

## O USO DA INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA AS TOMADAS DE DECISÃO: ESTUDOS DE CASOS EM MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRO DE PORTUGAL

*Ivone Alexandre*

*Ricardo Valins*

*Susana Jorge*

*Universidade de Coimbra*

### RESUMO:

A crescente pressão sentida pelos municípios para a prestação de serviços de maior qualidade, a preocupação acrescida de se tornarem mais eficientes e eficazes nas medidas que adotam, a responsabilidade de promoverem maior transparência nas suas contas e o compromisso que recai sobre os seus atos, conduz à necessidade de aferir as potencialidades de um sistema de Contabilidade de Custos (CC) que auxilie a tomada de decisão.

Neste sentido, este artigo investiga se os municípios fazem uso da informação da CC, designadamente para fundamentarem as suas decisões, ou se a implementação daquela acontece essencialmente para fins de cumprimento dos requisitos legais. Adicionalmente averigua da utilidade dos respetivos mapas obrigatórios segundo o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), quer ao nível dos conteúdos quer dos formatos que apresentam, para veicular informação para as tomadas de decisão.

A investigação, desenvolvida através de uma análise qualitativa, segue um método indutivo, recorrendo a estudos de caso de municípios da Região Centro de Portugal com e sem CC. No desenvolvimento do estudo empírico os dados foram recolhidos por meio de entrevistas com questões semiestruturadas aos decisores políticos (Presidente/Vereador) e a técnicos municipais mais diretamente envolvidos com a CC.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade de Custos; Tomada de Decisões; Municípios; Investigação qualitativa.

### ABSTRACT

The growing pressure felt by municipalities for the provision of higher quality services, the increasing concern of becoming more efficient and effective in the measures that they adopt, the responsibility to promote greater transparency in their accounts and the compromise that falls upon its acts, leads to the need to assess the potential of a cost-accounting system (CA) that can assist decision-making.

Having this in mind, this study investigates whether municipalities make use of CA information to support their decisions, or if the implementation of CA happens mainly for purposes of compliance with the legal requirements. Additionally, the study examines the usefulness of the statements required according to the Chart of Accounts for Local Government (POCAL), both in terms of their content and format, to convey information useful for decision-making.

The research, developed through a qualitative analysis, follows an inductive method, using case studies of municipalities with and without CA from the Centre Region of Portugal. In the development of the empirical study, data were collected through interviews with policy and decision-makers (President/Alderman) and municipal technicians more directly involved with CA.

**KEY WORDS:** Cost accounting; Decision-making; Municipalities; Qualitative research.

## 1. INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura, para cumprimento das metas orçamentais, urge a necessidade de controlar a despesa pública, face a novas regras de assunção de compromissos e de pagamentos em atraso (conforme Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro e Decreto-Lei nº 127/2012, de 21 de junho) e à criação do Programa de Apoio à Economia Local, PAEL (Lei nº 43/2012, de 28 de agosto), que tem como objetivo a regularização do pagamento de dívidas dos municípios vencidas há mais de 90 dias e registadas na Direção Geral das Autarquias Locais. Existe portanto uma forte necessidade de consciencializar os municípios da importância de produzirem uma informação contabilística fiável, útil e transparente, que traduza a sua verdadeira situação orçamental, económico-financeira e dos custos, e que suporte as decisões no seu dia-a-dia, que se refletem no desenvolvimento de sua área geográfica de atuação, nomeadamente o Concelho.

O Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro<sup>1</sup>, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), adaptou as regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de setembro, à Administração Local.

O principal objetivo do POCAL foi criar condições para a integração consistente da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos numa contabilidade pública que se pretende moderna, dotada de instrumentos essenciais para um conhecimento integral do valor contabilístico do património do município, bem como do contributo dos resultados das atividades do município no âmbito local e nacional, de modo a permitir uma verdadeira gestão racional dos recursos (preâmbulo e ponto 1 do POCAL).

Assim, a questão que se pode levantar à partida é se os municípios fazem realmente uso da informação que podem retirar, designadamente da Contabilidade de Custos, para fundamentarem as suas decisões, ou se a implementação daquele subsistema contabilístico acontece essencialmente para fins de cumprimento dos requisitos legais e não tanto para uso corrente na gestão e tomadas de decisão.

Uma vez que os raros estudos existentes em Portugal sobre Contabilidade de Custos na Administração Local versam, sobretudo, sobre o estado de implementação e da utilidade desta ferramenta e tendem a usar uma análise quantitativa (veja se por exemplo, Carvalho *et al.*, 2012; e Ferreira, 2011), com recurso a questionários, este estudo traz uma importante contribuição na medida em que segue uma perspetiva diferente. Usando uma abordagem qualitativa, com estudos de caso, procura observar se a Contabilidade de Custos é efetivamente usada, como é usada e se a informação que o POCAL requer que se produza é útil para as tomadas de decisão. O facto de, ao invés das outras investigações, este estudo usar abordagens qualitativas por meio de entrevistas, com o estudo empírico a assentar em estudos de caso versando três municípios com a Contabilidade de Custos já implementada e um caso contrastante em que se averigua como são tomadas as decisões na ausência da Contabilidade de Custos, constitui outra contribuição relevante.

É neste contexto que este estudo se mostra pertinente, ao pretender contribuir para um melhor conhecimento de como os dirigentes das câmaras municipais fazem uso da informação da Contabilidade de Custos aquando das suas decisões. Adicionalmente, parece também importante averiguar se as regras da Contabilidade de Custos no POCAL, (e.g. critérios de repartição), os conteúdos e formatos dos mapas obrigatórios da Contabilidade de Custos (previstos no ponto 2.8.3.6 POCAL) e o sistema de reporte (devido à importância que estes mapas representam para o adequado apuramento dos custos dos bens, dos serviços e das funções), respondem de forma adequada às necessidades de informação para as tomadas de decisão.

---

<sup>1</sup> Com as alterações introduzidas pela Lei nº 162/99, de 14 de setembro, Decreto – Lei nº 315/2000, de 2 de dezembro e Decreto – Lei nº 84-A/2002 de 12 de abril.

Subsequentemente, o trabalho encontra-se organizado da seguinte forma. A secção 2 discute a importância da Contabilidade de Custos na tomada de decisões. A secção 3 apresenta o enquadramento legal da Contabilidade de Custos na Administração Local em Portugal. A secção 4 apresenta os aspetos metodológicos, seguindo-se, na secção 5, a análise dos resultados. Finalmente, a secção 6 sumariza as conclusões.

## **2. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA TOMADA DE DECISÕES**

Tomar uma decisão racional leva o gestor a passar por etapas como detetar e equacionar problemas, inventariar diversas soluções possíveis, quantificá-las (ainda que não descurando os elementos não quantificáveis) e tomar posição de escolher aquela a implementar. À Contabilidade de Custos cabe quantificar, dentro do possível, todas as soluções ao alcance, em termos de custos, para tomar uma boa decisão (Margerin e Ausset, 1990).

A Contabilidade Custos tem em vista analisar e tratar a informação referente ao que acontece no interior das entidades, materializada nos custos e também nos proveitos, ou seja, a tradução em unidades monetárias (e sua recuperação) dos fatores sacrificados para alcançar os objetivos subjacentes à missão definida. Dado que a ação dos gestores deve ser pautada por critérios de eficácia e eficiência, as suas decisões devem ser apoiadas em informação adequada, nomeadamente na que é produzida pela Contabilidade de Custos (Caiado, 2010).

