

Grau de implementação do sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses face às novas exigências legais

Teresa Carmo Salgueiro Costa (ESG - IPCA) - tcosta@ipca.pt

Resumo:

Com a aprovação de um plano de contabilidade para as entidades locais, a Contabilidade de Custos tornou-se obrigatória, em Portugal, no apuramento dos custos das funções, dos bens e dos serviços que estão na base da fixação das taxas e dos preços municipais. Por sua vez, a actual Lei das Finanças Locais a par da nova lei relativa às taxas municipais, aprovada em 29 de Dezembro 2006, vêem fomentar a necessidade de implementação deste sistema contabilístico. Neste cenário, o principal objectivo deste estudo consiste em verificar se os municípios portugueses já têm implementado o modelo de Contabilidade de Custos de maneira a responder às novas exigências legais. Desta forma, para o desenvolvimento do estudo empírico, efectuámos uma série de contactos (via telefone e correio electrónico) junto dos vários municípios do país. Os resultados obtidos evidenciam que a maioria das entidades analisadas ainda não implementou a Contabilidade de Custos, apesar da quase totalidade dos inquiridos reconhecer a importância da informação proporcionada por este sistema.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Entidades locais. Plano de Contabilidade das Autarquias Locais.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Grau de implementação do sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses face às novas exigências legais

Resumo

Com a aprovação de um plano de contabilidade para as entidades locais, a Contabilidade de Custos tornou-se obrigatória, em Portugal, no apuramento dos custos das funções, dos bens e dos serviços que estão na base da fixação das taxas e dos preços municipais. Por sua vez, a actual Lei das Finanças Locais a par da nova lei relativa às taxas municipais, aprovada em 29 de Dezembro 2006, vêm fomentar a necessidade de implementação deste sistema contabilístico. Neste cenário, o principal objectivo deste estudo consiste em verificar se os municípios portugueses já têm implementado o modelo de Contabilidade de Custos de maneira a responder às novas exigências legais. Desta forma, para o desenvolvimento do estudo empírico, efectuámos uma série de contactos (via telefone e correio electrónico) junto dos vários municípios do país. Os resultados obtidos evidenciam que a maioria das entidades analisadas ainda não implementou a Contabilidade de Custos, apesar da quase totalidade dos inquiridos reconhecer a importância da informação proporcionada por este sistema.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Entidades locais. Plano de Contabilidade das Autarquias Locais.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

Perante as incertezas resultantes do desenvolvimento do processo de tomada de decisões, do surgimento de novas responsabilidades e da necessidade de gerir de forma adequada os recursos que as entidades públicas têm ao seu dispor foi necessário pensar em novos instrumentos de gestão de que a Contabilidade Analítica é exemplo (CHIA e KOH, 2007). Segundo Geiger e Ittner (1996), este sistema contabilístico irá permitir aumentar a eficiência e eficácia das operações levadas a cabo no sector público.

Perante a importância da Contabilidade de Custos, em Portugal, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) veio tornar este sistema obrigatório no apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação das taxas e preços dos bens e serviços. No que se refere aos preços, a Lei das Finanças Locais estipula a necessidade de apurar os custos dos bens e serviços como base para a fixação dos preços a cobrar aos cidadãos. Por sua vez, o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais que entrou em vigor em Janeiro de 2007, prevê a revogação das taxas actualmente existentes a partir de Janeiro de 2009, se os regulamentos não estiverem de acordo com a disciplina aprovada por este novo regime que estipula, entre outros critérios, a necessidade de justificar em termos económicos e financeiros as taxas municipais em vigor. Para tal, torna-se importante criar mecanismos que permitam o efectivo apuramento de custos. Todo este cenário leva-nos a questionar a actual situação destas entidades, no que se refere à implementação do modelo de Contabilidade de Custos.

Neste contexto, entendemos ser de extrema relevância o desenvolvimento de uma investigação em torno desta problemática. Para tal, efectuámos uma série de contactos (via telefone e correio electrónico) junto de vários municípios portugueses, para procurar averiguar o grau de execução desta contabilidade, sua utilidade, complexidade e motivos que levam a que algumas entidades não tenham até à presente data implementado este sistema. Procuramos, ainda, testar uma série de hipóteses que relacionam a implementação da

Contabilidade de Custos com a localização geográfica e dimensão das entidades analisadas e com a empresa que fornece o *software*.

Para cumprir os objectivos a que nos propomos, o estudo elaborado foi estruturado em duas secções. Na primeira secção, debruçamo-nos sobre a temática relativa à necessidade que as entidades locais têm de implementar este sistema contabilístico. Por sua vez, na segunda secção, caracterizamos a metodologia utilizada no estudo e incluímos os principais resultados obtidos.

2 Importância da operacionalização de um modelo de Contabilidade de Custos na Administração Local

Segundo Chia e Koh (2007), as reformas efectuadas na gestão do sector público requerem que as entidades sejam mais eficientes e eficazes no controlo dos custos como também mais responsáveis no uso dos recursos públicos colocados ao seu dispor.

No âmbito destas reformas, o Estado tentou modernizar a máquina administrativa, permitindo que importantes mecanismos como a Contabilidade Analítica e de Gestão assumissem um novo significado nas entidades públicas (LAPSLEY, 2000). Assim, nos últimos anos, a Contabilidade Analítica tem emergido como um tema chave nos esforços para melhorar a gestão financeira nas organizações governamentais (GEIGER e ITTNER, 1996).

