as Áreas Metropolitanas e as CIM de fins gerais era o fator demográfico, ambas correspondiam ao princípio de continuidade territorial, de estabilidade e exclusividade. No caso de não existirem as condições para se constituir uma Área Metropolitana, aos municípios é lhes dada a capacidade de poder associar-se e constituir uma CIM de fins gerais.

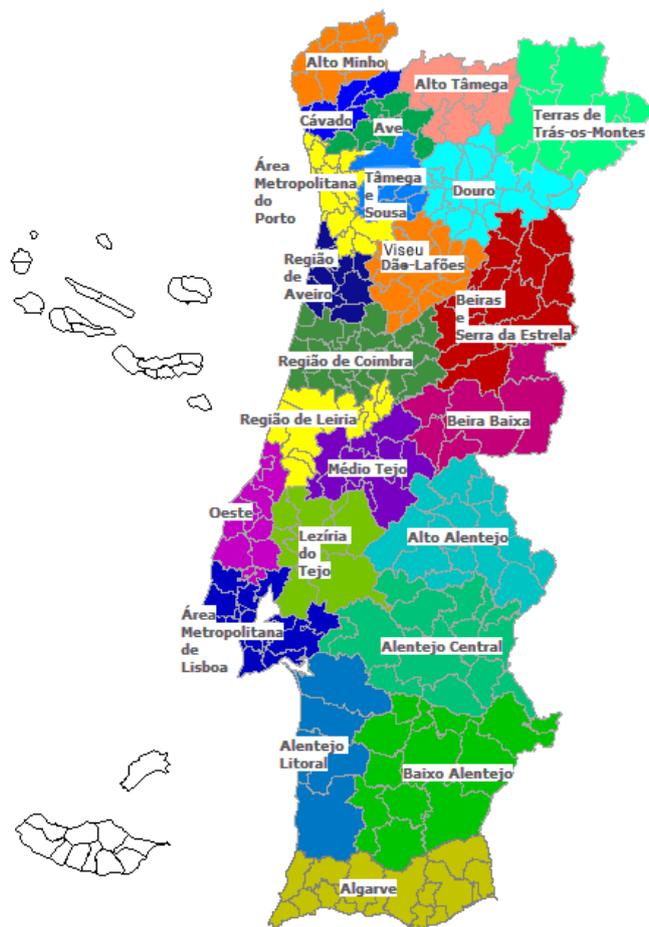
Um município só pode integrar uma comunidade de fins gerais, constituída pelos seguintes órgãos:

- Assembleia intermunicipal, composta por representantes das assembleias municipais;
- Conselho diretivo, composto pelos presidentes das câmaras dos municípios;
- Comissão consultiva intermunicipal, composta pelos membros do conselho diretivo e pelos representantes dos serviços e organismos públicos cuja atividade interessava à prossecução das atribuições da comunidade (Estudo Piloto DGAL, 2014: 6).

No ano de 2008, com a Lei n.º 45/2008, o regime anterior alterou-se e agrupou-se as associações em Associações de municípios de fins múltiplos, onde

se enquadram as Áreas Metropolitanas de Lisboa e Porto e as CIM, em Associações de municípios de fins específicos (AMFE).

*Mapa 1 - Comunidades Intermunicipais*



Fonte: Site da ANMP (disponível em:

<https://www.anmp.pt/index.php/municipios/25>)

Já em 2013, estabeleceu-se o regime jurídico das autarquias locais e os estatutos das entidades intermunicipais, com a Lei n.º 75/2013<sup>15</sup>. Na sua totalidade existem vinte e três CIM, como demonstra a figura anterior. Estes conjuntos de

<sup>15</sup> Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro - Estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
municípios localizam-se numa ou mais unidades territoriais demarcadas nas Nomenclaturas das Unidades Territoriais Estatísticas de Nível III (NUTS III).

As comunidades intermunicipais destinam-se a realizar os seguintes fins públicos:

- a) Promoção do planeamento e da gestão da estratégia de desenvolvimento económico, social e ambiental do território abrangido;
- b) Articulação dos investimentos municipais de interesse intermunicipal;
- c) Participação na gestão de programas de apoio ao desenvolvimento regional, designadamente no âmbito do QREN;
- d) Planeamento das atuações de entidades públicas, de carácter supramunicipal (Artigo 81º da Lei n.º 75/2013).

É também responsabilidade das CIM fazer a articulação entre os municípios e os serviços da Administração Central, em diversas áreas, desde redes de abastecimento público, rede de equipamentos de saúde, rede educativa, segurança e proteção civil, entre outros.

As CIM têm como órgãos a assembleia intermunicipal, o conselho intermunicipal, o secretariado executivo intermunicipal e o conselho estratégico para o desenvolvimento intermunicipal. Os membros da assembleia intermunicipal são eleitos de forma proporcional, com membros de cada assembleia municipal, e o conselho intermunicipal é constituído pelos presidentes das câmaras municipais dos municípios que integram a CIM, segundo os artigos 83.º e 88.º da Lei n.º 75/2013.

No capítulo seguinte aborda-se a investigação empírica, e é justificada a recolha de informação bibliográfica efetuada neste capítulo.

### **3 – Estudo Empírico**

#### **3.1 – Problema de Investigação**

Esta investigação empírica desenvolve-se sobre a temática da Contabilidade de Gestão nos municípios da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra e a sua fase de implementação nos mesmos.

Desde a implementação do POCAL que a implementação de um sistema de contabilidade de custos é incentivada, mas, ainda assim, passado quase vinte anos, poucos são os municípios que se aventuraram neste sentido e reconheceram as mais valias que este tipo de contabilidade fornece para as tomadas de decisão. Com a aprovação do SNC-AP, o legislador procura retomar a insistência sobre a aplicação deste sistema contabilístico, indo também de encontro à legislação aplicada em outros países europeus.

Os objetivos desta investigação consistem em analisar a fase de implementação da contabilidade de gestão nos municípios da Região de Coimbra, as principais condicionantes e apoios recebidos com vista a essa implementação e a utilidade e benefício que os municípios esperam com esta medida.

#### **3.2 – População**

A população que se pretende estudar corresponde aos dezanove municípios da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra (CIM-RC), e são entidades enquadradas na categoria de Autarquias Locais. O seguinte ponto tem como objetivo caracterizar a população e justificar a escolha da mesma.

##### **3.2.1 – Justificação**

A escolha desta população para a investigação, advém da proximidade geográfica, pela facilidade de entrar em contacto com responsáveis de cada

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
município e pelo objetivo de conseguir uma maior taxa de resposta, que conseguisse validar os resultados e permita generaliza-los a uma população maior.

A informação sobre a população em estudo foi recolhida por Carvalho *et al.* (2018) no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, em dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), no site PORDATA e nos sites de cada município

### 3.2.2 – Caracterização e Definição da Amostra

*Mapa 2 - Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra*



Fonte: Transportes em Revista (disponível em:

<http://www.transportesemrevista.com/Default.aspx?tabid=210&language=pt-PT&id=58602>)

Segundo os Estatutos das Entidades Intermunicipais, estabelecido pela Lei n.º 75/2013, e aprovados em 2014, a CIM-RC é “uma entidade intermunicipal de natureza associativa de âmbito territorial”. Esta entidade intermunicipal, como se apresenta no mapa anterior, é composta pelos municípios de Arganil, Cantanhede, Coimbra, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Lousã, Mealhada, Mira, Miranda do Corvo, Montemor-o-Velho, Mortágua, Oliveira do Hospital, Pampilhosa da Serra, Penacova, Penela, Soure, Tábua e Vila Nova de Poiares, que corresponde à Unidade Territorial Estatística de Nível III (NUT III) da Região de Coimbra.

De seguida caracteriza-se os municípios em investigação, a partir de dados provenientes do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses do ano de 2017 (Carvalho *et al.* (2018)) e dados do site PORDATA.

### 3.2.2.1– Dimensão dos Municípios

Por forma a analisar a dimensão de cada município, utilizou-se os critérios de número de habitantes e o número de trabalhadores de cada município. No primeiro critério, utilizando dados do PORDATA, sobre a estimativa de população residente em cada município, e utilizando a escala da página 23 que o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses do ano de 2017 (Carvalho *et al.* (2018)) comporta, em que os municípios com um número menor ou igual a 20000 habitantes, são considerados pequenos, entre 20001 e 100000 habitantes, são considerados médios, e com um número maior ou igual a 100001 habitantes, consideram-se grandes, na CIM-RC agrupam-se segundo a Tabela 4:

*Tabela 4 - Nº de habitantes dos municípios da CIM-RC*

<b>Município</b>	<b>População Residente (2017) Nº indivíduos</b>	<b>Dimensão</b>
Arganil	11181	Pequena Dimensão
Cantanhede	35348	Média Dimensão
Coimbra	134156	Grande Dimensão

Condeixa-a-Nova	17583	Pequena Dimensão
Figueira da Foz	59393	Média Dimensão
Góis	3890	Pequena Dimensão
Lousã	17190	Pequena Dimensão
Mealhada	19999	Pequena Dimensão
Mira	11932	Pequena Dimensão
Miranda do Corvo	12777	Pequena Dimensão
Montemor-o-Velho	25399	Média Dimensão
Mortágua	8948	Pequena Dimensão
Oliveira do Hospital	19564	Pequena Dimensão
Pampilhosa da Serra	4086	Pequena Dimensão
Penacova	13999	Pequena Dimensão
Penela	5485	Pequena Dimensão
Soure	17520	Pequena Dimensão
Tábua	11529	Pequena Dimensão
Vila Nova de Poiares	6969	Pequena Dimensão

Fonte: Guia das Freguesias CIM Região de Coimbra (Diário de Coimbra)

De acordo com a tabela 4, facilmente se compreende que esta Comunidade Intermunicipal é constituída maioritariamente de municípios de pequena dimensão (79%), fugindo à regra Coimbra, de grande dimensão (5%), e Cantanhede, Figueira da Foz e Montemor-o-Velho como de média dimensão (16%).

A nível nacional, em 2017, os municípios pequenos representavam 60% (186), os médios 32% (98) e os grandes apenas 8% (24) do total (308).

Por forma a caracterizar mais profundamente e enriquecer a análise, o quadro seguinte dá outra perspetiva sobre a dimensão geográfica e de recenseamento eleitoral dos municípios (Tabela 5):

*Tabela 5 - Dimensão em Km<sup>2</sup> e nº de eleitores*

<b>Município</b>	<b>Dimensão (Km<sup>2</sup>)</b>	<b>Nº de Eleitores</b>
Arganil	333	10269
Cantanhede	391	35615
Coimbra	319	127230
Condeixa-a-Nova	139	14301
Figueira da Foz	379	55841
Góis	263	3508
Lousã	139	15228
Mealhada	111	18181
Mira	124	13072
Miranda do Corvo	127	10931
Montemor-o-Velho	229	21893
Mortágua	249	8736
Oliveira do Hospital	235	17991
Pampilhosa da Serra	396	3662
Penacova	218	13791
Penela	132	4886
Soure	264	16652
Tábua	200	10241
Vila Nova de Poiares	84	6204

Fonte: Guia das Freguesias CIM Região de Coimbra (Diário de Coimbra)

Tendo em conta o número de trabalhadores municipais, e agrupando os municípios em três grupos, definiu-se que:

- Com um número menor ou igual a 250 trabalhadores – Pequena Dimensão;
- Com um número entre 251 e 500 trabalhadores – Média Dimensão;
- Com um número maior ou igual a 501 trabalhadores – Grande Dimensão.

Desta forma, resultaram os seguintes dados, como ilustra a Tabela 6:

*Tabela 6 - Nº de trabalhadores por município*

<b>Município</b>	<b>Número de Trabalhadores (2017)</b>	<b>Dimensão</b>
Arganil	188	Pequena Dimensão
Cantanhede	235	Pequena Dimensão
Coimbra	1221	Grande Dimensão
Condeixa-a-Nova	178	Pequena Dimensão
Figueira da Foz	494	Média Dimensão
Góis	169	Pequena Dimensão
Lousã	201	Pequena Dimensão
Mealhada	295	Média Dimensão
Mira	195	Pequena Dimensão
Miranda do Corvo	169	Pequena Dimensão
Montemor-o-Velho	195	Pequena Dimensão
Mortágua	143	Pequena Dimensão
Oliveira do Hospital	221	Pequena Dimensão
Pampilhosa da Serra	144	Pequena Dimensão
Penacova	148	Pequena Dimensão
Penela	106	Pequena Dimensão
Soure	230	Pequena Dimensão
Tábua	154	Pequena Dimensão
Vila Nova de Poiares	114	Pequena Dimensão

Fonte: PORDATA

Da tabela 6 verifica-se que, mesmo mudando o conceito dimensional, os municípios, quase na sua totalidade, os seus conceitos mantêm-se. Coimbra a nível de trabalhadores na sua administração, corresponde a um município de grande dimensão, e a Figueira da Foz mantêm-se também como de média dimensão. Já

Montemor-o-Velho e Cantanhede, deste ponto de vista, consideram-se como de pequena dimensão, ao contrário da Mealhada que passa a média dimensão.