Na opinião de Nicolau *et al.* (2004), a Contabilidade de Custos constitui o sistema de informação por excelência de apoio à gestão, onde a informação funciona como a matéria-prima essencial e necessária à tomada de decisão. Na essência da função de gestores municipais, os autarcas precisam constantemente de tomar decisões que não podem ser tomadas de forma superficial, sobretudo quando envolvem várias alternativas, tendo que ser avaliadas as suas possíveis consequências. Grande parte das decisões tomadas, para assentarem em alguma racionalidade, necessitam de conhecimento de informação detalhada, organizada e atempada, sobre as consequências económico-financeiras para o município, sobretudo em termos de custos. A incerteza prende-se sempre com a possibilidade de, no futuro, se obterem resultados bem diferentes dos esperados, mediante a tomada de decisão. A antecipação dos resultados das decisões depende dos municípios disporem de sistemas que lhes possibilitem produzir informação que permita o controlo, e subsequentemente o planeamento, não só financeiro, mas sobretudo económico, das suas atividades.

Segundo Lucas (2005), a Contabilidade de Custos é um mecanismo que permite a melhoria da qualidade da informação e que, no concernente à tomada de decisão, proporciona ao executivo municipal o registo de custos de bens, serviços e funções e, em simultâneo, serve de instrumento de suporte à realização de estudos de custos especiais que envolvam escolha de alternativas. Porém, o autor adverte que uma má informação pode induzir a tomadas de decisões incorretas. Como salienta Correia (2004), a eficácia da Contabilidade de Custos obriga à existência e ativação de um conjunto de procedimentos de modo a que a informação obtida seja fidedigna, uma vez que esta vai servir de base à tomada de decisão e, portanto, deve traduzir a realidade municipal no domínio dos custos. Só deste modo será possível apurar com razoabilidade e credibilidade o custo das funções, dos bens e dos serviços, assumindo-se a Contabilidade de Custos como um precioso auxiliar de gestão.

O sistema de Contabilidade de Custos é extremamente importante para auxiliar o processo de tomada de decisão, tanto por parte dos gestores, como dos responsáveis políticos autárquicos, pelo que, deverá permitir (Nicolau *et al.*, 2004; Almeida, 2005; Costa, 2005; Carvalho *et al.*, 2008; Duarte e Barbosa, 2010):

- a) Determinar os custos totais por departamentos ou serviços;
- b) Aperfeiçoar o processo de orçamentação no setor local e a avaliação das políticas;
- c) Realizar a análise dos desvios entre os custos previstos e custos reais;

- d) Analisar os objetivos previamente fixados e determinar as medidas corretivas necessárias;
- e) Permitir a comparação dos custos dos bens e serviços entre autarquias e entre vários exercícios económicos;
- f) Aperfeiçoar o controlo do custo das obras por administração direta;
- g) Obter uma base comparável entre continuar responsável pela construção por administração direta de bens ou pela prestação de serviços, ou adjudicar, ou subcontratar;
- h) Fundamentar a valorização dos bens produzidos pela autarquia, e.g. infraestruturas de domínio público;
- i) Conhecer, a qualquer momento, com o inventário permanente obrigatório, a quantidade e valor existente de *stocks*;
- j) Melhorar e aperfeiçoar um adequado sistema de controlo de gestão;
- k) Determinar as bases de avaliação de certos elementos do balanço;
- l) Auxiliar a elaboração do Relatório de Gestão e de outros documentos de prestação de contas, nomeadamente a demonstração dos resultados por funções;
- m) Medir a eficiência, a eficácia e a economia, a subatividade e a sobreatividade das várias atividades desenvolvidas pela autarquia;
- n) Estabelecer uma ligação com a Contabilidade Financeira e permitir o seu controlo;
- o) Definir rácios e outros indicadores que possibilitem acompanhar a execução de projetos inscritos nas Grandes Opções do Plano;
- p) Fornecer informação a entidades financiadoras de bens, serviços ou atividades, para a obtenção de subsídios e apoios, sendo requisito fundamental a informação sobre custos para a sua obtenção; e
- q) Fornecer todos os elementos para a tomada de decisão, medir a qualidade dos serviços e avaliar o desempenho da gestão.

Pelas razões já expostas e tomando por base a opinião de Bernardes (2003), a Contabilidade de Custos, além da função óbvia de calcular custos, tem finalidades mais abrangentes e, no que toca à tomada de decisão, constitui-se como um sistema de informação de apoio ao processo de gestão, nomeadamente proporcionando informação para a tomada de decisão quanto aos bens e serviços a produzir ou prestar, e quanto aos métodos e técnicas de trabalho a utilizar. Orientada para a decisão interna e para o cálculo e relato dos custos, é portanto essencial que essa mesma informação seja utilizada na tomada de decisão.

Diz o mesmo autor que as finalidades da Contabilidade de Custos são bem mais vastas do que o proporcionar as bases para a determinação de preços, preocupando-se particularmente com a obtenção e com o uso dos recursos, sendo uma atividade que gera valor acrescentado na medida que pode comprovar, continuamente, que os recursos de um dado município estão ou não a ser utilizados com eficácia. Na mesma linha de opinião, Faria (2010) explica que a Contabilidade de Custos deve ser trabalhada mediante as necessidades da entidade; ela não é estanque e deve assim estar preparada para responder com outras informações que sejam necessárias em tempo útil.

Mais recentemente Buendía Carrillo *et al.* (2013), Pablos Rodríguez *et al.* (2013) e Chacon *et al.* (2013), entre outros autores, defendem que, para além da informação financeira, existe hoje a obrigatoriedade dos municípios produzirem também informação não financeira, para a qual a Contabilidade de Custos parece assumir também uma posição privilegiada, designadamente oferecendo uma visão ampla de aplicação dos recursos. Não menos importante é dotar os gestores com auxílios para a tomada de decisão que indiscutivelmente têm repercussões não só no presente, mas muito mais no futuro; também aqui a Contabilidade de Custos pode auxiliar com o estabelecimento de custos previsionais.

### 3. ENQUADRAMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO LOCAL EM PORTUGAL

No âmbito da Contabilidade de Custos no contexto municipal, há um conjunto de conceitos que convém, desde logo, clarificar e que são frequentemente referidos ao longo deste trabalho.

Caiado (2003) define “custo” como um sacrifício de recursos com vista a atingir um objetivo específico; é um componente devedor do resultado, que representa o valor da utilização e consumos dos bens e serviços incorporados, ou não, no processo produtivo. Perda, por sua vez, pode ser definida como toda a diminuição do património resultante da atividade da entidade, num determinado período, não relacionada com a obtenção de proveitos desse período (AIRC, 2008) e, por isso, geralmente com carácter extraordinário.

O sistema de Contabilidade de Custos reclassifica e calcula os custos da entidade por funções, bens/serviços e por centros de responsabilidade.

A ligação entre as parcelas de custos e o seu objeto e destino é que permite classificá-los em custos diretos e indiretos (Caiado, 2003). “Custos diretos” são os que podem ser especificamente e exclusivamente afetados a um objeto de custo em particular, sendo os indiretos precisamente o inverso, pelo que exigem a definição de critérios ou bases de afetação (Drury, 2008). Os “custos indiretos” são aqueles que não podem ser relacionados diretamente com uma função, bem, serviço, departamento ou atividade, uma vez que não possuem uma relação de causalidade específica entre o *input* (fator de custo) e o *output* (Costa, 2005).

As “funções” são áreas de intervenção autárquica, relativas à sua atividade, em todos os domínios para os quais o município dispõe de atribuições e competências, conforme previsto na Lei nº 159/99, de 14 de setembro, e na Lei nº 169/99, de 18 de setembro com as alterações introduzidas pela Lei nº 5-A/2002, de 11 de janeiro, e pela Lei nº 75/2013, de 12 de setembro.

O POCAL apresenta, no ponto 10.1, uma classificação contabilística associada às funções normalmente desempenhadas pelo município para atingir os diferentes objetivos<sup>2</sup>, bem como notas explicativas dessa mesma classificação funcional no ponto 11.1. Existem quatro categorias de funções principais (funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções); dentro destas existe um desdobramento funcional para melhor enquadramento da área e subseqüente encaixe dos respetivos bens fornecidos e serviços prestados por um município. Esta classificação é apresentada no Quadro 1.