Neste contexto, com a aprovação do POCAL, criado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, as entidades locais em Portugal passaram a ter que implementar de forma obrigatória a Contabilidade de Custos. Com esta obrigatoriedade o legislador pretendia que se justificasse os custos das funções, dos bens e dos serviços que dão origem a taxas e preços municipais. Esta informação irá potenciar, de acordo com Oliver (2003), a análise de questões fundamentais para a gestão. Contudo, para que o sistema tenha de facto utilidade as entidades não se devem limitar a cumprir com as obrigações constantes na legislação mas devem fazer uso destes sistemas para a tomada de decisões internas (GEIGER e ITTNER, 1996). De facto, a efectiva utilização de um sistema de Contabilidade Analítica no sector público permite a obtenção de informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo (JONES e PENDLEBURY, 1996). Deste modo, as entidades devem apostar na operacionalização de modelos adequados que permitam, para além do cumprimento das necessidades legais, obter dados adequados à gestão dos recursos sempre escassos neste tipo de organizações.

Por sua vez, a necessidade de implementar a Contabilidade de Custos nas autarquias locais e entidades equiparadas, em Portugal, não está só patente no POCAL mas também na Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007). Nos termos do n.º 1 do art. 16.º da referida Lei, “os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão directa pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens”. Decorre da leitura deste artigo a necessidade efectiva de apurar os custos, para que, com base nestes, as entidades possam fixar os seus preços.

Não obstante o referido, e apesar da implementação deste sistema de contabilidade ser obrigatória desde 2002 para as entidades locais, o certo é que os vários municípios portugueses foram colocando de lado este sistema, apostando apenas na estabilização da Contabilidade Orçamental e no aperfeiçoamento da Contabilidade Patrimonial.

Contudo, se durante alguns anos este facto passou despercebido, com o surgimento da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, as entidades devem apostar na implementação de um modelo de Contabilidade de Custos para responderem ao estipulado na legislação. Assim, de acordo com o n.º 2 do art. 8.º da referida lei, “o regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém

obrigatoriamente, sob pena de nulidade: a) A indicação da base de incidência objectiva e subjectiva; b) O valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; c) A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local”, entre outros aspectos. Perante esta nova realidade, as organizações têm que pensar de forma realista na criação de mecanismos que permitam a justificação o mais objectiva possível dos custos dos bens e serviços que dão origem à fixação das taxas. Na entendimento de Vasques (2008: 140), “os contribuintes portugueses têm sido obrigados a suportar taxas locais com valores evidentemente alheios ao custo ou valor das prestações públicas que lhes são dirigidas sem que, no entanto, sejam capazes, por falta de informação, de fazer prova dos custos ou valores realmente subjacentes a essas prestações”. Na nossa opinião, só um adequado modelo de Contabilidade de Custos poderá fornecer estes dados.

3 Estudo Empírico

3.1 Objectivos e Metodologia de Investigação

Considerando a análise efectuada anteriormente a propósito da importância das entidades locais implementarem sistemas de Contabilidade de Custos para responderem às necessidades estipuladas no POCAL e às recentes exigências que a Lei das taxas veio introduzir, o principal objectivo deste trabalho consiste em verificar se os municípios portugueses já têm implementado um sistema de contabilidade desta natureza.

Pretendemos, também, com este estudo, avaliar a importância atribuída pelos responsáveis da secção de contabilidade à implementação do Sistema de Contabilidade de Custos e, ainda, aferir acerca do grau de complexidade do sistema e dos principais motivos para o seu não desenvolvimento.

Para o desenvolvimento do estudo empírico, contactámos, via telefone, os responsáveis pela contabilidade de uma série de municípios portugueses. Optamos por observar todo o universo de municípios para conseguir ter uma visão completa da realidade em estudo. As entrevistas foram efectuadas no primeiro semestre de 2007.

Do total dos 308 municípios existentes, contactamos 146, o que corresponde a uma taxa de resposta de 47,4%. Esta é uma taxa considerada muito significativa tendo em conta que em Portugal não existe grande tradição de cooperação entre as entidades públicas - e mesmo privadas - e os meios académicos.

O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software* SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), versão 11.5, e ao programa Microsoft Excel.

3.2 Hipóteses em investigação

As autarquias precisam desenvolver adequados sistemas de Contabilidade de Custos que forneçam informação apropriada sobre os custos das funções e dos bens e serviços. No entanto, parece subsistir ainda uma dúvida relacionada com o facto de as autarquias estarem ou não a implementar a Contabilidade de Custos.

Perante este cenário, torna-se relevante a definição de um conjunto de hipóteses de investigação, em que pretendemos analisar a relação existente entre a implementação do sistema e a dimensão, localização geográfica das entidades e as empresas que fornecem os *softwares*.

Normalmente, as organizações de grande dimensão têm mais recursos humanos, materiais e financeiros, movimentam um volume superior de verbas e, como tal, poderão ser as que mais rapidamente implementam sistemas de contabilidade internos para controlar todos

os valores movimentados. Neste sentido, pretendemos averiguar, à semelhança do que foi testado no estudo desenvolvido por Julve *et al.* (1994) para as empresas espanholas, se a dimensão está directamente relacionada com a implementação da Contabilidade de Custos, através da investigação de uma hipótese formulada nestes termos:

H1: A implementação da Contabilidade de Custos está relacionada com a dimensão do município.