Após a análise superficial destes resultados avaliou-se o número de trabalhadores por cada mil habitantes. Era interessante tentar entender se nessa perspetiva, existe alguma coerência com as diferentes dimensões faladas anteriormente. Não foi criada nenhuma escala para definir cada município, dada a subjetividade que estes dados acarretam.

*Tabela 7 - Nº de trabalhadores por cada 1000 habitantes*

<b>Município</b>	<b>Número de Trabalhadores (2017)</b>	<b>População Residente (2017) Nº indivíduos</b>	<b>Número de Trabalhadores por 1000/habitantes (2017)</b>
Arganil	188	11181	17
Cantanhede	235	35348	7
Coimbra	1221	134156	9
Condeixa-a-Nova	178	17583	10
Figueira da Foz	494	59393	8
Góis	169	3890	43
Lousã	201	17190	12
Mealhada	295	19999	15
Mira	195	11932	16
Miranda do Corvo	169	12777	13
Montemor-o-Velho	195	25399	8
Mortágua	143	8948	16
Oliveira do Hospital	221	19564	11
Pampilhosa da Serra	144	4086	35
Penacova	148	13999	11
Penela	106	5485	19
Soure	230	17520	13
Tábua	154	11529	13

Vila Nova de Poiares	114	6969	16
----------------------	-----	------	----

Fonte: PORDATA

Nesta análise sobre a Tabela 7, repara-se que os municípios de maior dimensão não são necessariamente os que têm mais trabalhadores nos seus quadros, antes pelo contrário. Coimbra tem um número de 9 por cada 1000 habitantes, Cantanhede tem 7, a Figueira da Foz tem 8, a Mealhada tem 15 e Montemor-o-Velho tem 8. Por outro lado, municípios como Góis e a Pampilhosa da Serra, curiosamente os municípios com menor número de habitantes nesta amostra, têm 43 e 35 trabalhadores por cada 1000 habitantes, respetivamente, o que pode ser um reflexo da importância da administração local para o desenvolvimento destas regiões.

### 3.2.2.2 – Independência Financeira

De acordo com Carvalho *et al.* (2018), no AFMP considera-se que:

«existe independência financeira nos casos em que as receitas próprias (receitas totais deduzidas das transferências e passivos financeiros) representam, pelo menos, 50% das receitas totais.» (Carvalho *et al.* (2018: 30))

Este indicador permite conhecer a capacidade de um município conseguir financiar-se com receitas próprias. Na Tabela 8 encontra-se este indicador discriminado por cada município da amostra:

*Tabela 8 - Independência financeira dos municípios*

Municípios	Independência Financeira
Pampilhosa da Serra	11,6
Góis	23,3
Tábua	26,4

Penela	27,9
Penacova	30,3
Vila Nova de Poiares	32,6
Mortágua	33,8
Arganil	38,5
Oliveira do Hospital	38,6
Soure	41,4
Miranda do Corvo	42,1
Mealhada	45,8
Mira	46,2
Montemor-o-Velho	49,1
Cantanhede	51,2
Lousã	51,5
Condeixa-a-Nova	54,4
Figueira da Foz	69,6
Coimbra	75,2

Fonte: Elaboração Própria; Dados extraídos do PORDATA

Analisando a Tabela 8 verifica-se que, no ano de 2017, 74% (14 municípios) não são financeiramente independentes. Apenas os concelhos de Cantanhede, Lousã, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz e Coimbra o são, o que revela que existe uma grande dependência financeira, principalmente, sobre as transferências do Estado, na grande maioria das vezes. Esta situação verifica-se não apenas nesta amostra, mas também em todo o território nacional, de acordo com Carvalho *et al.* (2018).

### 3.3 – Metodologia de Investigação

Tendo em conta a dimensão da amostra e os objetivos que se queriam cumprir, adotou-se o inquérito por questionário como técnica quantitativa, por forma

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
a recolher a informação. Esta decisão deve-se ao facto de faltar, em termos documentais, informação relativa ao tema que se pretende estudar.

A construção do questionário teve como base procedimentos metodológicos e técnicos, apoiados na literatura de Foddy (1993) e Sue e Ritter (2007), e no questionário elaborado por Pereira (2014), sobre a contabilidade de custos nos municípios portugueses.

O questionário contém questões do tipo fechado, com opções pré-definidas e em escala de avaliação geral, e também questões abertas, consoante a pertinência em obter mais qualidade de informação, não deixando de ter em conta a celeridade do preenchimento do mesmo, nem o tornando demasiado superficial.

Desta forma, em muitas das questões colocadas existe uma grande heterogeneidade de respostas, dado ter sido dado a cada inquirido a oportunidade de se expressar livremente, tentando não fixar uma narrativa pré-criada, que podia, de certa forma, adulterar e viciar os resultados.

O questionário está estruturado em 5 partes:

Parte A: Identificação e caracterização do Município – diferenciar os vários municípios e questioná-los sobre a implementação e relevância do SNC-AP;

Parte B: Caracterização do sistema de Contabilidade de Gestão – analisar se os municípios adotam algum sistema de Contabilidade de Gestão, e caracterização dos mesmos;

Parte C: Implementação do sistema de Contabilidade de Gestão – verificar as motivações e repercussões da adoção do mesmo, bem como avaliar a perceção sobre a etapa em que esta se encontra, segundo o normativo do SNC-AP;

Parte D: Divulgações e Condicionantes da aplicação do sistema de Contabilidade de Gestão – perceber de que forma a informação produzida por este sistema é utilizada, e as condicionantes da não implementação do mesmo;

Parte E: Opinião sobre a adoção do SNC-AP e o seu constante adiamento – entender o parecer dos preparadores da informação financeira ou contabilística sobre o novo normativo e sobre o seu adiamento ano após ano.

O questionário foi elaborado e distribuído através da aplicação informática LimeSurvey Professional, que permite a elaboração de questionários e recolher as

respostas aos mesmos, fazendo um pré-tratamento de alguns dados. Depois de efetuar alguns ajustamentos e correções a falhas de redação e erros de escrita, foi elaborado um e-mail ao cuidado dos preparadores responsáveis da informação financeira ou contabilística, com uma breve explicação dos objetivos da investigação empírica e qual o contributo que se esperava com as suas respostas.

### **3.3.1 – Análise dos Resultados Obtidos**

Neste grupo apresenta-se as respostas obtidas no questionário e uma análise descritiva dos resultados, estruturados de acordo com o corpo do questionário.

#### **3.3.1.1 - Parte A: Identificação e caracterização do Município**

No primeiro grupo do questionário pretendeu-se identificar os municípios, as pessoas que responderam em nome dos mesmos e entender o enquadramento do novo normativo, SNC-AP, em cada um deles.

Todos os municípios que correspondem há população (19 municípios) responderam ao questionário, resultando assim numa taxa de resposta de 100%.

Este questionário foi dirigido aos técnicos superiores e chefes de divisão financeira de cada município para podermos obter melhor fiabilidade nos resultados e informação pertinente.

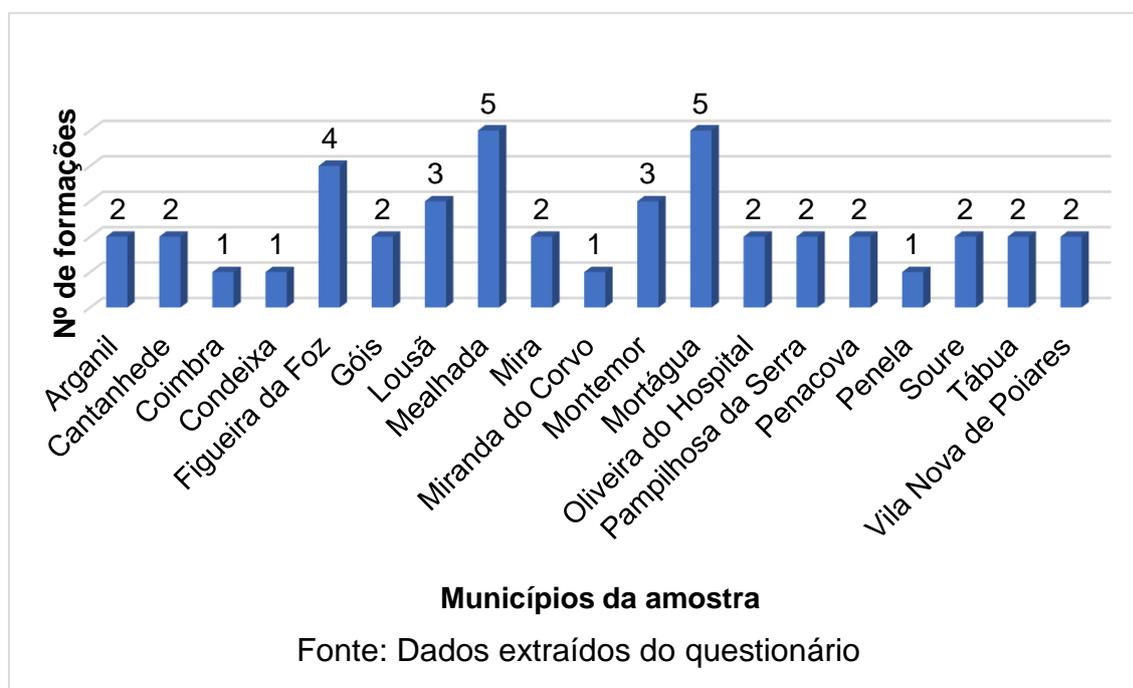
Na questão colocada sobre a adoção do SNC-AP, a resposta foi unânime e expectável em todos os municípios: Não. Ainda nenhum município da população adota o SNC-AP na sua prestação de contas. Os municípios seguiram o parecer superior de, neste ano, continuarem a adotar o normativo que já era utilizado.

Questionou-se também os inquiridos sobre se o seu município realizara alguma formação sobre a implementação do SNC-AP, e em resposta positiva, qual a entidade que promovera essa formação. Dos resultados obtidos, para além do

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
 Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
 objetivo de se averiguar se existira algum tipo de formação e a sua relevância, é de realçar a forma como os municípios se prepararam para receber o novo normativo, pela quantidade de formações que realizou.

Os municípios da Mealhada e de Mortágua fizeram formações com 5 entidades diferentes e a Figueira da Foz 4, ao contrário por exemplo dos municípios de Coimbra, Condeixa, Miranda do Corvo e Penela que só realizaram uma. Estes resultados são sempre subjetivos, uma vez que uma maior assiduidade em formações, não corresponde necessariamente à existência de uma maior preocupação e interesse sobre o tema.

*Figura 3 - Quantidade de formações sobre o SNC-AP por município*



Destas formações, a que os municípios mais incidiram foi a formação da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental, em que 15 dos inquiridos responderam ter ido.

A formação do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC), foi também bastante mencionada (9 vezes), sendo que no caso de Mira não foi uma formação mas sim uma pós graduação em Gestão Financeira Autárquica, a formação da Associação de Informática da Região Centro (AIRC) (7 vezes), a formação do Instituto de Gestão e Administração Pública (IGAP) (4

vezes), as formações da Associação dos Trabalhadores da Administração Local (ATAM), da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) e da Direção Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas (INA) (ambas 2 vezes), esta última lecionada em sistema de *e-learning*. Os municípios mencionaram também a formação da Associação Empresarial da Região de Viseu (AIRV), da Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL), da Fundação para os Estudos e Formação nas Autarquias Locais (FEFAL), do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) e da “Quadros e Metas”, mas nenhuma delas foi repetida por mais do que um município.

Nestes resultados percebe-se que existem muitas entidades externas que podem ajudar os municípios na compreensão do novo SNC-AP e a facilitar o longo processo de mudança contabilística imposto por ele.

Na questão sobre as mudanças de normativo para o SNC-AP, analisou-se de acordo com uma escala de *Likert* (1 a 4), com vista a perceber que acompanhamento os inquiridos percecionaram por parte das entidades reguladoras e também se existiu algum tipo de pressão sobre o início da aplicação do SNC-AP. Nesta escala, 1 representa “Sem Relevância”, 2 representa “Pouco Relevante”, 3 representa “Relevante” e 4 “Muito Relevante”.