*Quadro 1: Classificação Funcional do POCAL*

<b>1</b>	<b>Funções gerais</b>
1.1.0	Serviços gerais de administração pública
1.2.0	Segurança e ordem públicas
<b>2</b>	<b>Funções sociais</b>
2.1.0	Educação
2.2.0	Saúde
2.3.0	Segurança e ação sociais
2.4.0	Habitação e serviços coletivos
2.5.0	Serviços culturais, recreativos e religiosos

<sup>2</sup> De acordo com o artigo 7º da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, as atribuições dos Municípios são nos seguintes domínios: equipamento rural e urbano; abastecimento público; educação; cultura, tempos livres e desporto; cuidados primários de saúde; ação social; proteção civil; ambiente e salubridade; desenvolvimento; ordenamento urbano e rural; e proteção da comunidade.

<b>3</b>	<b>Funções económicas</b>
3.1.0	Agricultura, pecuária, silvicultura, caça e pesca
3.2.0	Indústria e energia
3.3.0	Transporte e comunicações
3.4.0	Comércio e turismo
3.5.0	Outras funções económicas
<b>4</b>	<b>Outras funções</b>
4.1.0	Operações da dívida autárquica
4.2.0	Transferências entre administrações
4.3.0	Diversas não especificadas

Fonte: Elaboração própria, a partir do POCAL, secção 10.1.

A preocupação pela existência de uma Contabilidade de Custos no setor público em Portugal, não é recente. De facto, já a Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro, no início dos anos de 1990s estabeleceu, inclusive para os serviços e organismos com mera autonomia administrativa<sup>3</sup>, no seu art.º 14º “a obrigatoriedade de uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão”.

Dois anos depois, o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho, que regulamentou o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), relevou a importância de “uma contabilidade analítica, indispensável ao controlo dos resultados” como instrumento de gestão (art.º 16º), mas não alongando a mais pormenores.

O Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro, que aprovou o POCP definiu como objetivo a “criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores”, pelo que se pode afirmar que só com o POCP é que a adoção da contabilidade analítica se tornou verdadeiramente obrigatória em todas as entidades sujeitas às regras daquele Plano. Ainda assim, muitos não adotaram de imediato (Costa e Macedo, 2008).

Por sua vez, o POCAL aprovado em 1999, sendo um instrumento de apoio à gestão que surge da necessidade de modernizar a contabilidade das autarquias, deixou cair o termo “contabilidade analítica” e adota a designação de Contabilidade de Custos, reconhecendo esta como instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.

Conforme refere Bernardes (2003), as finalidades consideradas no POCAL, ao nível da Contabilidade de Custos, são menos ambiciosas do que as enunciadas quer na Lei de Bases da Contabilidade Pública, quer no Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), dado que ali se tratava de “avaliar os resultados da gestão”. Na opinião do autor, um importante passo foi dado pela terceira Lei das Finanças Locais (LFL), Lei nº 42/98, de 6 de agosto, ao estabelecer que os preços e taxas a fixar pelos municípios não deviam ser inferiores aos custos diretos e indiretos suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação de serviços (nº 3, do art.º 20º), o que, para o devido cumprimento desta norma, tornou clara a necessidade do cálculo dos custos dos bens fornecidos e dos serviços prestados, incluindo o POCAL, mapas de suporte.

Acresce que qualquer regulamento que crie taxas municipais, conforme previsto na alínea c) do nº 2 do art.º 8º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), Lei nº 53-E/2006, de 29 de dezembro, deve conter obrigatoriamente “sob pena de nulidade, a fundamentação económica ou

<sup>3</sup> De acordo com o artigo 2º, da Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro, a autonomia administrativa traduz-se na competência dos dirigentes das entidades para autorizar a realização de despesas e o seu pagamento e para praticar, no mesmo âmbito, atos administrativos definitivos e executórios.

financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local”.

Então, pode concluir-se que, no contexto municipal português, os verdadeiros impulsionadores da implementação da Contabilidade de Custos foram estas leis que requeriram preços e taxas devidamente fundamentados, pelo que se pode afirmar que só a partir de 2006 a Contabilidade de Custos começou verdadeiramente a ser implementada nos municípios em Portugal.

A Contabilidade de Custos, neste sentido, deve ser implementada e desenvolvida dentro da organização, de forma a facultar um conjunto diversificado de informações detalhadas, possibilitando a obtenção de respostas a um variado leque de questões, como por exemplo, justificar o valor das taxas e preços, facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos, medir a eficiência, eficácia, economia, subatividade e sobreatividade, apoiar as decisões sobre se a entidade deve continuar responsável diretamente por determinado serviço ou atividade ou entregá-lo a entidades externas, entre muitas outras, viabilizando assim a utilização da informação que dela se pode extrair.

É indiscutível que é necessário um sistema de Contabilidade de Custos nos municípios, como refere Bernardes (2003). Em nome da transparência e do rigor, são necessárias ferramentas para avaliar a qualidade da gestão autárquica em termos de aproximação aos objetivos estabelecidos, da forma como se avaliam e utilizam as alternativas de melhor qualidade ao mais baixo custo, não descurando o impacto social que daí pode emergir.

Resumindo, a Contabilidade de Custos é uma ferramenta obrigatória, que permite, de uma forma mais objetiva, determinar os custos dos bens e serviços municipais que estão subjacentes à fixação das respetivas taxas e preços. Como subsistema de informação e instrumento de gestão, procura dar resposta a um conjunto de necessidades a nível informativo, sendo já considerada uma ferramenta crucial de apoio à decisão (Caiado, 2003; Drury, 2008).

A Contabilidade de Custos proporciona informação útil que poderá ser utilizada pelo órgão de gestão para planear, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso mais correto e eficiente e a responsabilidade pelos seus recursos aquando da tomada de decisão, não só no curto prazo, mas também a médio e longo prazos.

É neste sentido que o POCAL determina, no ponto 2.8.3.1, que “a Contabilidade de Custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”.

Define ainda o POCAL no ponto 2.8.3.2 que, “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”, articulando-se com o disposto no n.º 1 do art.º 16.º da LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, que revogou a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto). Determina o POCAL ainda, segundo o ponto 2.8.3.3, que “a imputação dos custos indirectos efectua-se, após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes”.

Face ao determinado por lei e assentando numa perspetiva de custos históricos, os objetivos essenciais da Contabilidade de Custos, preconizados no POCAL, são, por conseguinte:

- a) Apurar os custos das funções;
- b) Apurar os custos dos bens produzidos e serviços prestados pela autarquia, fundamentando assim a fixação dos preços e até as taxas;
- c) Elaborar, de acordo com ponto 2.8.3.6 do POCAL, as fichas da Contabilidade de Custos CC-1 a CC-9, cujo conteúdo mínimo é obrigatório, e que geralmente são agregadas aos