Do contacto telefónico que estabelecemos com os responsáveis pelo módulo de Contabilidade Analítica da Medidata e da AIRC – empresas que são fornecedoras da maioria dos *softwares* das câmaras municipais analisadas, ficamos com a percepção que a Medidata já tem algum tempo o programa parametrizado para o registo da informação numa “classe 9”. Nesta medida, quanto se faz um registo na Contabilidade Patrimonial o *software* já pede a conta da Contabilidade de Custos. Contudo, são as entidades que devem desenvolver um plano de “classe 9” mais adaptado à sua realidade. Depois de desenvolvido o plano um responsável pela empresa trata da adequada parametrização. No que concerne à AIRC, do que entendemos da entrevista efectuada ao responsável pela Contabilidade de Custos, já algum tempo que existia o módulo das obras por Administração Directa e outros que foram sendo criados de acordo com as necessidades dos municípios. Contudo, só no ano de 2007 é que o modelo completo da Contabilidade de Custos ficou pronto. Deste modo, pretendemos verificar se o facto do sistema de contabilidade pertencer a uma dada empresa influência a implementação do sistema de Contabilidade de Custos. Para tal, definimos a seguinte hipótese:

H2: A implementação da Contabilidade de Custos está relacionada com a empresa que fornece os *softwares* de contabilidade.

A população tende a concentrar-se em maior número no litoral, sendo também aqui que se localiza o maior número de Municípios. Por sua vez, se por um lado existem cidades com universidades e institutos politécnicos mais propensos a leccionar cursos que incluem disciplinas de Contabilidade Analítica e de Contabilidade Pública, por outro, também nas grandes cidades existem mais entidades dispostas a realizarem cursos de formação profissional relacionados com a temática em estudo. Desta forma, procuramos, também, averiguar se existe relação entre a localização geográfica das entidades objecto de estudo e a criação de modelos de Contabilidade de Custos. Para isso, definimos a seguinte hipótese:

H3: Existe uma associação entre a implementação da Contabilidade de Custos e a localização geográfica das entidades.

3.3 Caracterização da amostra

a) Localização geográfica

Na tabela n.º 1 podemos visualizar a distribuição dos municípios por localização geográfica, verificando que as regiões com maior concentração de entidades são a Região do Norte (26,7%) e do centro (24,7%), o que corresponde a 51,4% dos municípios em análise.

Tabela 1 – Distribuição do n.º de municípios por região geográfica

	N.º de municípios	%
Lisboa e Vale do Tejo	28	19,2
Centro	36	24,7
Alentejo	22	15,1
Algarve	9	6,2
Norte	39	26,7
Região Autónoma dos Açores e da Madeira	12	8,2
Total	146	100,0

b) Dimensão

As autarquias portuguesas integram instituições de diferentes dimensões. Atendendo à metodologia seguida por Carvalho *et al.* (2005), considerámos três grupos de Municípios:

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

Assim, relativamente à dimensão da nossa amostra, tal como se pode verificar na tabela n.º 2, obtivemos resposta de 83 municípios de pequena dimensão, 51 de média dimensão e apenas 12 de grande dimensão. Cumpre-nos, assim, destacar que a maioria das entidades analisadas (56,8%) são de pequena dimensão.

Tabela 2 – Municípios caracterizados por dimensão

	N.º de Municípios	%
Pequena Dimensão	83	56,8
Média Dimensão	51	34,9
Grande Dimensão	12	8,2
Total	146	100,0

c) Empresa de *Software*

No que concerne às empresas que fornecem os *softwares*, verificamos através da leitura da tabela n.º 4, que 55,5% dos municípios utiliza o *software* da AIRC, 36,3% o da Medidata e apenas 8,2% utilizam outros *softwares* que não os referidos.

Tabela 4 – Distribuição do n.º de municípios por empresas de *software*

	N.º de Municípios	%
Medidata	53	36,3
AIRC	81	55,5
Outra	12	8,2
Total	146	100,0

3.4 Análise descritiva dos resultados

3.4.1 Implementação da Contabilidade de Custos

Numa primeira fase procuramos verificar se os vários municípios já tinham ou não implementado o sistema de Contabilidade de Custos. Neste sentido, foi possível verificar que das 146 entidades analisadas 58,9% ainda não implementou este sistema contabilístico, sendo que cerca de 41% dos municípios já deu início a este processo (tabela n.º 5).

Tabela 5 – Implementação da Contabilidade de Custos

	N.º de Municípios	%
Sim	60	41,1
Não	86	58,9
Total	146	100,0

3.4.2 Fase de implementação do sistema

Dos 60 municípios que já têm o sistema de Contabilidade de Custos implementado, 85% ainda está numa fase inicial, ou seja, apenas fazem a imputação dos custos directos aos objectos de custos. Verificou-se também que 10% está numa fase dita “intermédia”, ou seja, imputam os custos directos na totalidade e alguns custos indirectos. Apenas 5% dos inquiridos, o correspondente a três municípios, referiram que o sistema de Contabilidade de Custos estava já numa fase muito avançada (tabela n.º 6).

O desenvolvimento de um adequado sistema de Contabilidade de Custos pode demorar anos para ser considerado perfeito ou completo, na medida em que as entidades que analisamos têm uma estrutura orgânica que pode ser considerada muito complexa.

Comparando estes resultados com aqueles a que chegaram Bagur e Boned (2005) – que estudaram a adopção da Contabilidade de Gestão nas câmaras da Catalunha em Espanha –, somos levados a concluir que o processo de implementação deste sistema contabilístico, nos municípios portugueses, está substancialmente mais atrasado. Estes autores verificaram que a grande maioria das câmaras da Catalunha já tinham implementado um sistema de Contabilidade de Custos. No que se refere à Contabilidade de Gestão constataram que o processo ainda estava muito atrasado.

Contudo, entendemos que a curto prazo várias entidades terão o sistema mais desenvolvido pois muitos inquiridos referiram que no decorrer do ano de 2007 pretendiam fazer uma aposta forte no aperfeiçoamento do sistema.