*Tabela 9 - Opinião sobre as mudanças de normativo para o SNC-AP*

<b>Com as mudanças de normativo para o SNC-AP:</b>	<b>Nº</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
Existiu algum acompanhamento das entidades reguladoras?	19	1,95	0,71
Existiu algum tipo de pressão sobre o início da aplicação do SNC-AP?	19	2,00	0,75

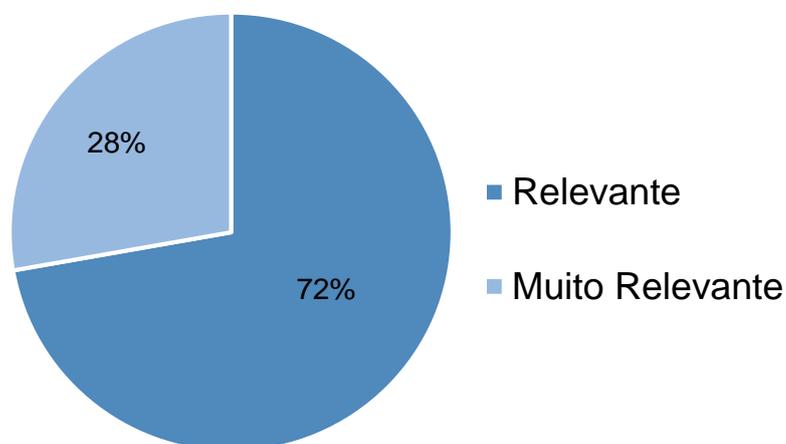
Fonte: Dados extraídos do questionário

Tendo em conta o desvio padrão, a sua dispersão é semelhante o que mostra não existir grande divergência segundo a média. De um modo geral, os

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
municípios mostraram que existiu pouco acompanhamento (média de 1,95) para proceder às mudanças que o novo normativo exige. Também sobre qualquer tipo de pressão que os municípios pudessem sentir para iniciar a implementação do SNC-AP, as respostas observadas (média de 2) mostram que esta foi pouco relevante, o que leva a pensar que existiu uma falta de compromisso desde as estruturas de topo, que se refletiu nos municípios. Não existindo pressão nem o devido acompanhamento aos municípios, cria-se um forte ambiente de resistência às mudanças, que dificulta a prossecução dos objetivos pretendidos e atrasa este processo de normalização.

Na última questão do primeiro grupo, questionou-se a amostra sobre o conhecimento, ou não, do Manual de Implementação do SNC-AP e que opinião tinham sobre a sua relevância, utilizando a mesma escala de *Likert* mostrada anteriormente. Todos os municípios declararam conhecer o manual, à exceção do município de Oliveira do Hospital.

*Figura 4 - Relevância do Manual de Implementação do SNC-AP*

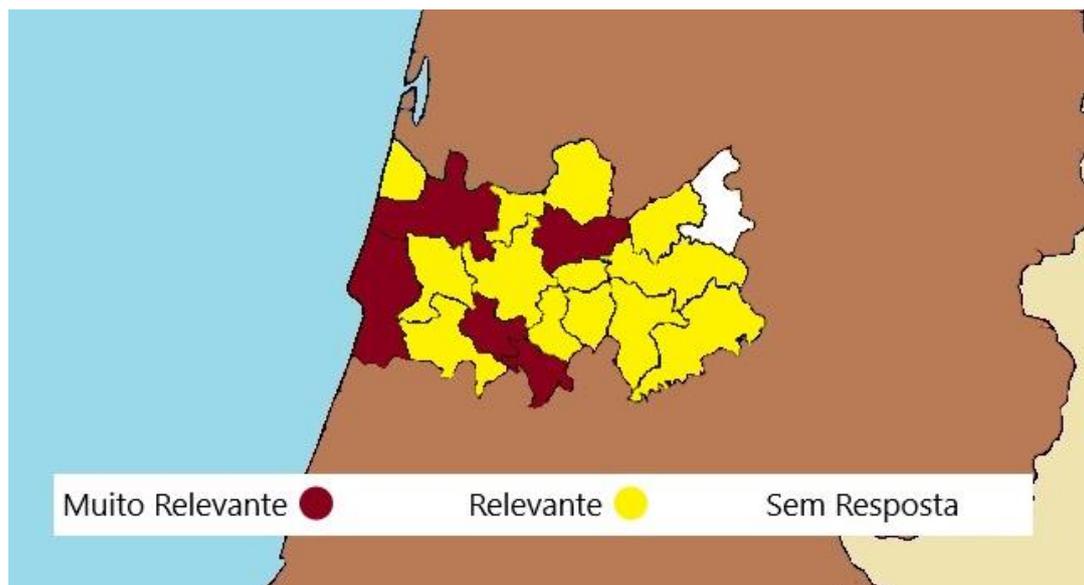


Fonte: Dados extraídos do questionário

Quanto à opinião sobre o mesmo, a Figura 4 ilustra que 72% (13 municípios) julgam o manual relevante e 28% (5 municípios) o consideram muito relevante, o que mostra que a criação deste manual foi de extrema importância para a transição de normativo, complementando a legislação e apoiando as tomadas de decisão. No mapa 3, ilustra-se as respostas, em que os municípios a vermelho

correspondem a Cantanhede, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Penacova e Penela, que consideram o MI muito relevante. A branco o município de Oliveira do Hospital sem resposta e a amarelo os restantes municípios da amostra, que entendem o MI como relevante.

*Mapa 3 - Relevância do Manual de Implementação*



Fonte: Dados extraídos do questionário

### **3.3.1.2 - Parte B: Caracterização do sistema de Contabilidade de Gestão**

Este grupo tinha como objetivo saber se os municípios da amostra implementam algum tipo de contabilidade de gestão, e em caso afirmativo, em que ano começaram a implementá-la e, numa questão aberta, pediu-se para descrever sucintamente o sistema usado no município do inquirido.

A Tabela 10 mostra os resultados à primeira pergunta sobre a implementação de algum tipo de contabilidade de gestão:

*Tabela 2 - Implementação da contabilidade de gestão*

<b>Implementa algum tipo de Contabilidade de Gestão?</b>	<b>Nº de Respostas</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulada</b>
Sim	16	84%	84%
Não	2	11%	95%
Outro	1	5%	100%
<b>Total</b>	19		

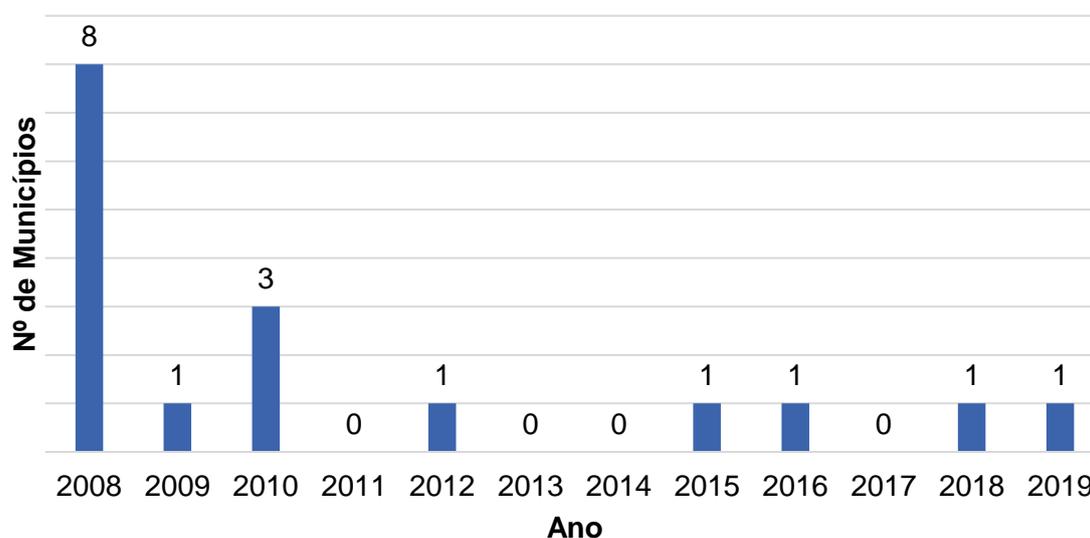
Fonte: Dados extraídos do questionário

Dos 19 municípios inquiridos, 16 (84%) implementam algum tipo de contabilidade de gestão, e apenas os municípios de Penela e de Soure afirmaram não existir este sistema contabilístico. O município de Mira explica que estão neste momento a iniciar a implementação da contabilidade de gestão, com a ajuda de uma entidade externa, e que atualmente utilizam classificações orgânicas para tentar repartir da melhor forma os custos pelos diversos serviços.

De um modo geral os municípios desta amostra elaboram a contabilidade de gestão, o que é algo bastante positivo. Resta perceber de que forma e que importância lhe é dada. Nas próximas questões procurou-se entender isso mesmo.

Na questão seguinte, questionou-se acerca do ano em que o sistema de contabilidade de gestão se tinha iniciado em cada município em particular. Como mostra a Figura 5, o ano de 2008 foi o ano de implementação da contabilidade de gestão em 8 municípios e 2010, também 3 municípios afirmaram ter começado com este sistema contabilístico. Outros 6 municípios, declararam ter iniciado noutros anos, conforme a figura abaixo:

Figura 5 - Implementação do sistema de contabilidade de gestão



Fonte: Elaboração própria, Dados extraídos do questionário

Em 2008 os municípios de Arganil, Cantanhede, Coimbra, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Mealhada e Mortágua começaram a implementar este sistema contabilístico. No ano seguinte começou também Penacova e em 2010 também Mirando do Corvo, Oliveira do Hospital e Tábua deram esse passo. Em 2012 foi a vez de Montemor-o-Velho, 2015 a Lousã, 2016 a Pampilhosa da Serra, em 2018 Vila Nova de Poiares e no presente ano de 2019, o município de Mira está a começar essa mesma implementação.

Com o intuito de entender a ligação entre o ano de implementação e a legislação correspondente, fica na dúvida o porquê de, nesta amostra, o ano de implementação da contabilidade de gestão ser tão tardio, tendo em conta que com a introdução do POCAL em 1999, a contabilidade de custos já era aconselhada.

O ano de 2008 aparece como o ano em que mais municípios, nesta amostra, começaram a implementar este sistema, e pode ter sido influenciado com a publicação da Lei Geral das Taxas das Autarquias Locais (Lei n.º 53-E/2006<sup>16</sup>) e também com a introdução da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007<sup>17</sup>) que levou

<sup>16</sup> Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro - Regime Geral Das Taxas Das Autarquias Locais

<sup>17</sup> Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro - Aprova a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto

os municípios a repensar a sua atividade e a obter melhor informação financeira. Os restantes municípios, por sua vez, seguem o caminho de conformidade e, ao seu ritmo, foram adotando este sistema contabilístico ao longo dos anos, e nos últimos tempos dada a expectativa de mudança, concretizada com o estabelecimento do novo SNC-AP, iniciaram esse processo.

Levando em consideração o formato do questionário, dado que cada inquirido podia elaborar a sua resposta de forma única, em algumas questões, as respostas são bastante heterogéneas.

É o caso da última deste grupo B. Ao pedirmos para descrever sucintamente o sistema de contabilidade de gestão utilizado no município correspondente, existiram diversas respostas, algumas mais elaboradas do que outras e também respostas inconclusivas, o que seria de esperar. Ainda assim os resultados obtidos não se conseguiriam se o questionário fosse constituído apenas por questões fechadas, o que contrabalançando os prós e os contras, consideramos ter sido uma boa opção.

Os municípios de Penela e Soure, como não implementam nenhuma contabilidade de gestão, não responderam a esta questão, e as respostas dos municípios de Vila Nova de Poiares e Mortágua não foram consideradas, uma vez que não correspondem nem vão de encontro ao pretendido com a questão colocada. Deste modo apenas os seguintes municípios deram o seu contributo nesta pergunta.

Os municípios de Cantanhede, Coimbra, Góis, Mealhada, Miranda do Corvo, Montemor-o-Velho e Penacova referem que o seu sistema de contabilidade de gestão segue de acordo com “os termos previstos no POCAL”, no parágrafo 2.8.3, referente há Contabilidade de Custos. Ora, segundo o corpo deste ponto, este sistema contabilístico é utilizado para o apuramento dos custos das funções e dos custos inerentes à fixação de taxas e preços de bens e serviços, e que os custos inerentes correspondem aos custos diretos e indiretos, relacionados com a produção, distribuição, administração geral e setor financeiro. Por sua vez, os custos indiretos de cada função resultam da aplicação do respetivo coeficiente de imputação. Logo fazem um apuramento dos custos por bens e serviços. Os

municípios de Coimbra e Penacova, indicaram que usam o sistema proveniente da AIRC, e Penacova reparte também os seus custos por centro de responsabilidade.

Os municípios de Condeixa-a-Nova e da Figueira da Foz, esclarecem que apuram os custos diretos de materiais, custos de mão-de-obra, custos reais de máquinas e viaturas, custos de amortizações, custos diretos de bens ou serviços, custos indiretos de bens ou serviços e custos indiretos a funções, e também apuram os custos com as obras por administração direta. Os custos são classificados por centro de responsabilidade, e no caso da Figueira da Foz, a imputação dos custos indiretos ocorre mensalmente. Na sua resposta, afirmam que conseguem também apurar os proveitos subjacentes.