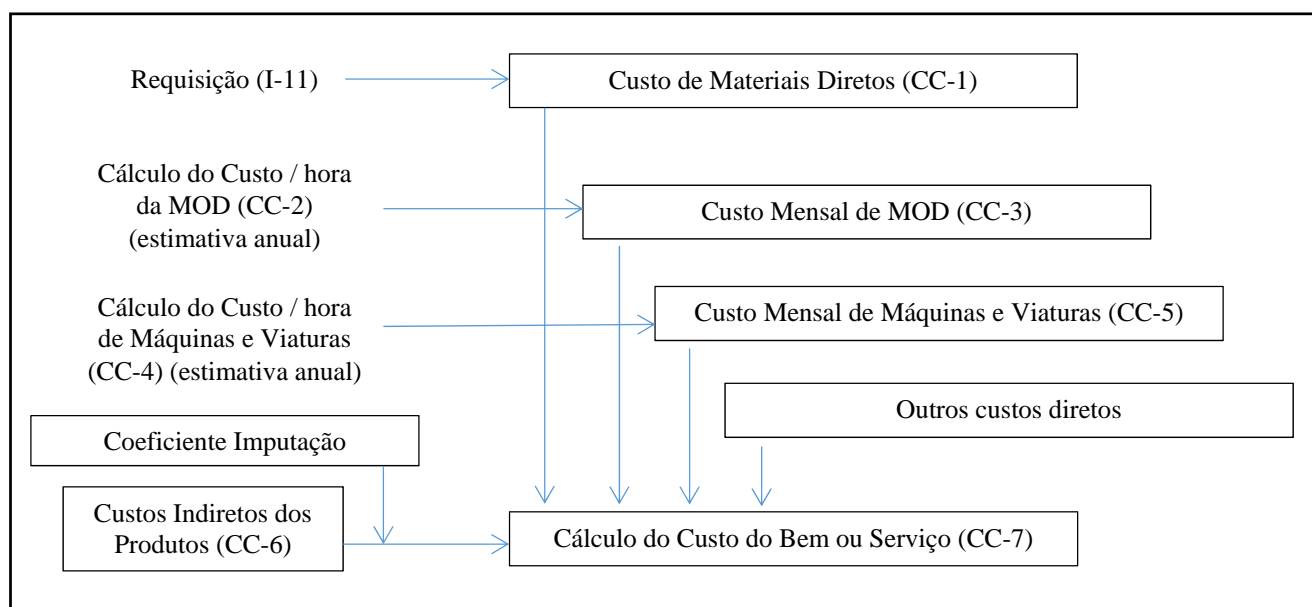
documentos de prestação de contas para efeitos de aprovação pela Assembleia Municipal, embora não divulgados externamente.

Assim, os mapas de apuramento de custos (ponto 2.8.3.6 do POCAL), cuja configuração está listada no ponto 12.3 do POCAL, são:

- a) Materiais (CC-1)
- b) Cálculo de custo/hora da mão-de-obra (CC-2)
- c) Mão-de-obra (CC-3)
- d) Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4)
- e) Máquinas e viaturas (CC-5)
- f) Apuramentos de custos indiretos (CC-6)
- g) Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7)
- h) Apuramento de custos diretos da função (CC-8)
- i) Apuramento de custos por função (CC-9)

A Figura 1 ilustra a articulação entre estes mapas com vista ao apuramento do custo dos bens produzidos e dos serviços prestados pelo município.

*Figura 1: Articulação entre os mapas da Contabilidade de Custos*



Fonte: Bernardes (2003, p. 410)

## 4. METODOLOGIA

Esta secção descreve os aspetos metodológicos para o desenvolvimento da investigação, começando enquadrar o problema, objetos e questões de investigação e referindo posteriormente os procedimentos da recolha de dados.

### 4.1. Problema, objetivo e questões e objeto de investigação

Como observado, parece haver um *problema* com a Contabilidade de Custos nos municípios em Portugal, que se relaciona com o facto de aquela ser implementada e a informação preparada mais para mero cumprimento dos requisitos legais, do que pela utilidade que lhe deve ser reconhecida para a gestão municipal.



Além disto, a experiência profissional dos autores permite afirmar que os mapas obrigatórios do POCAL, embora sendo muito extensos, são pouco detalhados na informação e transmitem pouco conteúdo interpretável, sendo prática recorrente a utilização da informação de balancetes para melhor elucidar os eleitos locais dos custos pretendidos, recorrendo-se, normalmente, aos mapas obrigatórios do POCAL apenas quando a informação solicitada é relativa a anos anteriores e, portanto, interessa fornecer custos na sua globalidade.

Consequentemente, definiram-se como *objetivos* subjacentes a esta investigação: 1) analisar como e de que forma a informação da Contabilidade de Custos é tida em conta nas tomadas de decisão dos municípios portugueses; e 2) averiguar da utilidade dos respetivos mapas obrigatórios segundo o POCAL, quer ao nível dos conteúdos quer dos formatos que apresentam, para veicular informação para as tomadas de decisão.

Para concretizar estes objetivos, propomo-nos responder às seguintes *questões de investigação*:

- a) As autarquias limitam-se a cumprir com as obrigações legais, ou fazem uso da informação da Contabilidade de Custos para outras finalidades?
- b) A informação da Contabilidade de Custos é tida em consideração antes de qualquer tomada de decisão para a qual seja fundamental?
- c) São usados os mapas obrigatórios da Contabilidade de Custos ou são para mero cumprimento legal?
- d) Será que as regras da Contabilidade de Custos no POCAL (e.g. critérios de repartição dos custos indiretos), os conteúdos e os formatos dos mapas e o sistema de reporte, são os mais adequados para a produzir informação de suporte às decisões? O que se pode mudar?

Para o estudo em apreço e face aos objetivos propostos, uma metodologia qualitativa é a mais adequada, entendendo-se assim que a recolha de dados através da realização de entrevistas com decisores políticos e técnicos, seria o método mais apropriado. Através deste instrumento primordial, procura-se obter uma compreensão rica e matizada de informações (Albarello *et al.*, 1995), tentando que o interlocutor se exprima de forma isenta, o mais livre possível e que forneça as informações mais completas, verdadeiras e precisas sobre tudo o que gira em torno daquele subsistema de contabilidade.

Visto ser uma técnica cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador, e sendo a entrevista semiestruturada conduzida com uso de um guião, mas com liberdade de serem acrescentadas novas questões pelo entrevistador, entende-se que será o melhor meio de obter perceções e interpretações, o mais fiéis possíveis, do que pensam os decisores e técnicos municipais, como também oferecer perspectivas diferentes do uso da informação da Contabilidade de Custos nos municípios analisados (Martins e Theóphilo, 2009).

Neste contexto, o presente estudo abrangerá um número limitado de municípios da Região Centro de Portugal, dado que a preocupação não é a análise e identificação de padrões nem tendências de todos, mas procuram-se explicações mais aprofundadas para o fenómeno em estudo. Assim, através de estudos de caso, pretende-se, à luz dos dados, saber o que se passa no interior dos municípios em causa, na perspetiva dos entrevistados, particularmente no contexto das suas tomadas de decisão, problemas e dificuldades sentidas, e ainda os possíveis benefícios auferidos pelas boas práticas da Contabilidade de Custos.

Por conveniência da localização geográfica, considerando também alguns contatos que permitiram mais acesso à informação, centramos o estudo em quatro municípios da Região Centro de Portugal: Arganil, Mealhada, Oliveira do Bairro e Santa Comba Dão.

Arganil, Mealhada e Santa Comba Dão já implementaram a Contabilidade de Custos há alguns anos, e usam a mesma ferramenta de extração e tratamento de informação em termos de soluções informáticas, o que poderá ser um bom suporte para uma base de comparação de informação. Por outro lado, o município de Oliveira do Bairro ainda não implementou a Contabilidade de Custos, e possui uma outra ferramenta informática para a execução da contabilidade orçamental e patrimonial, pelo que se torna interessante compreender como são tomadas as decisões e canalizados os respetivos recursos, para contrastar com a informação dos outros municípios.

#### **4.2. Recolha dos dados**

Conscientes das desvantagens que a entrevista apresenta, como sejam o não garantir o anonimato, implicar uma resposta imediata e requerer muito dispêndio de tempo, é uma técnica que permite recolher um conjunto de dados diversificados e a adaptação a situações novas e a vários tipos de entrevistados. Pode, no entanto, todo o processo, como referem Vicente et al. (2001), estar sujeito a erros que podem minar o objetivo do estudo e os seus resultados: quer seja por parte do entrevistado, pela incapacidade de resposta às questões colocadas, como também pela falta de vontade em responder com precisão, levando a respostas ambíguas que não vão de encontro ao cerne da questão; quer seja por parte do entrevistador na forma como desempenha o seu papel, sobretudo na neutralidade que deve denotar ao respondente acerca das suas opiniões, experiência ou valores.