Efectivamente, para algumas entidades o ano de 2007 foi considerado o ano zero na implementação da Contabilidade de Custos. Muitos inquiridos referiram que ainda estavam a explorar o programa. Por outro lado, grande parte dos inquiridos, pertencentes a municípios que ainda não implementaram o sistema, referiram que pretendiam avançar com a implementação da Contabilidade de Custos no corrente ano de 2008.

Tal como referimos, dos contactos que fizemos com os responsáveis pelos módulos de Contabilidade Analítica, nas empresas de *software*, entendemos que pelo menos a AIRC já tinha o módulo da Contabilidade de Custos bem estruturado, o que vai permitir às entidades, que assim o entenderem, avançar o quanto antes com a operacionalização do sistema.

Tabela 6 – Fase de implementação do sistema de Contabilidade de Custos

	N.º de Municípios	%
Fase Inicial	51	85,0
Fase intermédia	6	10,0
Fase Avançada	3	5,0
Total	60	100,0

3.4.3 Motivos para a não implementação

Os inquiridos dos municípios que afirmaram não possuir um sistema de Contabilidade de Custos completo, foram questionadas relativamente aos motivos que levaram à sua não implementação total, até à data de recolha de dados. Da análise das respostas a esta questão, apresentadas na tabela n.º 7, verifica-se que o motivo que mais contribuiu para esta situação, nos municípios portugueses, está relacionado com o facto dos documentos produzidos por este sistema de contabilidade não fazerem parte do conjunto de informação exigível pelo Tribunal de Contas. Deste modo, verificamos que 78,9% dos inquiridos assinalou este motivo. De seguida, as causas que mais contribuíram para a não implementação completa do sistema prendem-se com a minimização do papel da Contabilidade de Custos por comparação com a Contabilidade Orçamental e Patrimonial e com as dificuldades na escolha de bases de repartição para imputação dos vários custos indirectos, tendo estas causas sido apontado em

70,4% e 69,7% dos casos, respectivamente. A estes dois motivos, segue-se a falta de recursos humanos e o facto do programa de *software* ser limitado nesta matéria.

Tabela 7 – Motivos para a não implementação total do sistema de Contabilidade de Custos

Motivos	N	% ³²
Não faz parte do conjunto de documentos de prestação de contas exigíveis pelo Tribunal de Contas	112	78,9
Minimização do papel da Contabilidade de Custos por comparação com a Contabilidade Orçamental e Patrimonial	100	70,4
Dificuldade na escolha de bases de repartição para imputação dos vários custos indirectos	99	69,7
Falta de recursos humanos	90	63,4
Programa informático limitado	77	54,2
Falta de pessoal especializado	69	48,6
Programa informático complexo	25	17,6

Perguntamos, ainda, aos inquiridos se existiam outros motivos que não os apontados. Deste modo, os “outros” motivos mais apontados foram a falta de tempo e a falta de “vontade política”.

Assim, de acordo com um inquirido, ao contrário das empresas privadas, no sector público, os responsáveis não demonstram interesse na informação fornecida pela Contabilidade de Custos. Sendo a Contabilidade de Custos uma contabilidade interna torna-se necessário que o impulso relativo à sua implementação surja, em primeira instância, de uma decisão política. Nesta medida, o desenvolvimento do sistema depende da vontade dos executivos, ou seja, são os administradores autárquicos que terão de dar o primeiro passo para que os contabilistas desenvolvam este sistema.

O facto das organizações públicas não estarem habituadas ao controlo, é apontado por alguns inquiridos como um dos motivos para o sistema não estar ainda totalmente implementado. Há falta de formação do pessoal, parece que a Contabilidade de Custos serve como um meio de controlo do seu trabalho o que provoca resistência à sua implementação. Deste modo, torna-se necessário consciencializar o pessoal para a importância e utilidade deste sistema de contabilidade.

Muitos inquiridos também referiram que o sistema não tinha sido ainda implementado por falta de *software* na área da Contabilidade de Custos. Nuns casos porque o *software* que possuem ainda não está adequadamente parametrizado para a implementação deste sistema, noutros porque as próprias empresas de *software* ainda estão a desenvolver o módulo da Contabilidade Analítica. Outros referiram ainda que é por falta de apoio técnico, por parte destas empresas, no esclarecimento de dúvidas que vão surgindo na operacionalização do sistema. Deste modo, a falta de meios técnicos, também parece ter sido uma das razões válidas para que o sistema não estivesse até à data 100% implementado.

Onze inquiridos referiram a falta de recursos financeiros como um motivo válido para o sistema não estar ainda a funcionar como deveria. Nesta medida, e considerando que muitas câmaras deparam-se com elevadas contenções orçamentais, a implementação do sistema de Contabilidade de Custos fica em segundo plano, pois o seu desenvolvimento efectivo implica, numa fase inicial, um acréscimo de custos, que estas entidades não podem despende nesta fase.

Alguns inquiridos também referiram que era por falta de conhecimentos técnicos dos funcionários nestas áreas. Muitos funcionários estão nos quadros há muitos anos e não têm, por vezes, cursos superiores. A única contabilidade que eles estavam habituados a trabalhar era a Contabilidade Orçamental. Como tal, há quem refira que este sistema contabilístico sempre foi considerado a mais importante nas câmaras, provocando resistência à implementação de outros sistemas. Tendo em conta que as autarquias locais só foram

obrigadas a implementar o sistema de Contabilidade Patrimonial a partir do ano de 2002, existem muitas entidades que ainda estão a aperfeiçoar o sistema. Assim, um inquirido referiu que primeiro têm de ter este sistema contabilístico a funcionar em pleno só depois é que avançam com a implementação da Contabilidade de Custos.