O município de Arganil revela que apura os custos por funções, mas, por opção, também o fazem por centros de responsabilidade para, segundo a sua resposta, «um controlo de custos mais rigoroso, que permita conhecer, acompanhar e controlar os consumos das unidades orgânicas». Afirmaram também na sua resposta que efetuam a recolha de proveitos imputáveis a bens e serviços e aos centros de responsabilidade.

Os municípios de Mira e da Pampilhosa da Serra revelam apenas que com a implementação deste sistema contabilístico, conseguem apurar todas as obras por administração direta com imputação e repartição de todos os custos, e não mencionam mais nada.

O município de Oliveira do Hospital revela que a sua contabilidade de gestão apenas é implementada a nível dos custos, com apuramento em centros de custos. A sua resposta revela que, no ano de 2019, foi iniciada a implementação da gestão de stocks, com a organização do seu armazém.

O município de Tábua denota que o sistema de contabilidade de gestão atualmente já está a utilizar chaves de imputação transitando da base custeio total para o sistema ABC, através de folhas de *Excel* criadas para o efeito. O município da Lousã evidencia que o apuramento de custos e proveitos é feito por tipo de bens e serviços, mediante as atividades em que estão inseridos.

Da descrição dos resultados obtidos é compreensível a dificuldade em uniformizar os municípios e agrupá-los da melhor maneira possível. Ainda assim é

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
evidente que existe uma grande diferença entre eles. Existe um predomínio de apuramento de custos com base nos centros de custos e por bens e serviços, por forma a conseguir informação para a fixação de preços e taxas.

As respostas obtidas pelos municípios de Tábua e da Lousã demonstram que a sua contabilidade de gestão segue o método ABC, o que é um passo extremamente ousado e que fará com que, possivelmente, a implementação do novo normativo SNC-AP seja aplicada mais facilmente.

No grupo seguinte tentamos dissecar ainda mais estas informações relativas à contabilidade de gestão.

### **3.3.1.3 - Parte C: Implementação do sistema de Contabilidade de Gestão**

Neste grupo começou-se por questionar os inquiridos sobre quais os motivos, no seu município, lhes pareceram ter motivado a utilização do sistema de contabilidade de gestão. Com a mesma escala de *Likert* mencionada no ponto 3.4.1.1, enumerámos quatro fatores que sentimos serem fundamentais para a adoção deste sistema contabilístico:

Figura 6 - Motivos da utilização do sistema de contabilidade de gestão



Fonte: Dados extraídos do questionário

De acordo com a Figura 6, percebe-se que esta utilização se deve principalmente pela sua obrigatoriedade (29%), onde a média de resposta corresponde a 3,3. É normal que assim aconteça, uma vez que é difícil existir uma reforma tão profunda sem ser por base de um documento legal. Também a necessidade de controlar os custos municipais (28%), com média de 3,1, e a necessidade de aumentar a transparência e responsabilidade dos órgãos autárquicos (26%) e média de 2,9, são considerados relevantes para a decisão dos municípios iniciarem a introdução do sistema de contabilidade de gestão, que no fundo é o principal propósito desta mudança de normativo.

Por sua vez, a pressão política foi considerada maioritariamente pouco relevante para esta decisão (17%) com uma média de 1,9. Volta a confirmar-se que este sistema não foi devidamente incentivado e se estagnou na publicação do normativo, sem grande compromisso por parte do poder político. A implementação do sistema de contabilidade de gestão está mais relacionada com a sua imposição legal do que pelas mais valias que este sistema proporciona.

A questão seguinte preocupou-se sobre o sistema de apuramento de custos utilizado pelos municípios da amostra.

*Tabela 3 - Sistemas de apuramento de custos*

<b>Sistema de Apuramentos de Custos</b>	<b>Nº de Respostas</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulada</b>
Sistema de Custeio Racional	0	0,00%	0,00%
Sistema de Custeio Total	13	68,4%	68,4%
Sistema de Custeio Variável	0	0,00%	68,4%
Sistema ABC	2	10,5%	78,9%
<b>Total</b>	15	78,9%	
Sem resposta	4	21,1%	100%
<b>Total</b>	19	100%	

Fonte: Dados extraídos do questionário

O sistema de apuramento de custos mais utilizado pela amostra é o Sistema de Custeio Total (68,4%), treze municípios de quinze. Este valor percentual pode ser enganador, uma vez que ao existirem 4 respostas omissas (Mira, Oliveira do Hospital, Penela e Soure), esta percentagem é menor, mas se não as considerarmos, este valor sobe para os 87%, tendo apenas em conta as respostas válidas. Apenas os municípios da Lousã e de Tábua manifestam a utilização do método ABC para apurar os seus custos, utilizando chaves de imputação.

Estas respostas vão de encontro ao proposto no normativo do POCAL, em que aconselha o uso do sistema de custeio total, considerando que, ao considerar os custos fixos e variáveis, fornece aos utilizadores da informação contabilística uma visão mais completa para poderem tomar as decisões mais corretas. Contudo, o SNC-AP no ponto da contabilidade de gestão evidencia o método ABC e percebe-o como o mais completo, mas tendo em conta que ele não está implementado faz sentido estes resultados e mostra a preferência dos municípios, alguns deles a implementar a contabilidade de gestão há alguns anos, pelo sistema total em deterioramento dos outros sistemas.

O sistema de custeio variável não se adequa ao conceito de custo de produção o que faz com que seja colocado de lado e o sistema de custeio racional evita que o custo de produção se avolume em períodos com baixa atividade.

No seguimento da questão anterior, questionou-se os municípios se estes imputam os custos indiretos e, em caso afirmativo, com que critério.

Mais uma vez, dado ser uma questão aberta, as respostas são todas diferentes, mas, ainda assim, quase a totalidade delas seguem o mesmo sentido final e de acordo com as suas respostas anteriores. Excetuando a omissão de resposta dos municípios de Penela e Soure, e mencionada a não imputação de custos indiretos por parte dos municípios de Cantanhede e Mira, os restantes justificaram a imputação dos custos indiretos tendo por base o parágrafo 2.8.3.3 do POCAL (partimos do pressuposto que, na resposta do município de Vila Nova de Poiares, ao colocar, passo a citar, “Critério de imputação do SCA – AIRC”, corresponda ao mesmo sistema utilizado pelo município de Penacova, mencionado anteriormente numa outra questão, e, também, segundo a página da internet da AIRC, onde explica o seu software, explana que apura os custos segundo o POCAL).

*Tabela 4 - Imputação dos custos indiretos*

<b>A imputação dos custos indiretos</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulada</b>
Ponto 2.8.3.3 do POCAL	15	78,9%	78,9%
Não	2	10,5%	89,5%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>89,5%</b>	
Omissas	2	10,5%	100%
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>100%</b>	

Fonte: Dados extraídos do questionário

Segundo o parágrafo 2.8.3.3 do POCAL, a imputação dos custos indiretos efetua-se através de coeficientes, após o apuramento dos custos diretos por função, e 78,9% dos municípios rege-se por ele.

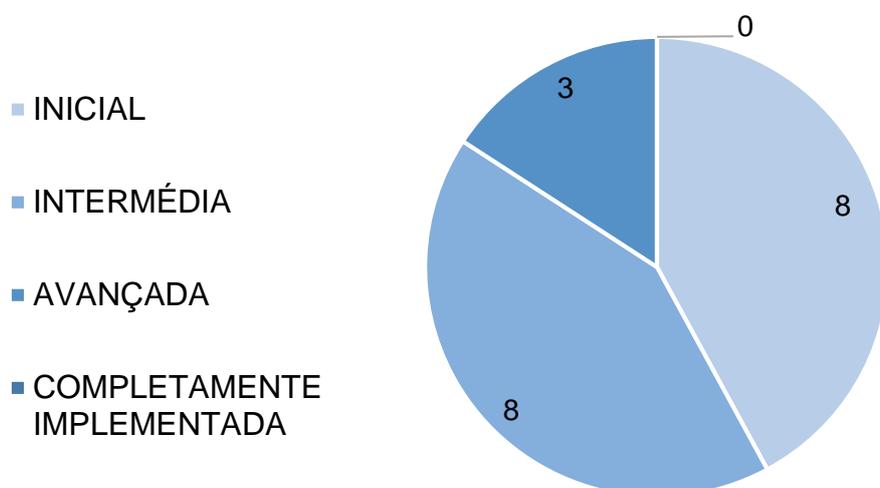
O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções.

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 (Decreto-Lei 54-A/99; parágrafo 2.8.3.3).

Para finalizar este grupo de questões da parte C, questionámos os inquiridos acerca de que etapa sentem que o seu município se encontra na implementação da contabilidade de gestão, segundo o novo normativo (SNC-AP).

Numa questão de escolha múltipla, demos aos interpelados as seguintes opções de resposta: Inicial, Intermédia, Avançada e Completamente Implementada. A Figura 7 mostra um equilíbrio entre etapa inicial e intermédia, o que constata que ainda existem muitos municípios que sentem bastantes dificuldades a lidar com a contabilidade de gestão e ainda não estão preparados para a executar, e uma outra grande parte que mostra ter condições e capacidade, apesar de ainda estar num patamar intermédio, para cumprir o normativo corretamente. Os três municípios que se definem numa etapa avançada, após a análise de todas as respostas deste questionário, estima-se que tenham tido uma postura bastante otimista, mas, claro está, o objetivo deste estudo é entender o parecer que cada um tem sobre as nossas questões.

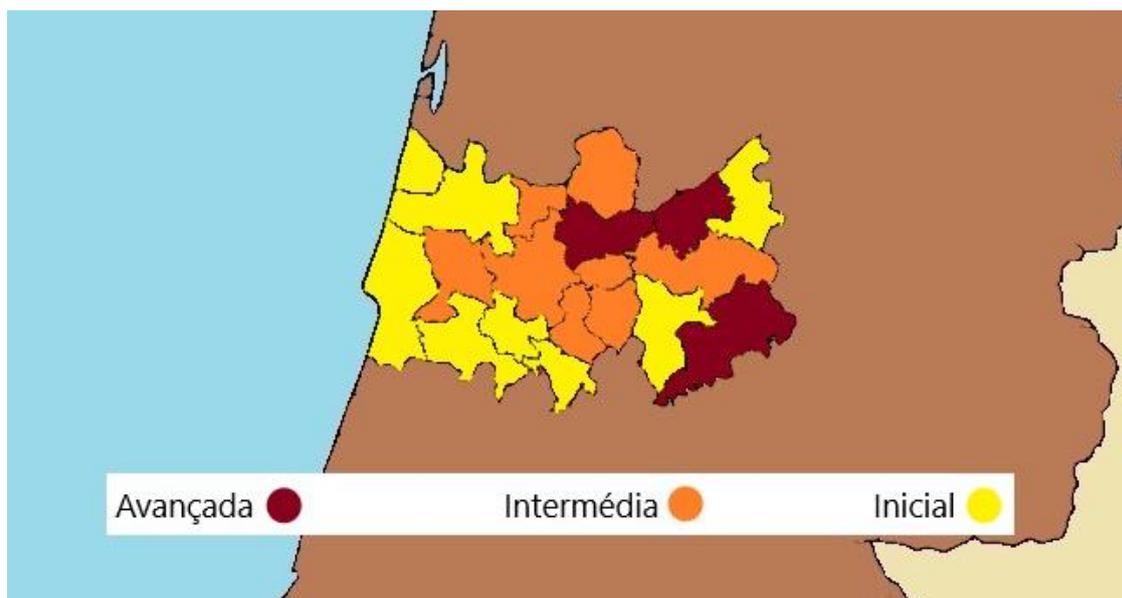
Figura 7 - Etapa de implementação da contabilidade de gestão



Fonte: Dados extraídos do questionário

No Mapa 4, ilustra-se a Figura 7. A vermelho estão representados os municípios da Pampilhosa da Serra, de Penacova e de Tábua, que se auto-posicionam numa etapa avançada, a laranja os municípios que se consideram numa etapa intermédia, Arganil, Coimbra, Lousã, Mealhada, Miranda do Corvo, Montemor-o-Velho, Mortágua e Vila Nova de Poiares, e a amarelo os que julgam ainda estar numa fase inicial, os municípios de Cantanhede, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Mira, Oliveira do Hospital, Penela e Soure.

*Mapa 4 - Etapa de implementação da contabilidade de gestão*



Fonte: Dados extraídos do questionário

#### **3.3.1.4 - Parte D: Divulgações e Condicionantes da aplicação do sistema de Contabilidade de Gestão**

No quarto grupo do questionário pretendeu-se, com duas perguntas abertas e uma pergunta com várias opções de resposta, entender de que forma a informação produzida pela contabilidade de gestão é utilizada a nível interno e externo, bem como os fatores que os inquiridos consideram ser condicionantes para a não implementação da contabilidade de gestão, ou que seja um entrave há sua utilização da melhor maneira.