De facto, as questões que se pretendem formular, sobretudo as endereçadas ao membro do Executivo Camarário, são matérias sensíveis, onde existem forças legais de imposição e que, portanto, poderão não ser respondidas honestamente e com toda a veracidade e precisão pretendida.

Pelas razões enunciadas, a entrevista é uma técnica que exige muito cuidado na sua preparação, como também exige que o investigador esteja preparado para conduzir temas que o entrevistado tenha introduzido, conduzindo o entrevistado de modo a voltar aos assuntos pertinentes do guião.

Neste estudo foram elaborados dois guiões para entrevistas: um para aplicação nos municípios com Contabilidade de Custos (Arganil, Mealhada e Santa Comba Dão) e outro para aplicação no município que ainda não a implementou (Oliveira do Bairro).

Nos municípios com Contabilidade de Custos efetuou-se uma divisão do guião no sentido de endereçar questões de carácter técnico e prático aos chefes de divisão/responsáveis da área financeira ou responsáveis pela Contabilidade de Custos para: aferir a implementação e organização desta; se são chamados a prestar informação, e com que frequência, da Contabilidade de Custos para o Executivo tomar decisões; se apenas elaboram a informação obrigatória ou se produzem outro tipo de informação; se entendem que os conteúdos dos mapas obrigatórios são os mais adequados para fornecer informação à gestão e que melhorias sugerem. Procurou-se também validar se, caso fosse pedida pelo órgão fiscalizador esta informação, se influenciaria a prática da Contabilidade de Custos.

Ao Presidente/Vereador foram efetuadas perguntas sobre o uso da informação da Contabilidade de Custos para as tomadas de decisão, para averiguar da relevância atribuída a este subsistema: se apenas é para mero cumprimento da lei, ou se usa a informação, e.g., na definição de preços, para avaliar se devem continuar a prestar determinado serviço ou subcontratar; se usa a informação produzida pelos mapas obrigatórios para tomar decisões ou se, pelo contrário, socorre-se do relatório interno/balancetes devido aos mapas obrigatórios serem de longa e difícil leitura. Procurou-se também recolher opiniões do que se pode mudar para que o modelo da Contabilidade de Custos preconizado pelo POCAL venha, de alguma forma, a ser mais apropriado, útil e oportuno para auxiliar as tomadas de decisão.

Em relação ao Município de Oliveira do Bairro, ainda sem Contabilidade de Custos, não foram endereçadas questões de índole técnico e prático (pela inexistência da informação), mas apenas

questões ao Presidente sobre: o uso da informação da Contabilidade de Custos para as tomadas de decisão, procurando saber o porquê da sua não implementação até à data; se usam alguma outra ferramenta de cálculo e análise de custos; como efetuam a fundamentação económico-financeira das taxas municipais; como formulam e planificam a atividade camarária sem Contabilidade de Custos e que suporte têm para tomar as decisões; se ainda assim conseguem transmitir transparência na aplicação dos recursos públicos; como fundamentam a decisão de produzir determinado bem ou prestar determinado serviço ou, por outro lado, externalizar. Procurou-se também saber sobre o que entende que seria diferente caso já tivesse implementado a Contabilidade de Custos.

Como referem Almeida e Pinto (1990), a informação recolhida pela entrevista é uma informação centrada na pessoa do entrevistado e dificilmente generalizável em termos de explicação de um problema global teoricamente definido.

No sentido de procurar extrair a maior informação possível dos dados recolhidos através das entrevistas, foi escolhida como técnica a análise de conteúdo. Optou-se por esta, por ser uma técnica seletiva, funcional e prática, que tem como princípios a redução de informação e a compreensão dos resultados, como descreve Santo (2010), e também por ser uma técnica que permitirá fazer inferências válidas e replicáveis a partir dos textos a analisar (Krippendorf, 2012).

De acordo com Pardal e Correia (2008), a análise de conteúdo permite ao investigador tratar grande quantidade de informação, condensando o seu conteúdo em blocos mais pequenos de modo a compreender melhor e interpretar os fenómenos a investigar. A sua amplitude de tratamento e a componente interpretativa dá-lhe uma natureza ímpar, que é o que se perspetiva neste estudo: ao obter e reter particularidades e tendências dos municípios em análise, busca-se reter a essência do conteúdo da entrevista e dos detalhes do contexto.

## 5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na presente seção começa-se por caracterizar brevemente cada um dos municípios alvo de estudo, sintetizando detalhes sobre os entrevistados. Na segunda parte apresentam-se e discutem-se os principais resultados do estudo.

### 5.1 Breve caracterização dos municípios analisados

O Quadro 2 apresenta os detalhes de cada uma das entrevistas realizadas, sumariando, por um lado, quem representou o eleito local e, por outro, o responsável da parte técnica, assim como pormenores das próprias entrevistas.

*Quadro 2: Detalhes das entrevistas semiestruturadas*

Município	Entrevistados	Duração aproximada
Arganil	Vereador	1h
	Técnico Superior	30m
Mealhada	Vice-Presidente	---
	Chefe D. Financeiro	
Santa Comba Dão	Presidente	40m
	Técnico Superior	30m
Oliveira do Bairro	Presidente	50m

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 3 a seguir apresenta uma breve caracterização demográfica de cada um dos municípios alvo de estudo.

*Quadro 3: Caracterização demográfica dos municípios*

Municípios	Arganil	Mealhada	S. Comba Dão	O. do Bairro
<b>Distrito</b>	Coimbra	Aveiro	Viseu	Aveiro
<b>Sub-Região / Comunidade Intermunicipal</b>	Pinhal Interior Norte	Baixo Mondego	Dão-Lafões	Baixo Vouga
<b>Área</b>	332,8 km <sup>2</sup>	332,8 km <sup>2</sup>	332,8 km <sup>2</sup>	332,8 km <sup>2</sup>
<b>Nº de Habitantes (2012)</b>	11 851	20 343	11 317	23 356
<b>Nº de Freguesias</b>	18	8	9	6
<b>Cont. Custos</b>	Sim	Sim	Sim	Não

Fonte: Elaboração própria

As competências, o regime jurídico de funcionamento e o quadro de transferência de atribuições dos órgãos dos municípios estão regulamentados na Lei n.º 169/99, de 18 de setembro (alterada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro) e no Decreto-Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, pelo que os municípios em análise dispõem genericamente das mesmas atribuições e competências, atribuições essas com as quais, gozando da autonomia do poder local, procuram gerar receita. Há porém, duas situações que os diferenciam: o município de Santa Comba Dão tem concessionado o sistema municipal de abastecimento de água e o sistema municipal de recolha e tratamento de resíduos sólidos urbanos, não desempenhando assim diretamente estas competências; Oliveira do Bairro, além do abastecimento de água e da recolha e tratamento de resíduos, também tem concessionado o saneamento, bem como os serviços de limpeza e manutenção de jardins.

## 5.2. Resultados

Procurando analisar, por assuntos, as diferenças ou semelhanças entre as respostas obtidas nas entrevistas realizadas a decisores políticos (Presidente/Vereador) e técnicos (mais propriamente técnicos que produzem a informação da Contabilidade de Custos), optou-se por apresentar os resultados dividindo entre os municípios com Contabilidade de Custos e o município que ainda não implementou este subsistema.

A apresentação dos resultados neste ponto centra-se basicamente em três assuntos essenciais: as razões para a implementação da Contabilidade de Custos, usos da informação da Contabilidade de Custos para a tomada de decisão, e regras, mapas e sistema de reporte da Contabilidade de Custos.