Muitas câmaras não têm ainda implementado um adequado programa de gestão de *Stocks*. Nesta medida, vários inquiridos referiram que falta criar os armazéns, torna-os operacionais para depois avançar com a implementação do sistema. Outras, para além de não terem ainda os armazéns a funcionar em pleno, também não apuram os custos das obras por administração directa, por essa razão não têm a Contabilidade de Custos implementada.

Na opinião de alguns inquiridos é importante melhorar o sistema informático. Os serviços estão muito dispersos não estão em rede, o que leva a que a transmissão de informação entre os vários departamentos nem sempre seja a desejada. Deste modo, para que o sistema de Contabilidade de Custos funcione, há necessidade de haver uma adequada interligação entre os vários departamentos e, como tal, entre os *softwares* de recursos humanos, armazém, entre outros. É necessário reorganizar todo o sistema para obter a informação pretendida.

Na realidade, existem por vezes dificuldades na implementação da Contabilidade de Custos pois isto implica uma reengenharia nos sistemas, um envolvimento de toda a autarquia o que se torna, por vezes, complicado. Os funcionários que executam a Contabilidade Analítica ou de Gestão, “não podem ser apenas uma caixa de correio entre a tesouraria e os seus colegas operacionais. A função requer que sejam mestres do pormenor, trabalhadores, concisos, honestos, capazes de reconhecerem as necessidades políticas” (GILL, 2003: 63).

3.4.4 Grau de utilidade do sistema

No que respeita ao grau de utilidade do sistema de Contabilidade de Custos, constatámos que aproximadamente 58% dos inquiridos dos municípios analisados consideram que o sistema é muito útil. A percentagem dos que consideram que este sistema é pouco útil é extremamente reduzida e ronda os 2% (tabela n.º 8).

Muitos inquiridos referiram que este sistema de contabilidade é muito importante para dar informação aos gestores. É, deste modo, um sistema considerado extremamente útil para a tomada de decisões. Na opinião de um inquirido, era importante, em termos políticos, ter números válidos que permitissem aos executivos tomar algumas decisões importantes em termos sociais.

De facto, este sistema permite obter informação mais pormenorizada, sobre o custos dos centros, das funções, dos bens e dos serviços, permitindo, como tal, fazer uma adequada avaliação dos objectivos.

Tabela 8 – Grau de utilidade do sistema de Contabilidade de Custos

	N.º de Municípios	%
Muito útil	85	58,2
Útil	58	39,7
Pouco útil	3	2,1
Total	146	100,0

3.4.5 Complexidade do sistema

No que se refere ao grau de complexidade do sistema, verificou-se que a maior parte dos inquiridos (59,6%) considera que este é um sistema complexo, 29,5% considera o sistema muito complexo de implementar, sendo que 11% menciona que irá ser simples de

operacionalizar (ver tabela n.º 9). Um inquirido disse-nos que as grandes dificuldades estão relacionadas com a elaboração das fichas de Contabilidade de Custos, propostas no plano, e com a recolha de informação.

Dos contactos efectuados constatamos, também, que um grande obstáculo deriva da dificuldade de repartir os custos indirectos. Contudo, alguns inquiridos referem que confiam nos *softwares* de contabilidade com os quais trabalham, considerando que, se estes estiverem adequadamente parametrizados para a operacionalização do sistema de Contabilidade de Custos, não deverão existir, à partida, grandes dificuldades a nível do tratamento da informação.

Tabela 9 – Complexidade do sistema de Contabilidade de Custos

	N.º de Municípios	%
Muito complexo	43	29,5
Complexo	87	59,6
Simple	16	11,0
Total	146	100,0

3.5 Análise das hipóteses de investigação

3.5.1 Relação entre a dimensão do município e a implementação da Contabilidade de Custos

H1: A implementação da Contabilidade de Custos está relacionada com a dimensão do município.

Tendo estas instituições dimensões distintas, procurámos averiguar, com esta hipótese, se pelo facto das entidades terem diferentes dimensões terão diferentes propensões para a implementação deste sistema de contabilidade.

Todavia, contrariamente ao esperado, os resultados obtidos não validam a hipótese formulada ($p\text{-value} > 0,05$), muito embora seja possível verificar que nas câmaras de média dimensão a maioria já tem a funcionar o sistema de Contabilidade de Custos (52,9%). Pelo contrário, no caso dos municípios de pequena e grande dimensão a maioria ainda não deu início ao processo de implementação desta contabilidade.

Tabela 10 – Implementação da Contabilidade de Custos por dimensão

Dimensão			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Pequena Dimensão	Casos	28	55	83	
	% Dimensão	33,7%	66,3%	100,0%	
Média Dimensão	Casos	27	24	51	
	% Dimensão	52,9%	47,1%	100,0%	
Grande Dimensão	Casos	5	7	12	
	% Dimensão	41,7%	58,3%	100,0%	
Total	Casos	60	86	146	
	% Dimensão	41,1%	58,9%	100,0%	

3.5.2 Relação entre as empresas de *software* e a implementação da Contabilidade de Custos

H2: A implementação da Contabilidade de Custos está relacionada com a empresa que

fornece os *softwares* de contabilidade.

O que queremos testar nesta hipótese é se a empresa que fornece o *software* de contabilidade influencia a implementação do sistema de Contabilidade de Custos.

Tendo em conta que os pressupostos de aplicabilidade do teste Qui-quadrado foram cumpridos, obtendo como resultado, para um grau de liberdade e para um nível de significância de 5%, um valor significativo ($p\text{-value}=0,001$; $\chi^2=15,031$), é possível concluir que existe associação entre a empresa de *software* e a implementação da Contabilidade de Custos. Considerando que as variáveis em análise são nominais, para medir a intensidade da associação foi necessário utilizar o *V de Cramer*, indicando este teste uma boa associação entre as duas variáveis ($V\text{ de Cramer}=0,321$). A tabela n.º 11 apresenta a súmula dos testes estatísticos realizados.