Desta forma, tendo em conta que o município de Penela e Soure, afirmaram não ter o sistema de contabilidade de gestão, as duas questões sobre a utilização deste sistema não lhes foram colocadas. Nesta questão não obtivemos resposta do município de Mira.

Quanto há utilização a nível interno, as respostas são bastante diferentes, e seguem o padrão de importância que cada município tem mostrado sobre a utilização deste sistema contabilístico. Também o facto de não existirem hipóteses de resposta, vários discursos apareceram e criou estas diferenças de resultados.

Os municípios de Arganil, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Lousã, Mealhada, Miranda do Corvo, Penacova e Tábua apenas afirmaram que esta informação extraída da contabilidade de gestão serve para apurar e controlar os custos de bens e serviços, e dar resposta mais rápida e fidedigna, bem como apoiar na elaboração das tabelas de taxas e de outras receitas municipais, e tarifas e preços a aplicar pelos serviços executados pelo município. A resposta de Condeixa-a-Nova relevou ainda que são elaborados relatórios de custos semestralmente.

Os municípios de Coimbra, Figueira da Foz e de Vila Nova de Poiares declaram que utilizam essa informação nos seus documentos de prestação de contas. Cantanhede e Montemor-o-Velho referem a utilização da mesma apenas para a elaboração de documentos previsionais.

O uso desta informação é também mencionado para a justificação e tomada de decisões políticas, como referem as respostas de Arganil, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Góis, Mortágua, Pampilhosa da Serra, Penacova e Tábua.

O município de Oliveira do Hospital reitera que utiliza essa informação de forma residual, apenas para dar alguma informação solicitada por algum serviço, não é feito qualquer uso ao nível de prestação de contas ou elaboração de orçamento.

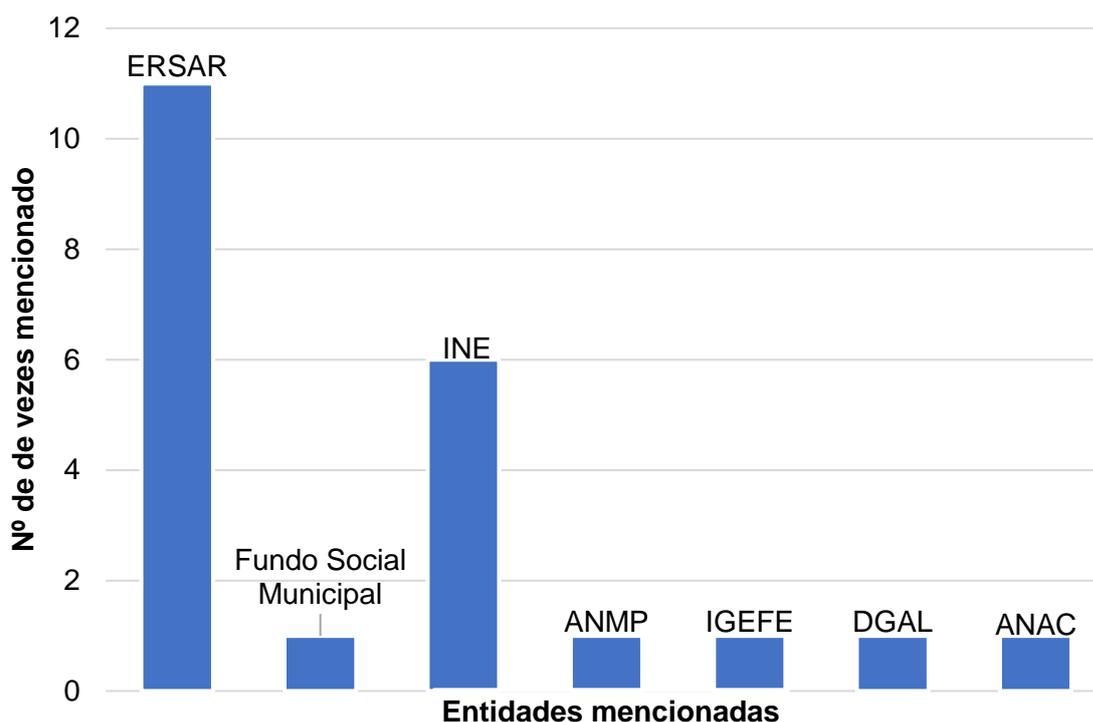
Destes resultados percebemos que a nível interno esta informação é ainda superficial e, de certo modo, secundária em muitos dos municípios da amostra. Como verificado anteriormente, a ideia de que a produção deste sistema contabilístico é levada apenas pela sua obrigatoriedade, torna-o menos relevante, o que demonstra que é necessária uma consciencialização e uma maior formação para entender as mais valias deste sistema e o quão importante ele pode ser na gestão municipal.

Quanto há divulgação externa destas informações retiradas da contabilidade de gestão, os municípios mencionaram várias entidades para a qual costumam divulgar ou que as procuram. Dos dezanove municípios, quatro não responderam a esta questão (Cantanhede, Penela, Soure e Vila Nova de Poiares)

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
e Miranda do Corvo e a Pampilhosa da Serra afirmaram que as suas informações não são utilizadas a nível externo.

Assim, os restantes treze municípios apontaram as seguintes entidades (Figura 8) como utilizadoras da sua informação contabilística:

*Figura 8 - Entidades que utilizam informações contabilísticas*



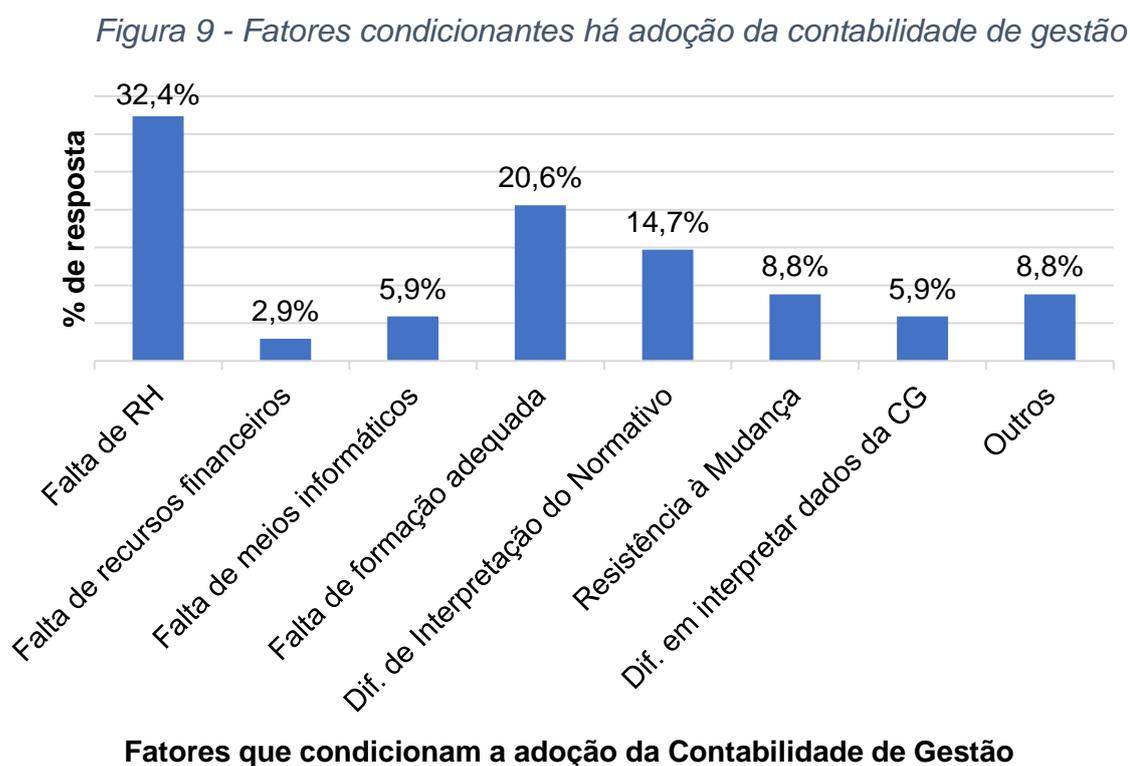
Fonte: Dados extraídos do questionário

Como se lê na Figura 8, onze municípios aludiram a Entidade Reguladora dos Serviços de Água e Resíduos (ERSAR) como a principal entidade para a qual divulgam informações sobre a sua contabilidade de gestão, por seis vezes mencionaram também os questionários do Instituto Nacional de Estatística (INE) e, apenas uma vez, foram citados o Fundo Social Municipal, a Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP), o Instituto de Gestão Financeira de Educação (IGEFE), a Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL) e a Autoridade Nacional da Aviação Civil (ANAC).

Os municípios lembraram ainda que esta informação contabilística pode ser utilizada a nível externo a partir dos seus documentos de prestação de contas que estão disponíveis a qualquer indivíduo.

O facto desta informação não ser necessariamente questionada por entidades de supervisão e não existir um maior escrutínio sobre a mesma, poderá criar a um longo prazo um estado de desvalorização sobre a mesma, que não é o objetivo desta implementação do SNC-AP.

Na última questão deste grupo, foi disponibilizado uma série de fatores que condicionam a implementação da contabilidade de gestão, e questionou-se quais se poderiam enquadrar no seu município, segundo os seus pareceres. Na Figura 9 são apresentados esses resultados:



Fonte: Dados extraídos do questionário

Os municípios consideram como grande entrave na adoção deste sistema contabilístico a falta de recursos humanos (32,4%). De seguida, a falta de formação adequada (20,6%) e a dificuldade em interpretar o normativo (14,7%).

É interessante perceber que a os municípios considerados na pré-análise como de média e grande dimensão, e o município de Góis, que apesar de ser considerado de pequena dimensão, têm o maior número de trabalhadores por cada 1000 habitantes da nossa amostra, não consideram a falta de recursos humanos uma condicionante neste processo. Aqueles que consideraram a falta de recursos humanos uma condicionante foram os municípios de Cantanhede, Lousã, Mira, Miranda do Corvo, Montemor-o-Velho, Mortágua, Pampilhosa da Serra, Penacova, Penela, Soure e Vila Nova de Poiares.

Os municípios que apontaram a falta de formação adequada coincidem com aqueles que menos formações fizeram, o que leva a querer que existem formações adequadas, mas não chegaram a todos os municípios da melhor forma, por falta de compromisso dos mesmos. Foram eles, Cantanhede, Góis, Miranda do Corvo, Mortágua, Oliveira do Hospital, Pampilhosa da Serra e Penela.

A dificuldade em interpretar o normativo também foi considerada pelos municípios algo que condiciona a adoção deste sistema, o que reflete a falta de acompanhamento pelas entidades reguladoras e a falta de apoio nesta mudança. Os municípios de Cantanhede, Condeixa-a-Nova, Figueira da Foz, Penela e Soure afirmam ter esta dificuldade de interpretar o normativo.

Com estes resultados consegue-se perceber que, na opinião dos preparadores da informação financeira ou contabilística não é a questão financeira, apenas Penela o nomeou (2,9%), que tem atrasado esta implementação com qualidade, nem a falta de meios informáticos para a concretizar (Mira e Soure) (5,9%). A resistência à mudança (8.8%), para os municípios da Lousã, Oliveira do Hospital e Pampilhosa da Serra, é também uma condicionante, mas é normal existir, tendo em conta a conformidade que se cria ao longo dos tempos e de rotinas e hábitos impostos inconscientemente.

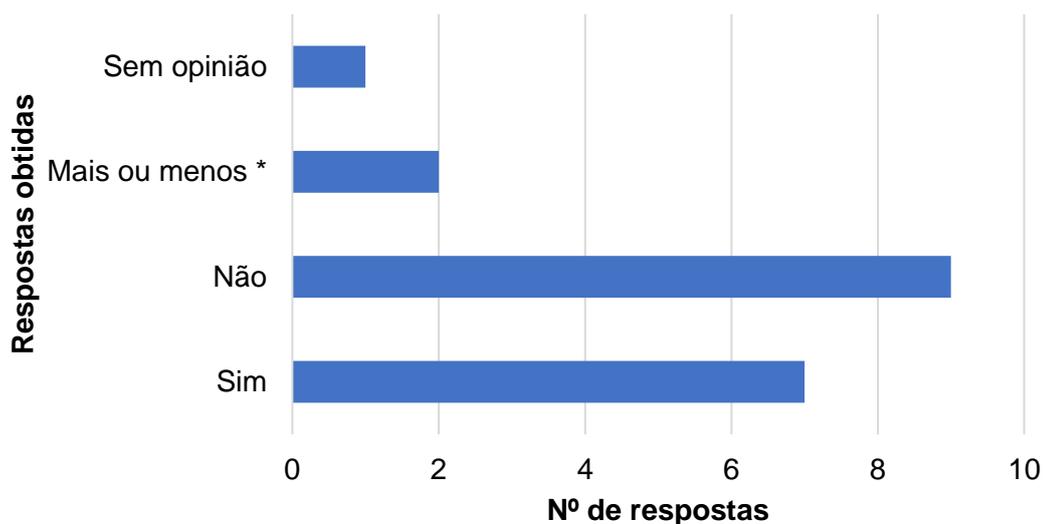
Na opção «Outros» os municípios mencionaram como condicionantes, para além das pré-definidas, a falta de informação detalhada quanto aos serviços comuns entre todos os municípios (Lousã), a dificuldade em identificar o custo e em detalhá-lo (Tábua) e, também, o desinteresse sobre este sistema contabilístico (Oliveira do Hospital).