### 5.2.1. Razões para implementação

De acordo com os resultados das entrevistas, percebemos que o maior impulsionador para a implementação da Contabilidade de Custos foi o POCAL, muito embora o político do município de Arganil tenha sublinhado que não foi nenhum diploma legal, mas o compromisso eleitoral e o facto de reconhecer que seria uma boa ferramenta de gestão. Os restantes municípios, embora frisassem a obrigatoriedade legal, partilham seguidamente a opinião deste município no que concerne ao reconhecimento da importância da Contabilidade de Custos para a gestão.

Adicionalmente verificou-se que, com uma eventual intervenção do Tribunal de Contas na exigência de informação da Contabilidade de Custos, os respondentes técnicos entendem que assistíamos a uma viragem, devido ao maior controlo, ao passo que para os decisores políticos tais

exigências não seriam entendidas como grandes mudanças face à situação atual. Em geral, pareceu-nos que existiu uma preocupação da parte política ao longo de toda a análise, ao situar as suas respostas no legalmente e politicamente correto. Foi admitido, também, pelo município de Oliveira do Bairro, que ainda não implementou, que se o Tribunal de Contas exigisse informação já teriam implementado, cumprindo com todos os parâmetros.

Em relação à não implementação da Contabilidade de Custo, o Sr. Presidente da Câmara de Oliveira do Bairro aponta várias razões para isto, designadamente: a pequena dimensão da Câmara, os principais serviços serem concessionados, e o não aumento de Recursos Humanos que poderiam trabalhar neste projecto de implementação face às crescentes exigências contabilísticas.

O Sr. Presidente da Câmara também argumentou que não basta implementar a Contabilidade de Custos; deve-se criar uma estrutura para gerir as manutenções das informações no sistema, sob pena de se inferir informações erroneamente. Por outro lado, o Sr. Presidente manifestou a intenção de vir a implementar num futuro próximo: “já foi decidido que o ano 2013 será o ano de preparação, de elaboração e o arranque; eu concordo que a Contabilidade de Custo seja iniciada no início de um ano civil, e portanto será em 2014.”

### 5.2.2. Usos da informação

A temática do uso da informação da Contabilidade de Custos para a tomada de decisão foi subdividida em dois grupos: “Usos em geral” e os “Tipos de decisões com utilizações mais específicas”.

Em relação aos “Usos em Geral”, optámos por balancear a opinião dos técnicos no que respeita à utilização da Contabilidade de Custos por outros serviços e departamentos, além do departamento financeiro. Os três municípios apontaram departamentos que se servem da informação produzida pela Contabilidade de Custos, e.g. departamento de águas, resíduos e saneamento, departamento de obras municipais, departamento de cultura e departamento da ação social. Os exemplos citados sobre os usos relacionam-se com o apuramento dos custos de serviços e eventos e para prestação de informação às entidades reguladoras. Sobre a interpretação dos mapas obrigatórios, os técnicos expressaram, de um modo geral, a mesma opinião no sentido de que a informação neles contida é de difícil interpretação, limitando muito o seu uso.

Por outro lado, comparou-se a opinião dos respondentes políticos que anuíram que a Contabilidade de Custos mostra, de forma mais transparente, a aplicação dos recursos públicos, que é uma ferramenta essencialmente para uso interno e, no que diz respeito a utilizarem a informação dos mapas obrigatórios, são da mesma opinião Mealhada e Santa Comba Dão, referindo que, por vezes, a tomada de decisão é efetuada pela informação dos mapas, sendo que o decisor político de Arganil manifesta claramente que desconhecia que o município cumpria com a preparação de tais mapas obrigatórios.

Quanto aos “Tipos de decisões com utilizações mais específicas”, podemos apontar que os técnicos de Arganil e Mealhada relevam que a informação é reportada ao Executivo para tomar decisões e complementar a informação da Contabilidade Patrimonial, sendo que o técnico de Santa Comba Dão aponta que só pontualmente esta informação é solicitada.

Anuíram todos os decisores políticos, que tomam as suas decisões sobre definição de taxas e preços com base nos dados da Contabilidade de Custos.

Quanto à *avaliação do desempenho da gestão* e se a informação produzida pela Contabilidade de Custos *suporta a medição da qualidade dos serviços*, os decisores apontam que o sistema não é, ainda, capaz de fornecer essa informação, contribuindo somente para a avaliação de alguns setores e algumas ações.

Procurando saber se a Contabilidade de Custos *proporciona informação económica de controlo e planeamento de todas as atividades do município*, os decisores reconhecem que a informação produzida ainda não atingiu esse patamar, admitindo que poderá vir a responder e sugerindo como melhoria o aperfeiçoamento das ferramentas informáticas.

As respostas obtidas dos decisores políticos, permitem concluir que, por regra, é utilizada a informação da Contabilidade de Custos para *tomadas de decisões quanto a continuar responsável pela produção de determinado bem ou prestação de serviço, externalizar numa empresa municipal ou entregar a outra entidade*; estes decisores reforçam também a importância desta informação.

A Contabilidade de Custos é tida como uma ferramenta muito necessária para o atingir da *eficiência e transparência na aplicação dos recursos públicos*, muito embora não seja ainda um sistema capaz de avaliar o desempenho da gestão, nem tão pouco apoiar na medição da *qualidade dos serviços ou prestar informação sobre o controlo e planeamento* de todas as atividades municipais.

Em relação ao município que ainda não implementou a Contabilidade de Custos e aos instrumentos que usa, em substituição, como suporte à tomada de decisão, foi referido pelo decisor político que não apuram custos da forma que o POCAL estipula, mas apuram-nos por outras bases, recorrendo a custos históricos, efetuando estudos e médias para apuramento de custos comuns, existindo ainda assim um conhecimento muito próximo e sistemático da evolução dos custos; é, porém, de referir, que as grandes áreas de atuação (nomeadamente, água, resíduos e saneamento) já estavam concessionadas quando o eleito tomou posse. As grandes linhas da decisão são sustentadas pelo projeto político, a par da capacidade da receita e da permanente exigência na avaliação e controlo de todas as atividades.

Indagando o Sr. Presidente da Câmara de Oliveira do Bairro sobre se usam outra ferramenta de cálculo e análise de custos, o mesmo afirmou que “Apesar de, perante a lei e da forma que a lei estipula, não apurarmos custos, apuramos custos por outras bases, por departamentos, por divisões, por eventos, em muitos casos ao pormenor; é por isso que a implementação vai ser muito fácil. É uma questão de empenhamento de algumas pessoas; não tem nada de muito difícil; enfim, é ir mais ao pormenor numa ou noutra circunstância”.

Estes mecanismos atuais, segundo o mesmo respondente político, atendem às necessidades para tomar decisão, tanto pelas informações geradas, como também pelo facto de, algumas vezes, as análises a serem efetuadas serem diminutas. Como dito anteriormente, boa parte dos serviços prestados pelo município são concessionados.

Contudo, o mesmo afirma em relação ao subsistema de Contabilidade de Custos: “Poderia ajudar a fundamentar e a tomar melhor as decisões; poderia ajudar, em determinadas circunstâncias, a melhorar ainda mais, e é por essa razão que já decidimos implementar”. Ressalva finalmente que “não basta ter a Contabilidade de Custos, tem que estar constantemente atualizada”.

### 5.2.3. Regras, mapas e sistema de reporte

Denota-se pela parte técnica, práticas divergentes (em Santa Comba Dão são preparados e usados os mapas CC's; em Arganil não são; e na Mealhada são ocasionalmente) e até ausências de respostas concretas relativamente à preparação da informação sobre os mapas obrigatórios, o que não nos permite tecer conclusões significativas sobre os mapas CC's, quer sobre a sua adequabilidade, quer quanto à sugestões de melhorias. Pelos respondentes políticos, a informação da Contabilidade de Custos ainda não “trilha os caminhos” da plena fiabilidade, sendo apontado que é necessário produzir outros tipos e diferente informação, além de atempada, de maior qualidade, mas reconhecem que o modelo da Contabilidade de Custos, em geral, assume um papel preponderante na análise e controlo dos custos.