Tabela 11 – Testes estatísticos para análise da relação entre a empresa de *software* e a implementação da Contabilidade de Custos

	Valor	Nível de Significância
Qui-quadrado de Pearson	15,031	0,001
V de Cramer	0,321	0,001
Número de casos válidos	146	

Deste modo, é possível constatar, pela observação da tabela n.º 12, que são os municípios que têm os *softwares* de contabilidade da Medidata que maioritariamente implementam o sistema de Contabilidade de Custos, 60,4% das entidades já têm implementado este sistema de contabilidade contra apenas 27,2% da AIRC. Por sua vez, nas entidades com *software* da AIRC, a percentagem da não implementação é de 72,8% por oposição aos 39,6% dos municípios com *software* da Medidata. No caso dos Municípios que têm *software* de contabilidade de outras empresas, metade já implementou a Contabilidade de Custos e outra metade ainda não iniciou o processo.

Tabela 12 – Relação entre a empresa de *software* e a implementação da Contabilidade de Custos

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Empresa Medidata	Software	Casos	32	21	53
		% Empresa Software	60,4%	39,6%	100,0%
AIRC	Software	Resíduo ajustado padronizado	3,6	-3,6	
		Casos	22	59	81
		% Empresa Software	27,2%	72,8%	100,0%
Outra	Software	Resíduo ajustado padronizado	-3,8	3,8	
		Casos	6	6	12
		% Empresa Software	50,0%	50,0%	100,0%
Total		Resíduo ajustado padronizado	,7	-,7	
		Casos	60	86	146
		% Empresa Software	41,1%	58,9%	100,0%

3.5.3 Relação entre a Localização Geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos

H3: Existe uma associação entre a implementação da Contabilidade de Custos e a localização geográfica das entidades.

Procurámos, através da definição desta hipótese, analisar a relação entre a localização geográfica e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos.

Todavia, perante a dispersão da amostra pelas diferentes regiões, resolvemos agrupar os municípios do Litoral e compará-los com os do Interior. Esta separação deveu-se ao facto de ser no litoral que se localiza a maioria dos Municípios e onde segundo Carvalho *et al.* (2005), também está concentrada grande parte da população portuguesa. Tendo em conta que os pressupostos de aplicabilidade do teste Qui-quadrado foram cumpridos, indicando o seu valor de prova que o teste não é significativo ($p\text{-value}=0,131>0,05$), corrobora-se a ausência de diferenças significativas entre as variáveis, isto é, a implementação da Contabilidade de Custos é independente da localização geográfica.

Contudo, verificamos que no Litoral a maioria das câmaras já implementou a Contabilidade de Custos ao contrário do que verifica no interior (tabela n.º 13).

Tabela 13 – Relação entre a localização geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos

			Implementação da Contabilidade de Custos		Total
			Sim	Não	
Localidade	Litoral	Casos	20	19	39
		% Localidade	51,3%	48,7%	100,0%
	Interior	Casos	40	67	107
		% Localidade	37,4%	62,6%	100,0%
Total		Casos	60	86	146
		% Localidade	41,1%	58,9%	100,0%

3.6 Modelos de Contabilidade de Custos implementados

No município que na nossa opinião tem o sistema de Contabilidade de Custos mais avançado, o inquirido explicou-nos que este sistema de contabilidade funciona como um filtro de todos os outros *softwares* (Patrimonial, Recursos Humanos, Gestão de *Stocks*, Administração Directa). A parametrização de todo o sistema, nesta entidade, terminou no dia 1 de Janeiro de 2007. Já tinham iniciado à algum tempo a implementação da Contabilidade de Custos, contudo, para efeitos de prestação de contas, só irão existir resultados neste ano civil.

Tendo em conta que o apuramento de custos por funções é obrigatório no POCAL, já têm o sistema parametrizado desta forma. Apesar do POCAL não o exigir também criaram centros de custos. Como tal, utilizam a classificação funcional e orgânica. Na Administração geral consideraram todos os edifícios da autarquia. Apuram os custos das freguesias urbanas e rurais, escolas, piscinas, entre outros. Com o programa de administração directa já conseguem obter várias informações relevantes para a tomada de decisões.

A nível do plano de contas criaram as seguintes sub-contas da “classe 9”: 91 – Custos reflectidos; 92 – Reclassificação de custos por centros de responsabilidade; 93 – Funções; 94/95 – Bens e serviços; 96 – desvios. Dentro de cada bem e serviço colocam as obras por administração directa e administração de *stocks*.

Numa câmara o inquirido referiu que a Contabilidade de Custos não estava ainda a funcionar a 100%, mas que o sistema já estava muito desenvolvido. As facturas já vêm com a indicação do departamento e divisão a que dizem respeito. Imputam os custos directamente

associados à orgânica. Deste modo, os custos da Contabilidade Patrimonial são reclassificados pelos vários departamentos e pelas várias divisões. Alguns custos indirectos, quando não se consegue identificar a divisão associada aos mesmos, são imputado ao centro de custos “presidente da câmara”. No caso dos custos da electricidade existe uma factura electrónica, em que já é possível fazer uma adequada reclassificação por departamentos.