### 3.3.1.5 – Parte E: Opinião sobre a adoção do SNC-AP e o seu constante adiamento

Neste grupo, o grande objetivo era que os inquiridos pudessem dar a sua opinião sobre se a legislação é suficientemente explícita e desenvolvida para a adoção deste sistema de contabilidade, bem como a consideração que os municípios têm sobre o sucessivo adiamento da adoção do SNC-AP, se seria benéfico ou prejudicial.

Desta forma, a primeira questão aberta pretendia entender se a legislação era adequada para o objetivo a que se propunha. Os resultados obtidos trazem duas posições muito equilibradas entre si (Figura 10):

Figura 10 – Perceção do desenvolvimento da legislação



Fonte: Dados extraídos do questionário

Como a Figura 10 demonstra, as opiniões dos inquiridos são bastante diferentes. Nove municípios afirmam que a legislação não é suficientemente desenvolvida nem explícita.

Os municípios de Cantanhede, Coimbra, Góis, Lousã, Mealhada, Mortágua, Penela, Soure e Vila Nova de Poiares explicam que a legislação tem apenas informação básica e muito teórica, o que leva a grandes incertezas e dificuldade na sua aplicação prática. Para alguns municípios, a legislação cria uma

ambiguidade muito grande e a oportunidade de existirem muitos procedimentos e tratamentos de informação muito diversificados, o que não é benéfico, nem é o objetivo do novo normativo. Nestas respostas há quem diga que “deveria existir um manual que especificasse mais as situações de modo a diluir as discrepâncias entre a forma como os procedimentos devem ser executados”, o que insinua que o MI existente não é suficiente.

Ainda assim, sete municípios admitem o contrário, que a legislação é a adequada, mas que é necessária uma leitura cuidada e tempo disponível para a sua aplicação. São o caso de Arganil, Condeixa-a-Nova, Mira, Montemor-o-Velho, Pampilhosa da Serra, Penacova e Tábua.

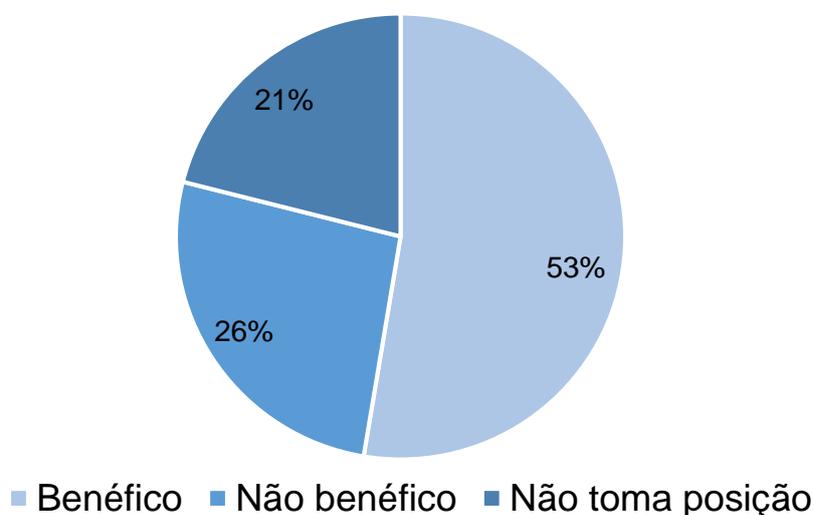
Para além destas opiniões há quem não escolha um lado da balança e opte pela posição intermédia (Mais ou menos \*), justificando que a legislação mesmo sendo extensa, com as formações e o MI consegue ajudar à interpretação da legislação. Nesta situação colocaram-se a Figueira da Foz e Miranda do Corvo. Oliveira do Hospital não emitiu qualquer opinião.

Com base nestes dados recolhidos percebe-se que a introdução desta reforma reparte opiniões e não tem sido fácil para os municípios adaptarem-se a ela, o que faz levantar muitas dúvidas e pôr em causa as suas capacidades. Devemos também reparar que apenas municípios de pequena dimensão acham a legislação suficiente e específica.

Na segunda questão, de forma aberta, questionou-se se o sucessivo adiamento da adoção do SNC-AP era benéfico ou pelo contrário, prejudicial neste processo.

As respostas, dado o género de pergunta, são bastante dispares e com opiniões muito diferentes, mas que enriquecem a pesquisa, uma vez que mostram vários pontos de vista sobre a realidade. Os resultados podem-se resumir na Figura 11, porém é necessário explicar as opiniões por trás desta generalização.

Figura 11 - Opinião sobre o sucessivo adiamento do SNC-AP



Fonte: Dados extraídos do questionário

Os municípios de Coimbra, Mealhada, Mortágua e Oliveira do Hospital não tomaram nenhuma posição e apenas percebem o que tem acontecido, que na opinião deles, o adiamento se tem verificado pela ausência de suporte informativo por parte das entidades reguladoras, por ser um processo bastante complexo, por falta de preparação dos cargos superiores da administração central e pela falta de interesse e motivação das entidades públicas.

Por sua vez há quem acredite que este sucessivo adiamento não é benéfico (26%). É o caso dos municípios de Arganil, Cantanhede, Miranda do Corvo, Soure e Vila Nova de Poiares. Para eles, estes adiamentos levam a um descrédito do sistema, são fator de desmotivação para quem fez o esforço para se preparar para tal, e acredita-se que esta preparação prévia seja inconsequente e se perca, obrigando a novas formações e a novos esforços.

Com opinião completamente diferente aparecem os restantes municípios da amostra, que sentem que os adiamentos fazem sentido e são justificados. Segundo eles, dada a complexidade do novo normativo e as enormes alterações a efetuar nesta transição, considera-se que é preferível adiar-se, a implementar sem uma correta preparação. Ao adiar-se procura-se reunir todas as condições necessárias e efetuar alguns ajustamentos de procedimentos para uma

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
implementação mais eficaz e eficiente, compreendendo que a adoção será uma inevitabilidade.

Alguns municípios fizeram questão de expressar que as entidades públicas deveriam dar o exemplo e ser pioneiras nas medidas que o governo pretende adotar, e o pouco aproveitamento da experiência das entidades-piloto e a falta de resposta inicial das software-houses, é que resultou nisto. Alguns lembraram, também, que quando se começou a implementar o POCAL, este processo foi bastante demorado dada a complexidade inerente a ele.

Ora, estes resultados, mais uma vez, ilustram que as opiniões estão muito divididas sobre todo este processo de mudança. Os municípios sentem-se, na sua grande maioria, mal preparados para receber o novo normativo, mas também sentem que, sendo necessário, ele deve ser bem implementado e bem estudado.

Na última questão colocada, questionou-se os municípios sobre se existia uma data prevista para a implementação do novo sistema contabilístico, mas nenhum dos municípios ousou avançar para a resposta, e deu por finalizado o questionário.

### **3.4 - Síntese dos Resultados Obtidos**

Neste ponto pretende-se fazer um breve resumo sobre os resultados obtidos e entendê-los sobre o ponto de vista do tema que se pretende estudar. É necessário esclarecer que os resultados foram obtidos pelas opiniões de técnicos superiores e chefes de divisão financeira de cada município.

Tendo em conta a amostra representada, esta é constituída maioritariamente com municípios de pequena dimensão, tanto na ótica do número de habitantes como de eleitores ou número de trabalhadores municipais. Apenas o município de Coimbra se apresenta como de grande dimensão e a Figueira da Foz como de média dimensão, nas perspetivas apresentadas.

Como era expectável, nenhum município começou a adotar o novo normativo, uma vez que este tem sido constantemente adiado desde a sua

publicação. Ainda assim incidiu-se sobre ele e questionou-se os inquiridos sobre que tipo de formações tinham tido acesso, para verificar a oferta e o empenho dos municípios com esta reforma substancial das administrações públicas. A formação mais mencionada pelos municípios foi a da UNILEO o que, de certa forma, também era esperado, dado que sendo uma unidade de implementação da nova LEO, alcançar a maioria dos municípios será sempre o seu objetivo.

Relativamente ao acompanhamento por parte das entidades reguladoras sobre esta mudança para o SNC-AP, os municípios denunciaram que existiu pouco auxílio nesta adaptação ao novo normativo. Da mesma forma, declararam que existiu pouca pressão sobre a implementação do SNC-AP, o que revela pouco compromisso das entidades superiores para com o normativo e, também, para com os municípios que são o foco principal desta reforma.

No seguimento de entender a relevância dos apoios aos municípios, foi questionado como viam o instrumento apresentado como auxiliar na implementação do SNC-AP, o Manual de Implementação. Os resultados mostraram que 72% o acham relevante e 28% muito relevante, o que prova que a decisão de criar este instrumento e o seu corpo narrativo foi de extrema importância no ponto de vista dos utilizadores do mesmo.

No que concerne há implementação da Contabilidade de Gestão, apenas os municípios de Penela e de Tábua afirmaram não elaborar este sistema contabilístico, o que mostra que apenas 11% da amostra não o adotou ainda. Tendo como comparação o trabalho realizado por Pereira (2014), que nos seus resultados verificou que apenas 58% da sua amostra (todos os municípios portugueses) implementavam um sistema de contabilidade de custos, neste caso o salto é francamente positivo, não deixando de ter em consideração as diferenças de população estudada.

Quanto ao ano em que a implementação deste sistema foi realizada, as conclusões que se podem tomar é que, nesta amostra, esta realidade sobressaiu mais entre 2008 e 2010, depois da publicação da Lei Geral das Taxas das Autarquias Locais e da Lei das Finanças Locais, onde terão tido um papel crucial no passo dado.

Tendo em consideração a operacionalização do sistema de contabilidade de gestão, os municípios não estão uniformizados, nem tampouco as regras inerentes há forma de apuramento utilizada são seguidas, dado que muitos intercalam alguns métodos. Ainda assim uma pequena maioria segue o previsto no POCAL e apura os custos sobre os bens e serviços, depois de uma delimitação pré-estabelecida. Uma grande surpresa, foi a verificação de que dois municípios (Lousã e Tábua) elaboram a sua contabilidade pelo método ABC, como “aconselhado” no SNC-AP, o que poderá colocá-los num patamar mais avançado para a implementação do novo normativo.

Os municípios com contabilidade de gestão consideraram os fatores apresentados como impulsionadores para a sua implementação. Ainda assim, permitiu concluir que esta implementação se deveu mais há obrigação legal do que há mais valia deste sistema contabilístico.

O sistema de apuramento de custos mais utilizado pela amostra é o que está implícito no POCAL, o sistema de custeio Total. Apenas dois municípios adotam o ABC, como referido anteriormente. Também a imputação dos custos indiretos é efetuada de acordo com o normativo do POCAL, através de coeficientes após o apuramento dos custos diretos.

No que respeita há opinião dos municípios sobre a fase em que se encontram na implementação da contabilidade de gestão segundo o novo normativo, estes consideram estar numa fase intermédia, o que apesar de ser um pouco ambíguo é também ambicioso em certo ponto, porque considera-se que existem capacidades para se alcançar os objetivos pretendidos. Ainda assim, a existência de 8 municípios que se mostram numa fase inicial é também preocupante e mostra que se tem que mudar algo neste processo de reforma para que haja sucesso da mesma.

Relativamente há utilização da informação retirada por este sistema contabilístico, a nível interno ela ainda é pouco utilizada e não é por vezes compreendida. Dos resultados obtidos, dá a sensação de que ela é apenas produzida pelo seu carácter obrigatório e não pela sua utilidade prática. A nível externo, uma vez que não existe uma fiscalização sobre a informação produzida, o facto de ela ser virada essencialmente para apoio interno e não existir uma

divulgação obrigatória sobre estes dados, entende-se que não existe grande relevância. Ainda assim, a maioria dos municípios revelaram que esta informação é analisada pela ERSAR, e também por outras entidades esporadicamente.

Como fatores condicionantes na adoção da contabilidade de gestão os municípios deram primazia há questão da falta de recursos humanos e mencionaram sobretudo a falta de formação adequada e a dificuldade em interpretar a legislação. De realçar que, por vezes a questão financeira é colocada como o principal fator impeditivo, mas na opinião dos municípios da amostra apresentada, neste caso isso não acontece.

