O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS ENTIDADES LOCAIS EM PORTUGAL

Teresa do Carmo Salgueiro da Costa, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

RESUMO

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais veio estabelecer a obrigatoriedade da Contabilidade de Custos no apuramento dos custos de funcionamento das autarquias locais e entidades equiparadas. Neste âmbito, o principal objectivo desta comunicação consiste em analisar as principais características, previstas no diploma, relativamente à Contabilidade de Custos. Deste modo, para o desenvolvimento da investigação empírica, realizámos um questionário aplicado a todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais da região norte do país. Os resultados obtidos neste estudo permitiram-nos verificar que as entidades locais procuram seguir as regras do plano, na implementação do sistema de Contabilidade de Custos. Além disso, os resultados evidenciam que as entidades de maior dimensão e as entidades localizadas no litoral têm uma maior apetência para a implementação deste sistema de contabilidade.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Custos, Autarquias Locais, POCAL.

INTRODUÇÃO

O POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) veio tornar obrigatória a Contabilidade de Custos no apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços. Contudo, este plano não se limitou a tornar este ramo da contabilidade obrigatório, criando também uma série de mecanismos conducentes ao efectivo apuramento de custos. Ora, considerando que no POC (Plano Oficial de Contabilidade) das empresas privadas as regras referentes à Contabilidade de Custos ou Analítica são escassas, o POCAL acaba por ser um plano empreendedor ao ditar este conjunto de normas. Todavia, o certo é que este sistema contabilístico é de difícil aplicação em organizações tão complexas como o são as autarquias, sendo estas regras, por vezes, inflexíveis e, em algumas matérias, escassas. Todo este enredo leva-nos a questionar a actual situação destas entidades, no que se refere às questões abordadas.

Neste contexto, pretendemos com este estudo verificar se os Municípios e os Serviços Municipalizados já implementaram um sistema de Contabilidade de Custos, que cumpra na totalidade as regras definidas pelo POCAL. Paralelamente, iremos analisar a implementação deste ramo da contabilidade nas Empresas Municipais, sujeitas ao POC. Procuramos, ainda, testar cientificamente três hipóteses que relacionam a implementação da Contabilidade de Custos com a tipologia, dimensão e com a localização geográfica das entidades. Para tal, desenvolvemos um questionário que foi aplicado a todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas Municipais da região norte do país.

Para aferir acerca das questões anteriormente abordadas, o estudo realizado está estruturado em três partes. Na primeira parte efectuamos uma breve análise da Contabilidade Analítica no Sector Público. Na segunda parte,

abordamos as principais características do sistema de Contabilidade de Custos proposto no POCAL. Por fim, na terceira parte, apresentamos os principais resultados na investigação empírica.

1. A CONTABILIDADE ANALÍTICA OU DE CUSTOS NO SECTOR PÚBLICO

A Contabilidade Analítica ou de Custos, nas instituições públicas, por um lado, facilita o conhecimento da realidade económica e técnica das entidades a fim de efectuar um adequado controlo de gestão[1] e, por outro lado, fornece informação económica de carácter analítico, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos. Deste modo, o papel básico da Contabilidade Analítica ou de Gestão no sector público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo (Jones & Pendlebury, 1996).

São vários os destinatários, quer internos, quer externos, da Contabilidade Analítica Pública, tal como podemos verificar no quadro n.º 1.

Quadro 1: Potenciais destinatários da informação gerada por o sistema de Contabilidade Analítica Pública

Utilizadores Internos	Utilizadores Externos
- Órgãos de gestão; - Responsáveis directos dos centros de custos; - Encarregados de realizar o controlo interno da organização.	- Órgãos de controlo externo; - Outras entidades públicas; - Credores / Investidores; - O cidadão na sua qualidade de eleitor, contribuinte, utente e consumidor do serviço público; - Agrupamentos de cidadãos, tais como sindicatos, associações culturais, desportivas, entre outros.