Noutro município, o inquirido disse-nos que a Contabilidade de Custos já está a funcionar bem. Contudo, estão constantemente a aperfeiçoar o sistema. O *software* que utilizam é o da Medidata. Dividiram os custos por unidades orgânicas. Têm quatro grandes centros de custos, sendo que o executivo municipal é considerado um centro de custos à parte. Todas as despesas são reclassificadas neste sistema contabilístico. O serviço de aprovisionamento já está parametrizado de forma a permitir a reclassificação nos vários centros de todas as requisições efectuadas. Todas as aplicações estão interligadas. As obras por Administração Directa recebem já várias informações de outros departamentos. Já contabilizam o custo do pessoal que está nas obras, o custo das máquinas e viaturas, materiais, entre outros. No caso do serviço de água, já contabilizam as horas, os furos, o material utilizado, entre outras informações. O sistema já dá dados muito reais. Permite, por exemplo, ver qual o departamento que gasta mais combustível.

Um inquirido de outro município disse-nos que começaram a implementar o sistema no ano de 2006. Segundo o inquirido fazer o plano de contas foi uma tarefa fácil. Contudo, o dia a dia da organização torna a continuação do processo complexa. A gestão tem de dizer o que realmente necessita. Contudo, nesta entidade já conseguem repartir os custos do telefone, dos correios, dos seguros, limpeza, higiene, entre outros. Já criaram e utilizam algumas contas da classe 9, entre as quais sub-contas para o registo dos custos das unidades orgânicas; transferência para as juntas de freguesia; funções do plano (centro de cultura e recreio, educação, entre outras); obras municipais, etc. Para cada objecto de custo procuram apurar o custo da mão-de-obra, equipamento, máquinas e viaturas e outros custos. Também registam no sistema de Contabilidade de Custos todos os encargos relacionados com os empréstimos. Procuram também tratar já algumas receitas, licenças, entre outras. Estão a tentar arranjar um *software* com a EDP e a Medidata para que as facturas da electricidade sejam levadas directamente aos centros de custos. Todos os custos têm um tratamento mensal.

Alguns inquiridos referiram que apesar de não estar previsto no POCAL, as câmaras sentem necessidade de saber qual o custo dos vários centros de custo. Assim, várias pessoas com que falamos referiram que já tinham uma contabilidade por centros de custos. Contudo, há quem refira que não se deve repartir demasiado os custos pelas unidades orgânicas, senão há muitos custos directos que se transformam em indirectos.

Conclusões

Certos da importância do papel que a Contabilidade de Custos desempenha numa organização, seja ela pública ou privada, conscientes que, dependendo da complexidade das organizações, o processo de implementação de um sistema desta natureza assume por vezes proporções que limitam a sua efectiva execução, analisámos um conjunto de municípios portugueses, em que confirmamos de facto as lacunas no que se refere à utilização deste ramo da contabilidade.

Quanto à implementação da Contabilidade de Custos, verificámos que a maior parte das instituições ainda não desenvolveu este sistema, apenas três municípios possuem um modelo de Contabilidade de Custos mais avançado. Constata-se, deste modo, que o processo de criação de um sistema completo de Contabilidade de Custos está ainda muito atrasado. As entidades que ainda não implementaram este ramo da contabilidade apontam como principal motivo para esta lacuna o facto dos documentos produzidos por este sistema de contabilidade

não fazerem parte do conjunto de informação exigível pelo Tribunal de Contas. Relativamente a este motivo, muitos inquiridos referiram que enquanto o Tribunal de Contas não exigir alguns documentos mais relevantes as pessoas não desenvolvem adequadamente o sistema.

A falta de vontade política, também foi apontada como um motivo para o não desenvolvimento do sistema. Para implementar a Contabilidade de Custos, num primeiro passo, deve-se procurar saber o que os executivos querem conhecer.

Na verdade, tal como defende Fornos (2001), para a implementação de um adequado modelo de Contabilidade de Custos é necessário mudar a cultura organizacional destas instituições e, sobretudo, deve existir uma forte vontade política para levar esta mudança a cabo. De facto, entendemos, do mesmo modo que Lapsley e Wright (2004), que muitas decisões no sector público são motivadas por factores políticos e este elemento não pode ser desconsiderado nas análises práticas e conceptuais. Os administradores precisam de incentivar a implementação da Contabilidade Analítica. Efectivamente, se as entidades desenvolverem o sistema de Contabilidade de Custos apenas porque é obrigatório, tenderão a implementar sistemas elaborados para satisfazer as exigências estipuladas na legislação, mas não farão grande uso da informação obtida nomeadamente para a tomada de decisões internas (GEIGER e ITTNER, 1996).

A falta de tempo, derivada da falta de recursos humanos, também influência, negativamente, a continuação do processo. Verifica-se, também, que existe uma falta de experiência nestas áreas dos funcionários. Neste sentido, há entidades que pedem o apoio a Revisores Oficiais de Contas para auxiliar a criação de um adequado sistema de Contabilidade de Custos. Há também quem refira que é importante existir um grupo de trabalho para a implementação deste sistema contabilístico. Para desenvolver o sistema, é necessário motivar as pessoas para que elas se sintam parte do processo.

Por sua vez, apesar dos inquiridos considerarem na sua maioria que o sistema é muito útil, para o planeamento, controlo de gestão e tomada de decisões dos administradores autárquicos, consideram também, na sua maioria, que é um sistema muito complexo de implementar em organizações que têm um organigrama muito extenso, como é o caso dos municípios.

De facto, já existe uma experiência no privado, relativa à implementação do sistema de Contabilidade de Custos. Contudo, nem sempre estas informações podem ser aplicadas às Autarquias Locais pois as actividades desenvolvidas são muito distintas. O funcionamento da Contabilidade de Custos vai depender da adequada parametrização do sistema que se fizer. Por isso, muitos inquiridos salientaram que este é um processo contínuo. Os próprios planos de “classe 9” terão de ser constantemente actualizados, nomeadamente à medida que surge uma nova obra, uma nova estrada, uma nova reparação de um caminho, uma nova escola, refeitório, entre outros.