A apreciação sobre a legislação existente os municípios dividem-se entre os que acham que esta é suficiente e específica e os que não. Uns têm a opinião de que esta é muito básica e bastante teórica, cria dificuldades de aplicação prática e não uniformiza como era o objetivo do normativo. Por outro lado, há os que a acham adequada, mas que precisa de tempo e de cuidado para a sua correta utilização. Destes resultados compreende-se que esta reforma precisa de ser revista para que todos os membros sigam no mesmo caminho e exista de facto uma normalização concisa.

Levando em consideração o sucessivo adiamento do SNC-AP, 53% admite ser benéfico e 26% sentem que não o é. Dada a complexidade do normativo e as alterações necessárias, alguns municípios demonstram que o adiamento é um mal necessário para a implementação ser bem realizada, mais tarde. Do outro lado da balança, há quem ache que este adiamento seja motivo de descrédito do normativo e desmotivação para quem estava a preparar-se para esta mudança.



## **4 - Conclusões e Sugestões**

Neste momento existe um processo de transição do POCP para o SNC-AP. Segundo a legislação em vigor, este novo normativo, entraria em vigor a 1 de janeiro de 2018, mas foi tem sido adiado para os municípios. Tentando dar resposta aos desafios colocados constantemente na contabilidade pública, este sistema contabilístico assemelha-se ao que é aplicado no setor privado há já alguns anos e às normas internacionais utilizadas no setor público de outros países.

Este normativo incide sobre a adoção da contabilidade financeira, da contabilidade orçamental e da contabilidade de gestão. O SNC-AP junta à estrutura conceptual, vinte e sete normas contabilísticas e um plano multidimensional, em que uma norma é para a contabilidade orçamental (NCP26), outra para a contabilidade de gestão (NCP27) e as restantes se enquadram na contabilidade financeira.

Ora, cerca de duas décadas depois da publicação do POCP, o que a bibliografia refere é que, a nível nacional, a adoção da contabilidade de gestão encontra-se muito pouco desenvolvida, e mesmo quando iniciada é bastante precária. Tendo em conta o volume financeiro que as administrações locais têm que manobrar, este subsistema contabilístico deveria ter uma maior importância do que a que lhe é dado.

Por se estar em anos de transição existem poucos estudos sobre a aplicação do novo normativo. Assim, procurámos entender como se encontra esta fase de transição para o SNC-AP, e mais concretamente, em que etapa, os municípios da amostra, se encontram na adoção de um sistema de contabilidade de gestão.

Dos resultados que obtidos percebemos a dificuldade que esta reforma acarreta nos municípios, pelo texto das suas respostas. Existe um grande equilíbrio sobre se o normativo é claro e conciso ou pelo contrário é bastante genérico e não cumpre o objetivo da normalização. Percebe-se também que estes adiamentos constantes são para muitos um descrédito do sistema e um fator de desmotivação, mesmo que compreendam o seu motivo.

Grande parte dos municípios já implementam um sistema de contabilidade de gestão, maioritariamente apenas sobre os custos, e baseados no normativo do POCAL, e sem grande aprofundamento e utilização dos seus dados para a tomada de decisão. Isto deve-se, em parte, porque os municípios elaboram este subsistema mais por obrigatoriedade do que pelas suas mais valias para uma boa gestão.

A maior dificuldade que os municípios mostraram ter na execução da contabilidade de gestão, de acordo com o SNC-AP, prende-se fundamentalmente na imputação de custos indiretos, porque apesar da maioria usar o sistema de custeio total, este não é por vezes elaborado corretamente, o que não contribui para o seu bom funcionamento. O facto de a NCP 27 apresentar a possibilidade de utilização de critérios diferentes, faz com que dúvidas apareçam por falta de comparação e as diferenças continuam a existir.

Para os municípios o maior condicionante para a aplicação da contabilidade de gestão prende-se com a falta de recursos humanos e a falta de formação adequada sobre o novo normativo. O facto de esta informação ser pouco utilizada a nível interno e divulgada a nível externo, é mais um fator negativo na sua utilização.

Na apreciação do investigador terá, sem dúvida, que existir um maior apoio e incentivo por órgãos superiores e deveria ser criado um órgão responsável para todo o processo de implementação, na qual se possam apurar responsabilidades, se assim for necessário. Também o conselho presente na norma, dando primazia ao método ABC, não parece ser o mais correto, dado não ser o mais adequado à realidade e complexidade das administrações públicas existentes no nosso país.

Como limitações deste estudo, a dificuldade em obter informação dos municípios, a dificuldade em analisar as respostas ao questionário, e a forma como se percebe que os preparadores da informação financeira sentem ainda bastante relutância a este subsistema contabilístico.

Como propostas de investigação para o futuro, sugere-se a análise a outro setor, educação ou saúde, e, se possível aumentar a amostra para poder generalizar os resultados numa escala superior. Após a adoção definitiva do SNC-AP, um estudo que analisasse a harmonização que se criou, com este normativo.

## 5 - Referências Bibliográficas

Anderson, S. & Kaplan, R. (2008). *Custeio Baseado em Atividade e Tempo*. Editora Campus.

Araújo, J. (2004). A reforma da Gestão pública: do mito à realidade. A Reforma Da Administração Pública Apostas e Casos de Sucesso, 1–11. Conferência GAP, Universidade do Minho, <http://hdl.handle.net/1822/3312> [2 de fevereiro 2019]

Araújo, J. (2007). Avaliação da gestão pública: a administração pós burocrática. Universidade do Minho, <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/8309/3/ArtigoUNED.pdf> [2 de fevereiro de 2019]

Barlev, B., Haddad, J. R. (2003). Fair Value Accounting and the Management of the Firm. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 383–415.

Berger, T. (2016). The Relevance of IPSAS Standards for Public Financial Management. Lisboa.

Bernardes, A. F. (2003). *Contabilidade pública e autárquica: POCP e POCAL*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica.

Boos, D. & Grote, G. (2012). Designing Controllable Accountability of Future Internet of Things Applications. *Scandinavian Journal of Information Systems*, 24, 3–28.

Bovens, M. (2005). The Concept of Public Accountability. *The Oxford Handbook of Public Management*.

Caiado, A. P. (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão (7aed.)*. Lisboa: Áreas Editora.

Caiado, A. P. (2004). A contabilidade pública em Portugal e as normas da IFAC. *Revisores & Empresas*, 9–11.

Caiano, A., Silveira, O. & Fernandes, M. (2007). *Contabilidade Pública*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Carapeto, C., Fonseca, F. (2015). Administração pública: Modernização, Qualidade e Inovação. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Carvalho, H. & Major, M. (2009). Activity Based-Costing: Implementação num Banco Português. Escolar Editora.

Carvalho, J., Costa, T. & Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo. Revista Contabilista, 96, 20–41.

Carvalho, J. B. da C. (1998). O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): Análise e Perspectivas Futuras. Jornal Do Técnico de Contas e Da Empresa, 397.

Carvalho, M. T. G. (2009). Nova gestão pública e reformas da saúde – O profissionalismo numa encruzilhada. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. (2018) – Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, Ordem dos Contabilistas Certificados. <https://en.calameo.com/read/0003249812d15cbbe8e66> [19 de janeiro]

Christensen, T. e Lægreid, P. (2001). New Public Management - The effects of contractualism and devolution on political control. Public Management Review, pp. 73–94.

Comissão Europeia. (2013). Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros: A adequação das IPSAS para os Estados-Membros. <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2013/PT/1-2013-114-PT-F1-1.Pdf> [2 de fevereiro de 2019]

DGAL. (2014). Estudo-Piloto Comunidades Intermunicipais: Modelos de Competências, de Financiamento, de Governação, de Gestão e de Transferência de Recursos. [https://www.anmp.pt/files/djur/2014/div/ESTUDOPILOTO\\_CIM.pdf](https://www.anmp.pt/files/djur/2014/div/ESTUDOPILOTO_CIM.pdf) [20 de abril de 2019]

Ernst & Young (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. EYGM Limited. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> [2 de fevereiro de 2019]

*Eurostat*. (2013). Documento que acompanha a consulta pública «Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (EPSAS) para os Estados-Membros da EU». [https://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS\\_consultation\\_paper\\_PT.pdf](https://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS_consultation_paper_PT.pdf) [2 de fevereiro de 2019]

Ferreira, J. (2007). Contabilidade de Custos. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Foddy, W. (1993). Constructing questions for interviews and questionnaires: theory and practice in social research. Cambridge University Press.

Franco, A. L. S. (2004). Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume I (4aEdition). Coimbra: Almedina.

Freitas, D. (2002). Curso de Direito Administrativo Volume I. Coimbra: Almedina.

Galera, A. & Bolívar, M. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, 413–425.

Gomes, P.; Carvalho, J.; Fernandes, M. (2009). Determinantes de Adoção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. *Revista Contabilidade & Gestão* nº 8, 11–40.

Groot, T. e Budding, T. (2008). New Public Management's Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability and Management*, 1–13.

Hansen, H., Christensen, L. & Flyverbom, M. (2015). Introduction: Logics of transparency in late modernity: Paradoxes, mediation and governance. *European Journal of Social Theory*, 18, 117–131.

Hood, C. (1991). A public management for all seasons. In *Public Administration*. Blackwell Publishing Limited, <http://newdoc.nccu.edu.tw/teasylabus/110041265941/Hood%20NPM%201991.pdf> [2 de fevereiro 2019]

Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109.

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Innes, J. & Mitchell, F. (2002). *Custeio Baseado em Atividades - Um Guia Prático*. Lisboa: Monitor.

InoBest. (2016). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas - SNC-AP: Alterações e Implicações*. <https://www.inobest.com/wp-content/uploads/2016/06/SNC-AP.pdf> [2 de fevereiro de 2019]

Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2011). *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa, Portugal: Áreas Editora.

Jorge, S., Sá, P. & Lourenço, R. (2012). *Transparência Financeira nas entidades da Administração Local em Portugal: Análise da informação disponibilizada nos sítios Web*. *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 31–53.

López Diaz, A., Rodriguez, J. L. (2000). *Responsabilidad e rendición de cuentas en el modelo de contable público*. *Revista Española de Financiación Y Contabilidad*. 29: 106. 931–964.

Lucas, A. C., Veríssimo, T. (2019) *Guia das Freguesias CIM Região de Coimbra*, Diário de Coimbra Ed. Março, Abril e Maio.

Martins, A. L. (2017). *Contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas*. Rei dos Livros.

Monteiro, A. (2016). *Os Desafios do SNC-AP. Revisores e Auditores*, Janeiro\_Março. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf> [2 de fevereiro]

Mussari, R. (2014). *EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe*, Research Article. *Accounting, Economics, and Law*, 299–312.

Nabais, C., & Nabais, F. (2016). *Prática de Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Lidel.

Nogueira, S.; Carvalho, J. (2007). *O sistema de informação contabilística da administração pública portuguesa segundo a perspectiva de “especialistas”*: In XVIII Encontro Nacional de Docentes do Ensino Superior - Professores de Contabilidade: Que futuro no Ensino Superior (pp. 4–9). pp. 4–9. [https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2025/1/Sonia\\_XVIII\\_Encontro\\_ADC\\_ES.pdf](https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2025/1/Sonia_XVIII_Encontro_ADC_ES.pdf) [2 de fevereiro de 2019]

Nunes, A., Rodrigues, L., Viana, L., (2016). O Sistema de Normalização Contabilística: Administrações Públicas Teoria e Prática. Almedina.

Pereira, A. L. A. (2014). A Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. Universidade de Lisboa.

Pollitt, C. e Bouckaert, G. (2011). *Public management reform: a comparative analysis: NPM, governance and the Neo-Weberian State*. 3ª ed. Oxford: Oxford University Press.

PwC. (2013). Uma nova era na Contabilidade governamental, Pesquisa Global da PwC sobre a divulgação de informações contábeis e financeiras pelos Governos federais. PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda. <http://www.casponline.com.br/upload/artigos/98ea2d28ba52d97e06f62444771780b7.pdf> [2 de fevereiro de 2019]

Richard, J. (2004). The Secret Past of Fair Value: Lessons from History Applied to the French Case. *Accounting in Europe*, 1, 95–107.

Rocha, A. (2011). Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 82–97.

Rodrigues, J. & Simões, A. (2009). Apurar Resultados de acordo com os Processos. O CBA - Custeio Baseado nas Actividades. Lisboa: Áreas Editora.

Rodrigues, L. L. (2012). Portugal rumo às normas internacionais de contabilidade pública. *Revista OTOC*, 152, 40–47.

Rossi, F.M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196.

Sue, V. M., & Lois A. Ritter. (2007). *Conducting online surveys*. Sage Publications, Inc.