Fonte: Adaptado de Carrillo, 1999

Em Portugal, o maior impulso no desenvolvimento deste sistema, nas entidades públicas, foi estabelecido com o surgimento do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. Este diploma veio tornar a Contabilidade Analítica obrigatória para todas as entidades sujeitas às suas regras.

Contudo, este plano não define qualquer regra para a sua elaboração. Os planos sectoriais, que surgiram após a aprovação do POCP, para além de estabelecerem a obrigatoriedade deste sistema de contabilidade começaram a apresentar algumas normas necessárias para a adequada operacionalização deste sistema.

No presente trabalho, iremos apenas analisar as regras previstas no POCAL, aprovado pelo DL n.º n.º 54 – A /99, de 22 de Fevereiro.

2. O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS PROPOSTO PELO POCAL

O POCAL prescreve que a Contabilidade de Custos é obrigatória para as autarquias locais e entidades equiparadas. Neste sentido, o sistema de Contabilidade de Custos, previsto neste diploma, irá proporcionar

[1] Este controlo efectuar-se-á através da utilização de indicadores da eficácia - com os quais se conseguiu atingir os objectivos planificados - e da eficiência, com os quais se utilizaram os recursos disponíveis.

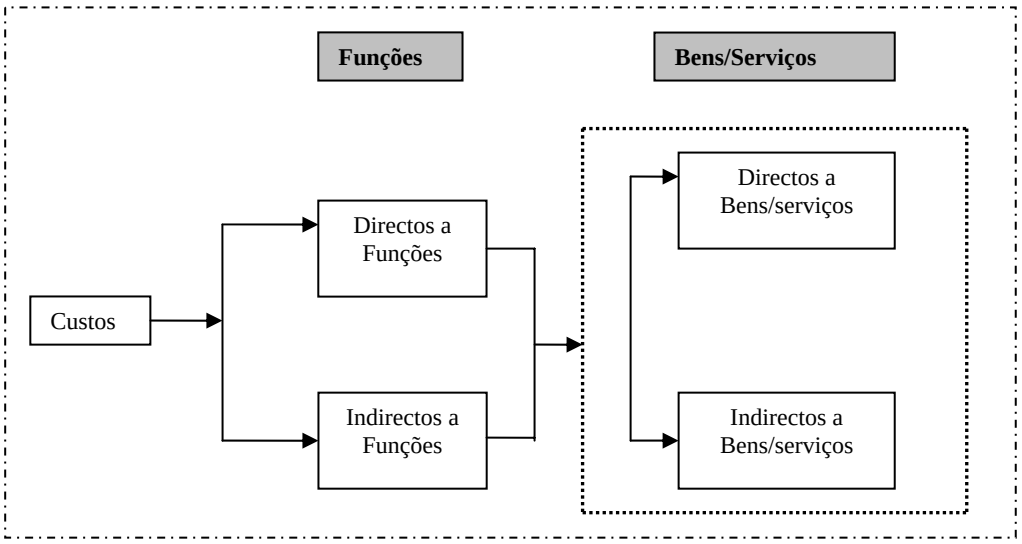
informação adicional para a gestão, através do apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à determinação das tarifas e preços dos bens e serviços.

O FASAB (1995) estabelece uma série de requisitos mínimos que devem ser considerados na implementação de um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão, nas entidades públicas. Desta forma, os requisitos mínimos, estipulados por esta entidade, que visam assegurar que a informação obtida através do sistema referido seja fiável, consistente e útil são os seguintes: criação de centros de responsabilidade; utilização dos custos completos (Sistema de Custeio Total); adopção de métodos para apuramento dos custos; obtenção de informação regular e oportuna para avaliar a gestão; integração da Contabilidade de Custos com a financeira; obtenção de informação fiável e útil para a tomada de qualquer tipo de decisões e criação de um manual com todas as informações sobre o sistema de Contabilidade de Custos. Contudo, sendo um sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos por natureza mais flexível que um sistema de Contabilidade Patrimonial ou até mesmo orçamental, o POCAL estipulou regras concretas para a implementação deste sistema. Assim sendo, neste ponto são analisadas essas regras apresentadas no plano.