No que concerne à hipótese em que procurámos averiguar a existência de uma associação entre a dimensão da entidade em estudo e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos, foi possível constatar que não existe qualquer relação entre estas variáveis, muito embora tenhamos verificado, que ao contrário dos municípios de pequena e grande dimensão, nos de média dimensão a maioria já tem a funcionar o sistema de Contabilidade de Custos.

Os resultados do teste Qui-quadrado, reforçados pela medida de associação de *V de Cramer*, ao confirmarem a rejeição da hipótese nula de independência, permitem-nos concluir que existe associação entre a empresa que fornece o *software* e a implementação da Contabilidade de Custos. Foi possível constatar que nas câmaras que têm o *software* da Medidata que maioritariamente se implementa este ramo da contabilidade. Esta situação pode ser derivada do facto da Medidata já ter há algum tempo o programa parametrizado para registo das informações numa “classe 9”, enquanto a AIRC apenas no final do ano passado

deixou o sistema completamente desenvolvido para a implementação da Contabilidade de Custos.

Contudo, embora aparentemente possamos ser levados a pensar que a localização geográfica influencia a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos, a não rejeição da hipótese nula, que estipula a independência entre as variáveis, comprova que não existe qualquer associação entre estas variáveis. Ainda assim, foi possível constatar que é nos municípios do litoral que maioritariamente se implementa este ramo da contabilidade. Este facto pode ser derivado ao êxodo da população das localidades do interior para o litoral, conduzindo, muitas vezes, os indivíduos com mais conhecimentos e por vezes motivações a habitar e laborar em locais com maiores condições a nível socio-económico, geográfico, cultural, etc.

Deste modo, entendemos que o esforço que as entidades terão de empreender para implementar um modelo operacional de Contabilidade de Custos ou Analítica terá de ser reforçado à luz da nova legislação que vem obrigar as entidades locais a justificar em termos económicos e financeiros o valor das taxas municipais. Não obstante, tal como defendem Hernández e Carrillo (1993), temos de ter em conta que muitas das decisões tomadas pelas entidades locais têm um forte carácter político, onde as informações fornecidas pela Contabilidade Analítica não são determinantes, mas apenas mais um aspecto, de grande relevância, que deve ser considerado. As instituições devem compreender que este sistema não se aperfeiçoa de um período para o outro. É necessário ser realista, ter sensibilidade para analisar os principais problemas e sugerir constantemente alterações de forma a aperfeiçoar o modelo. Isto porque, em última instância, o êxito do sistema será condicionado pelo “grau de utilidade real da informação que proporciona e a eficiência com que opera para a sua consecução” (ANGULO *et al.*, 2006: 5).

Referências

ANGULO, J.; DÍAZ, D.; CAPARRÓS, M. e TOLEDANO, D. Hacia la formulación de un sistema de contabilidad analítica para las Universidades Públicas Españolas: una propuesta para su adaptación a las necesidades informativas reales del usuario a través de un estudio empírico. In: XII ENCUENTRO ASEPUC – “EL RETO DE LA EVOLUCIÓN”, 31 de Mayo al 2 de Junio, 2006. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Burgos.

BAGUR, L.; BONED, J. La comptabilitat de gestió als ajuntaments catalans. Comunicação apresentada no primer congrés català de comptabilitat i direcció - ACCID, 26 a 27 de Maig. 2005. Barcelona.

CARVALHO, J.; FERNANDES, M.; CAMÕES, P.; JORGE, S. **Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003**. Fundação para a Ciência e a Tecnologia, CTOC, Tribunal de Contas. 2005. Braga.

CHIA, Y.; KOH, H. Organizational Culture and the adoption of Management Accounting practices in the Public Sector: a Singapore Study. **Financial Accountability & Management**. 2007. Vol. 23, Iss. 2. p. 189-213.

DECRETO-LEI n.º 54–A/99, de 22 de Fevereiro – Aprova o POCAL.

FORNOS, F. Personalización del modelo CANOA: aplicación de Escudo a las Cámaras de Comercio, Comunicação apresentada no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos;

II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León. 2001. 4 a 6 de Julio, León.

GEIGER, D.; ITTNER, C. The influence of funding source and legislative requirements on Government Cost Accounting practices. **Accounting Organizatkmns and Society**. 1996. 21 (6). p. 549-567.

GILL, J. Management Accounting in the Public Sector. **Chartered Accountants Journal**. 2003. March. p. 62-63.

HERNÁNDEZ, A.; CARRILLO, D. Presupuesto de objetivos y contabilidad analítica en las entidades locales, Comunicación presentada al 3º Congreso Internacional de Costos. 1er Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva "ACODI". Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Informacion para la Gestion. Madrid. 1993. Septiembre.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. **Public Sector Accounting**. Pitman Publishing, 4th Edition. 1996. London.

JULVE, V.; VALLES, R.; BENAU, M.; INCHAUSTI, B.; FELIU, V.; TOMAS, A.; SALVADOR, V.; PASTOR, M. Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España. Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas. 1994. Valencia.

LAPSLEY, I. Management accounting and the state: Making sense of complexity. **Management Accounting Research**. 2000. 11. p. 169-173.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda, **Management Accounting Research**. 2004. n.º 15. p. 355-374.

LEI n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – actual Lei das Finanças Locais.

LEI n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro - aprova o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

OLIVER, M. La universidad pública Española: diseño de un sistema de costes. **Técnica Contable**, Ano LV. 2003. n.º 657, Octubre. p. 4-14.

VASQUES, S. **Regime das Taxas Locais - Introdução e comentário**. Edições Almedina, SA. 2008. Coimbra.