Teixeira, A. B. (2009). A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal: O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais. Lisboa: Universidade Aberta. Tese de doutoramento

TIAC. (2013). ITM 2013 - Índice de Transparência Municipal, coordenação científica de Sousa, L., Tavares, A., Teles, F., Jorge, S. e Cruz, N. F.

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

UE, C. da. (2011). Diretiva 2011/85/UE do Conselho - que estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros.

[https://www.dgo.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Documents/LegislacaoComunitaria/Directiva\\_2011-85-UE\\_ConselhoEuropeu-08\\_11\\_2011.pdf](https://www.dgo.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Documents/LegislacaoComunitaria/Directiva_2011-85-UE_ConselhoEuropeu-08_11_2011.pdf) [2 de fevereiro de

2019]

## **Legislação**

Anúncio n.º 49/2014 de 19 de fevereiro de 2014: Publicação dos estatutos da CIM-RC

Circular SNC-AP, 28 de dezembro de 2017: Entrada em vigor do SNC-AP, pode ser consultada em <[https://aircfiles.airc.pt/files/snc/Circular\\_SNC\\_AP.pdf](https://aircfiles.airc.pt/files/snc/Circular_SNC_AP.pdf)>

Constituição da República Portuguesa - Diário da República n.º 86/1976

Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

Decreto-Lei n.º 77/2016 de 23 de novembro: Constitui a Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO)

Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro: Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho: Aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas (SNC-AP)

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Despacho n.º 589/2009/MEF de 14 de agosto de 2009: Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística

Diretiva no 2011/85/UE de 8 de novembro: Requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros. Jornal Oficial Da União Europeia, L 306 (08-11-2011) 41–47.

Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro: Aprova a Lei das Finanças Locais

Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Lei n.º 10/2003 de 13 de maio: Estabelece o regime de criação, o quadro de atribuições e competências das áreas metropolitanas e o funcionamento dos seus órgãos.

Lei n.º 11/2003 de 13 de maio: Estabelece o regime de criação, o quadro de atribuições e competências das comunidades intermunicipais de direito público e o funcionamento dos seus órgãos.

Lei n.º 45/2008 de 27 de agosto - Estabelece o regime jurídico do associativismo municipal, revogando as Leis n.ºs 10/2003 e 11/2003

Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro: Orçamento do Estado para 2019

Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro: Estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico

Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro: Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)

Mapa n.º 1-A/2019: Número de Eleitores em 31 de dezembro de 2018

Nota Informativa - Elaboração e aprovação dos documentos previsionais das entidades públicas autárquicas para o ano de 2019: POCAL | Divulgação do entendimento da CNC - DGAL: Direção-Geral das Autarquias Locais

Portaria n.º 128/2017 de 5 de abril: Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP

Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto: Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação)

Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)

## **Cibergrafia**

AIRC: Formação SNC-AP, <http://www.airc.pt/formacao/workshop-formacao-snc-ap-uma-transicao-simples-para-o-novo-sistema-contabilistico> [23 de março]

ANMP: Associação Nacional de Municípios Portugueses – Mapa das CIM a nível nacional, <https://www.anmp.pt/index.php/municipios/25> [19 de janeiro]

INE: Instituto Nacional de Estatística - Caracterização socioeconómica do Município, [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_doc\\_municipios](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_doc_municipios) [13 de abril]

PORDATA: Base de Dados de Portugal Contemporâneo, Fundação Francisco Manuel dos Santos, <https://www.pordata.pt> [13 de abril]

TIAC: Índice De Transparência Municipal: Apresentação E Indicadores. [https://transparencia.pt/wp-content/uploads/2017/11/ITM\\_Apresentacao\\_e\\_Indicadores\\_2017.pdf](https://transparencia.pt/wp-content/uploads/2017/11/ITM_Apresentacao_e_Indicadores_2017.pdf) [2 de fevereiro de 2019]

Transportes em Revista, Imagem da CIM Região Centro, <http://www.transportesemrevista.com/Default.aspx?tabid=210&language=pt-PT&id=58602> [23 de março]

Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental, <https://www.unileo.gov.pt/> [13 de abril]



## **Apêndices e Anexos**

### **Apêndices**

#### **1 - Corpo do e-mail enviado aos municípios**

«Exmo.(a) Sr.(a) colaborador da Câmara de \_\_\_\_\_,

Eu, Sérgio Loureiro, encontro-me a realizar uma investigação no âmbito da conclusão do Mestrado em Gestão pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, com a orientação da doutora Liliana Marques Pimentel, Vice-Presidente da Câmara Municipal de Condeixa-a-Nova e professora auxiliar convidada da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, e pretendo estudar o ponto de situação da implementação da Contabilidade de Gestão nos municípios da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra.

Para levar a cabo a consecução do objetivo acima enunciado, necessito da sua preciosa colaboração.

De seguida, envio-lhe um pequeno questionário que se destina aos preparadores da informação financeira ou contabilística e pretende analisar as suas perceções relativamente ao que se sucede na sua autarquia em particular.

O preenchimento do questionário é realizado de forma voluntária e os dados recolhidos serão utilizados apenas para fins de pesquisa e investigação. O seu preenchimento demora cerca de 10 minutos.

---

Para responder a este questionário, carregue na hiperligação seguinte e siga os passos que lhe vão aparecendo.

<https://sergiofgloureiro.limequery.com/248119?lang=pt>

Obrigado pela sua colaboração.

Os melhores cumprimentos,

## **2 – Questionário enviado aos municípios**

Nas páginas seguintes encontra-se disponível a versão em papel do questionário eletrónico.



Em caso de qualquer dúvida ou questão por favor contacte-me pelo email [sergiofgloureiro@gmail.com](mailto:sergiofgloureiro@gmail.com).

## Secção A: A

A1. Município em que exerce funções:

A2. Cargo que executa:

A3. Na autarquia em que desempenha funções, já se adoptou o SNC-AP?

Sim

Não

A4. Fez alguma formação sobre a implementação do SNC-AP? Que entidade promoveu essa formação?

*Exemplo: Formação da Unileo, formação do CNC, outras entidades*

Sim

Comentário

Não

Comentário



**A5. Na sua autarquia, com as mudanças de normativo para o SNC-AP:**

	Sem relevância	Pouco relevante	Relevante	Muito relevante
Existiu algum acompanhamento das entidades reguladoras?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existiu algum tipo de pressão sobre o início de aplicação do SNC-AP?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**A6. Conhece o Manual de Implementação do SNC-AP?**

Sim

Não

**A7. Se sim, qual a sua opinião sobre a sua relevância?**

Sem relevância

Pouco relevante

Relevante

Muito relevante

## Secção B: B

**B1. A autarquia, em que exerce funções, implementa algum tipo de sistema de Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos) ?**

Sim

Não

Outro

Outro

**B2. Em que ano começou a ser implementado?**

**B3. Descreva sucintamente o sistema de Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos) que é utilizado na autarquia em que exerce funções**



## Secção C: c

**C1. A utilização do sistema de Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos) na sua autarquia, foi motivada:**

	Sem relevância	Pouco relevante	Relevante	Muito relevante
Pela sua obrigatoriedade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pela necessidade de controlar os custos municipais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pela necessidade de aumentar a transparência e responsabilização dos órgãos autárquicos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Por pressão política	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**C2. Qual o sistema utilizado para apurar os custos?**

Sistema de custeio total

Sistema de custeio racional

Sistema de custeio variável

Não conheço nenhum dos sistemas de custeio

Outro

Outro

**C3. A autarquia imputa os custos indirectos? Qual o critério de imputação?**

Sim

Comentário

Não

Comentário

**C4. Na sua opinião, em que etapa se encontra a implementação da Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos) , de acordo com o novo SNC-AP?**

Inicial



Intermédia

Avançada

Completamente implementada

## Secção D: D

**D1. Na sua autarquia, a informação produzida pela Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos) é utilizada a nível interno de que forma?**

*Exemplo: para a elaboração de documentos de prestação de contas, do orçamento, plano plurianual de investimentos, tomada de decisão política...*

**D2. Na sua autarquia, a informação produzida pela Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos) é utilizada a nível externo de que forma? Para que entidades divulga essa informação?**

**D3. Aponte alguns factores que considera serem condicionantes para a não implementação da Contabilidade de Gestão (contabilidade de custos), na sua autarquia:**

Falta de recursos humanos

Falta de recursos financeiros

Falta de meios informáticos

Falta de formação adequada

Dificuldades de interpretação do normativo

Resistência à mudança

Dificuldades em recolher e interpretar os dados provenientes da Contabilidade de Gestão



Outro



Outro

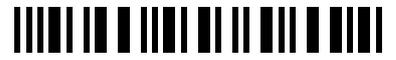
## Secção E: E

**E1. Sente que a legislação existente está suficientemente desenvolvida e explícita para qualquer autarquia poder adotar o novo sistema de normalização contabilística?**

**E2. Qual a sua opinião sobre o sucessivo adiamento da adoção do SNC-AP nas entidades públicas? Poderá ser um fator de desmotivação?**

**E3. Está prevista alguma data para a implementação deste sistema contabilístico na sua autarquia?**

**Caso a sua resposta seja positiva, quando será?**



**Obrigado pela sua participação**



**3 - Independência Financeira (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do site PORDATA)**

<b>2017</b>	<b>Independência Financeira (1/2)</b>	<b>Receitas Próprias (1=2-3-4)</b>	<b>Receitas Totais (2)</b>	<b>Passivos Financeiros (3)</b>	<b>Transferências (4)</b>
<b>Arganil</b>	38,5	4 562	11 852,25	0,00	7 290,48
<b>Cantanhede</b>	51,2	10 634	20 778,78	0,00	10 145,13
<b>Coimbra</b>	75,2	63 193	83 992,83	996,11	19 804,20
<b>Condeixa-a-Nova</b>	54,4	6 035	11 098,52	158,36	4 905,07
<b>Figueira da Foz</b>	69,6	29 195	41 931,02	0,00	12 735,95
<b>Góis</b>	23,3	1 959	8 416,74	500,00	5 957,44
<b>Lousã</b>	51,5	6 757	13 118,20	0,00	6 361,40
<b>Mealhada</b>	45,8	7 663	16 717,34	0,00	9 054,25
<b>Mira</b>	46,2	4 732	10 248,58	0,00	5 516,59
<b>Miranda do Corvo</b>	42,1	3 982	9 467,40	0,00	5 484,93
<b>Montemor-o-Velho</b>	49,1	8 189	16 677,21	0,00	8 488,27
<b>Mortágua</b>	33,8	3 021	8 945,10	0,00	5 923,85
<b>Oliveira do Hospital</b>	38,6	5 973	15 478,63	1 000,00	8 505,65
<b>Pampilhosa da Serra</b>	11,6	1 178	10 135,06	0,00	8 956,91
<b>Penacova</b>	30,3	3 715	12 246,62	592,92	7 938,89
<b>Penela</b>	27,9	1 919	6 884,34	0,00	4 965,76
<b>Soure</b>	41,4	5 558	13 421,61	0,00	7 863,58
<b>Tábua</b>	26,4	2 666	10 099,37	700,00	6 733,25
<b>Vila Nova de Poiares</b>	32,6	3 022	9 266,28	2 152,13	4 091,67

Aplicação da contabilidade de gestão nas autarquias da zona centro  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

## Anexos

### 1 - Exemplo de serviços internos e serviços prestados para as autarquias locais (adaptado de Manual de Implementação do SNC-AP)

Serviços internos e auxiliares	Base de Repartição/Indutor	Custo final
- Órgãos autárquicos - Administração geral - Recursos humanos - Apoio jurídico - Apoio técnico (...)	Horas	Custo Hora
Atividades ou serviços principais	Base de Repartição/Indutor	Custo final
Ordenamento do território	Licença	Custo por licença
Urbanismo	Vistoria / Pareceres técnicos	Vistoria
Ambiente	Recolha de resíduos	Custo por carga, por tonelada
Saneamento básico	Nº de habitações Percurso de recolha de resíduos	Custo por habitação / por percurso
Água	M <sup>3</sup> de água	Custo por M <sup>3</sup>
Ação social	Nº de beneficiários	Custo por beneficiário
Educação	Escola/Estabelecimento	Custo por escola
Cultura	Nº de ações Nº de bibliotecas	Custo por ação / por biblioteca
Desporto Tempos livres	Nº Piscinas Nº campos desportivos	Custo por...
Transportes Comunicações	Kms / percursos	Custo por Km/percurso
Comércio e turismo	Nº de mercados e feiras, postos de turismo	Custo dia
Habitação	Nº habitações sociais	Custo por habitação
Proteção civil Polícia municipal	Trabalhadores Horas	Custo por trabalhador / hora
Gestão do equipamento	Nº de Equipamentos	Custo por equipamento
Ordenamento território Urbanismo	Licença Vistoria Fiscalização Projetos (elaboração) Processos resolvidos	Custo por...
Cemitério	Nº de cemitérios	Custo dia
Outros		