É um facto unânime apontado pelos técnicos que não se mostra adequada a repartição dos custos indiretos preconizada pelo POCAL. Também apontam como melhorias a possibilidade de outros mapas, (e.g. balancetes de desvios) virem a incorporar o POCAL, no sentido de obrigar a maior análise e busca de detalhe na informação.

Quanto ao desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Custos “ideal”, no pressuposto de os municípios estarem dotados de recursos humanos, financeiros e materiais, existiu uma convergência por parte dos decisores políticos, e como seria de esperar, posições divergentes da parte técnica. Pela parte técnica do município de Arganil é defendido que o ideal sistema de Contabilidade de Custos seria aquele que permitisse obter, de forma eficaz, o custo subjacente aos preços e taxas a praticar. Santa Comba Dão valoriza a repartição dos custos indiretos sob várias bases de imputação, contrariamente ao estipulado no POCAL. O município de Mealhada é o único em que a opinião do técnico vai de encontro à opinião de todos os eleitos políticos, manifesta preferência por um sistema que permitisse apoiar a formulação de políticas, planificar, avaliar e controlar todas as atividades da instituição, de modo a elaborar informação de grande utilidade para a gestão e, desse modo, constitui um verdadeiro auxílio às tomadas de decisão.

## 6. CONCLUSÕES

O problema subjacente a esta investigação prende-se com a forma como é usada a informação da Contabilidade de Custos para as tomadas de decisão nos municípios portugueses. Para abordar este problema desenvolvemos uma pesquisa que procurou responder a algumas questões, tendo por base estudos de caso em quatro municípios da Região Centro de Portugal. A investigação agora apresentada constitui-se, tanto quanto é do nosso conhecimento, no primeiro estudo empírico observado em Portugal que procura analisar este problema, constituindo assim um contributo considerável para o estudo da Contabilidade de Custos nos municípios portugueses.

O estudo empírico realizado para colmatar a falta de investigação procurou, através de uma análise qualitativa recorrendo a quatro estudos de caso e com recolha de dados por relatórios e entrevistas, averiguar se a informação da Contabilidade de Custos está a ser utilizada em todo o seu potencial, se gera informações úteis, confiáveis, tempestivas, e se direciona as tomadas de decisão. Buscou também averiguar da utilidade da informação extraída dos mapas de apuramento de custos, obrigatórios segundo o POCAL, dos seus conteúdos e formatos para apoio na tomada de decisão, e ainda, usando um caso em que não está implementada, perceber como estão a ser tomadas as decisões na ausência da Contabilidade de Custos.

Em geral sobre a disposição e funcionamento deste subsistema contabilístico nos municípios que a implementaram, observou-se que a Contabilidade de Custos foi incorporada na Divisão Financeira e nenhum vai para além do POCAL na aplicação de critérios de repartição dos custos indiretos.

No que respeita às respostas às principais questões gerais da investigação a que nos propusemos responder, passamos a resumir as principais ilações.

- a) Questão 1: As autarquias limitam-se a cumprir com as obrigações legais, ou fazem uso da informação da Contabilidade de Custos para outras finalidades?

Pelos respondentes técnicos deduz-se que é o mero cumprimento da lei que tem forçado a implementação e o uso da Contabilidade de Custos. Porém, contrariando esta ideia, os respondentes políticos entendem que a implementação surge por existir vontade política (quem assevera pela (não) implementação é o eleito local) e consciência da sua utilidade para a gestão municipal. Adicionalmente, não foram apontados constrangimentos, pela parte política, caso se caminhe para a

prestação de informação da Contabilidade de Custos ao Tribunal de Contas, o que não foi validado pelos técnicos, mas, ainda que genericamente, admitem estes a produção de informação não obrigatória pelo POCAL, e.g. os relatórios internos. Também foi possível averiguar que as crescentes exigências contabilísticas da parte da contabilidade orçamental e financeira, a dimensão do município e a escassez de recursos humanos, têm sido fatores inibidores da implementação, pese embora tudo teria que ser ultrapassado se o Tribunal de Contas exigisse tal prestação.

- b) Questão 2: A informação da Contabilidade de Custos é tida em relevo antes de qualquer tomada de decisão para a qual seja fundamental?

O estudo permite concluir que a informação da Contabilidade de Custos é fundamentalmente usada pelo Departamento Financeiro. Embora também outros departamentos utilizem a informação produzida, a utilização efetiva da informação da Contabilidade de Custo está ainda numa escala muito diminuta. Adicionalmente, os resultados indicam que, sendo usada essencialmente no contexto do Departamento Financeiro, a informação é reportada ao Executivo para complementar outra informação e para a tomada de decisão, nomeadamente na definição de taxas e preços, mostrando a Contabilidade de Custos a aplicação dos recursos públicos de forma mais transparente. A informação da Contabilidade de Custos não é, contudo, ainda capaz de fornecer indicadores de avaliação de desempenho da gestão, nem tão pouco ajudar a medir a qualidade dos serviços ou apoiar o controlo e planeamento de todas as atividades municipais.

No reverso da questão, ou seja, no caso do município que não dispõe de Contabilidade de Custos, sobre a tomada de decisões sem informação daquela, tomou-se conhecimento que não descuram o apuramento de custos, nem tão pouco o conhecimento da sua evolução, embora não o façam em conformidade com o estipulado pelo POCAL. Apuram custos por outras bases, efetuando estudos e cálculos de médias para apuramento de custos comuns.

- c) Questão 3: São usados os mapas obrigatórios da Contabilidade de Custos ou são para mero cumprimento legal?

A análise das respostas apontou para grandes divergências nas práticas do trabalho da informação da Contabilidade de Custos pelos técnicos. As conclusões que conseguimos retirar não são, porém, muito seguras, pelas significativas divergências apontadas na obtenção da informação para o preenchimento dos mapas finais da Contabilidade de Custos, como também na leitura e respetiva interpretação dos mapas. Também não obtivemos concordância na prestação de informação à gestão com base nos mapas obrigatórios.

A situação é extremamente heterogénea: enquanto numa Câmara os mapas da Contabilidade de Custos são fornecidos ao Executivo sem qualquer análise, noutra nem sequer são fornecidos e noutra ainda só são às vezes; relativamente aos conteúdos, numa Câmara não há cooperação dos diversos serviços para obter informação, noutra a cooperação é extrema e a informação da Contabilidade de Custos é preparada de forma integrada, com a colaboração de todos, e no terceiro as dificuldades iniciais estão ultrapassadas, caminhando-se para a integração.

- d) Questão 4: Será que as regras da Contabilidade de Custos no POCAL (e.g. critérios de repartição), os conteúdos e os formatos dos mapas e o sistema de reporte, são os mais adequados para a produzir informação de suporte às decisões? O que se pode mudar?

Genericamente os políticos assumem que a Contabilidade de Custos ainda não tem a robustez desejada e a sua informação ainda não é produzida nos *timings* desejados, para além de serem precisos outros tipos e diferente informação.



Foi observado que a informação da Contabilidade de Custos é solicitada pelos políticos para tomarem decisões, mas nem sempre essa informação, por falta de convicção e fragilidades internas, é considerada na tomada de decisão.

Sintetizando, os resultados permitiram concluir que, para os municípios em análise, o modelo da Contabilidade de Custos em geral é tido como útil na análise e controlo de custos; não obstante, precisa de ser melhorada a qualidade da informação e serem aperfeiçoados os sistemas, para que a informação possa melhor apoiar à definição e controlo da implementação das políticas, e bem assim ajudar a planificar, avaliar e controlar toda a atividade municipal, de modo a que se torne de grande utilidade e seja, de facto, um auxílio fundamental à gestão autárquica.

Como comentário final, entendemos importante realçar que é necessária plena consciência para a importância da informação da Contabilidade de Custos no apoio à gestão e controlo de custos, o que parece ainda não existir na generalidade dos municípios em Portugal. Além disto, importa aperfeiçoar o tratamento da informação, nomeadamente tornando-a mais fiável e de mais fácil leitura e interpretação.

Julgamos ainda de grande utilidade, mesmo para os municípios que levam avanço na implementação, alertar para que não basta implementar a Contabilidade de Custos; como sistema dinâmico que é, torna-se fundamental rever os critérios com frequência, para que se possam constantemente adaptar às necessidades de informação dos utilizadores e organização.

## REFERÊNCIAS

- Albarello, L.; Digneffe, F.; Jiernaux, J.P.; Maroy, C.; Ruquoy, D.; de Sant-Georges, P. (1995): *Pratiques et Methods de Recherchéen Sciences Sociales*. Tradução de Luísa Batista. Lisboa: Gradiva.
- Almeida, J.; Pinto, J. (1990): *A Investigação nas Ciências Sociais*. 4ª Edição. Lisboa: Editorial Presença.
- Almeida, J.R. (2005): *Contabilidade de Custos para Autarquias Locais – Modelo para o Setor Público Administrativo*. 2ª Edição. Porto: Vida Económica.
- Associação Informática da Região Centro-AIRC (2008): *Sistema de Contabilidade Autárquica – Contabilidade de Custos, Apresentação do Modelo/Manual de utilização*. Coimbra.
- Bernardes, A.F. (2003): *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*. 2ª Edição. Coimbra: Edições CEFA.
- Buendía Carrillo, D.; Llorent Muñoz, V.; Valencia Quintero, M.J.; Carrasco Zafra, J. (2013): “La Contabilidad Analítica en el Ámbito Municipal: Contenido y Problemas de Implantación”. *XIII Congreso Internacional de Custos - Gestão pelos Custos, Um Caminho em Tempos de Crise*. Alfândega do Porto, 18 e 19 abril. <http://congressodecustos.otoc.pt/pt/comunicacoes/>
- Caiado, A.C.P. (2003): *Contabilidade de Gestão*. 3ª Edição. Lisboa: Vislis Editores.
- Caiado, A.C.P. (2010): “O Futuro da Contabilidade Pública”, *Administração Pública*. Interface nº 163, edição 53, pp 12-17, Grupo Algebrica.
- Carvalho, J.; Gomes, P.; Fernandes, M.J. (2012): “The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government” *Financial Accountability & Management*. Volume 28, nº 3, pp. 306-334.
- Chacon, M.; Toledano, D. (2013): “Gestão Pública Municipal: Uma Investigação sobre a Importância de Sistemas de Custos na Avaliação da Eficiência dos Serviços Públicos. *XIII Congresso Internacional de Custos - Gestão pelos Custos, Um Caminho em Tempos de Crise*. Alfândega do Porto, 18 e 19 de abril. <http://congressodecustos.otoc.pt/pt/comunicacoes/>
- Correia, F.A. (2004): “A Contabilidade de Custos e o Controlo Interno” *Revista O Municipal*, nº 279, pp. 12-13.
- Costa, T.; Macedo, N. (2008): “A Contabilidade Analítica ou de Custos no setor Público Administrativo”. *Revista TOC*, nº 96, pp. 30-39.

- Costa, T.C.S. (2005): *A utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias – O caso da fixação das tarifas e preços municipais*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho.
- Duarte, P.; Barbosa, S. (2010): *Sinais de Inovação nas Metodologias de Controlo*. Lisboa: Inspeção Geral de Finanças.
- Drury, C. (2008): *Management and Cost Accounting*. 7ª Edition. London: South-Western, Cengage Learning.
- Ferreira, L.R.A. (2011): *Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais – Fixação de Taxas, Tarifas e Preços*. Relatório de Estágio Curricular do Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Krippendorff, K.H. (2012): *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*. Sage Publications, Inc.
- Lucas, A.S. (2005): “Contabilidade de Custos. Indicadores de Gestão nas Autarquias Locais” *Revista O Municipal*, nº 288, pp. 8-10.
- Margerin, J.; Ausset, G. (1990): *Contabilidade Analítica – Utensílio de Gestão, Ajuda à Decisão*. Adaptado por Margarida Ferreira. Lisboa: Edições Ediprisma.
- Martins, G.; Theóphilo, C. (2009): *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas.
- Nicolau, J.; Correia, F.; Portela, R. (2004): *POCAL: Contabilidade de Custos*. Santarém: Edição ATAM (Associação dos Técnicos Administrativos Municipais).
- Pablos Rodríguez, J.; Moya, L.; García Fernández, R. (2013): “La Implantación de Sistemas de Costes e Indicadores para la Gestión Publica el Caso de las Administraciones Locales”. *XIII Congresso Internacional de Custos - Gestão pelos Custos, Um Caminho em Tempos de Crise*. Alfândega do Porto, 18 e 19 abril. <http://congressodecustos.otoc.pt/pt/comunicacoes/>
- Pardal, L.; Correia, E. (2008): *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Porto: Areal Editores.
- Santo, P.E. (2010): *Introdução à Metodologia das Ciências Sociais – Génesis, Fundamentos e Problemas*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Vicente, P.; Reis, E.; Ferrão, F. (2001): *Sondagens – A Amostragem como Fator Decisivo de Qualidade*. Lisboa: Edições Sílabo.

### Susana Margarida Faustino Jorge



Doutorada em Contabilidade e Finanças, na especialidade em contabilidade dos governos locais, pela Birmingham Business School, Universidade de Birmingham, Inglaterra (2003). Professora na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (Portugal), lecionando Contabilidade Financeira ao nível de graduação e Contabilidade Pública ao nível de mestrado e doutoramento. Membro do Conselho Científico da rede de investigação CIGAR (*Comparative International Governmental Accounting Research* – [www.cigar-network.net](http://www.cigar-network.net)) desde Junho de 2009. Membro associado do CICP – *Centro de Estudos em Ciência Política* (linha de investigação em Gestão Pública) da Universidade do Minho (Portugal). Membro do Comité de Normalização Contabilística Pública, da Comissão de Normalização Contabilística em Portugal, desde Fevereiro de 2013. Co-autor da publicação “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses”, ISSN 2182-5564, já na sua 11ª edição.



### **Ricardo Ferreira Valins**

Graduado em Ciências Econômicas pela UNICAMP – Universidade Estadual de Campinas, Brasil (1999). Autor do projeto de iniciação científica “Crescimento Econômico e Mudanças Sociais na Aglomeração Urbana de Ribeirão Preto”, com auxílio financeiro da FAPESP - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, Brasil (1996). MBA em Gestão da Empresa e complementação em Marketing pela ESPM Business School, Brasil (2004). Aluno do Mestrado em Gestão pela Universidade de Coimbra, Portugal (2015), encontrando-se a desenvolver a dissertação com o tema «O vinho do Porto: a autenticidade da marca como promotora do Brand Equity».



### **Ivone Marisa Correia de Araújo Alexandre**

Licenciada em Contabilidade e Auditoria, pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal (2005). Pós-graduada em Contabilidade e Finanças Públicas Locais, pelo Instituto Superior de Línguas e Administração de Leiria, Portugal (2009). Mestre em Contabilidade e Finanças, pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Portugal (2013). Técnica Superior da Divisão de Administração Geral e Financeira da Câmara Municipal de Arganil, Portugal. Contabilista acreditada pela Ordem dos Contabilistas Certificados (Portugal), desde abril de 2004.