Tendo em conta que a Contabilidade de Custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções, a classificação funcional torna-se relevante no apuramento de custos das autarquias. Não obstante, apesar de várias entidades, entre as quais o FASAB (1995), a AECA (1997) e a IFAC (2000), reforçarem a necessidade de apurar os custos por unidades orgânicas, o POCAL descura este tipo de reclassificação de custos. No entendimento do FASAB (1995) e de Carrillo (1999), a utilização de modelos orgânicos é vantajosa pois o seu uso facilita a imputação de custos, permitindo o melhor controlo e gestão dos mesmos.

Por sua vez, torna-se claro da leitura do plano a necessidade de reclassificar os custos por natureza em custos directos e indirectos. Estes custos podem ser, tal como se pode verificar na figura 1: directos a funções e aos bens ou serviços; directos a funções mas indirectos aos bens ou serviços; indirectos a funções e aos bens ou serviços; e indirectos a funções e directos a bens ou serviços[2] (Carrillo, 1999).

Figura n.º 1: Reclassificação dos custos segundo a sua relação com o objecto de custo



Fonte: Adaptado da AECA, 1997

[2] Nicolau *et al.* (2004) consideram esta situação excepcional.

Note-se, porém, que ao contrário do sector privado em que grande parte dos custos das organizações tendem a variar directamente com a produção, na maioria das organizações do sector público, os custos são discricionários, sendo normalmente fixados no início do período (aquando da elaboração dos orçamentos) e frequentemente não têm nenhuma relação óbvia com o nível de actividade (Jones e Pendlebury, 1996).

A imputação dos custos indirectos efectua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, "após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes". Da leitura do plano, depreende-se que os custos indirectos devem ser repartidos em função do método de base única. Nesta matéria, partilhamos a opinião de Díaz e Dopico (2003) quando consideram que a melhor chave de repartição é aquele factor que melhor se correlaciona, do ponto de vista estatístico, com o objecto de custo e com o *output*, sempre que se trate de objectos de custos que sejam centros, a escolha do número de horas de trabalho dos funcionários é uma boa base, contudo esta opção pode divergir de caso para caso.

No diploma que aprova o POCAL está subjacente a necessidade de utilizar o Sistema de Custeio Total. A utilização deste sistema é benéfica na medida em que, segundo o IFAC (2000), a exclusão de certos elementos de custo da definição de custo completo pode afectar negativamente a utilidade da informação deste sistema de custeio. É neste sentido que Evans e Bellamy (1995) referem que o Sistema de Custeio Total é o que proporciona informação mais completa para o auxílio da tomada de decisão.

3. INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

3.1 Selecção da amostra e recolha de dados

O principal objectivo desta comunicação consiste em verificar se os Municípios e os Serviços Municipalizados já têm implementado um sistema de Contabilidade de Custos que cumpra as regras estipuladas pelo POCAL. Pretendemos, também, analisar o estado de implementação deste ramo da contabilidade nas Empresas Municipais que se regem pelo POC das empresas privadas e não pelo POCAL, tal como as outras entidades. Procuramos, ainda, testar cientificamente três hipóteses que relacionam a implementação da Contabilidade de Custos com a tipologia, localização geográfica e dimensão das entidades.

Assim sendo, para o desenvolvimento do estudo empírico, optámos pela obtenção de dados através da realização de um inquérito por questionário, remetido, por correio, em Março de 2005.

O questionário é constituído por 3 partes. A primeira parte versa sobre a análise da instituição, a segunda parte inclui questões relacionadas com a implementação do Sistema de Contabilidade de Custos e a terceira visa averiguar questões relacionadas com a fixação das tarifas e preços. Neste trabalho, apenas analisamos a primeira e a segunda parte do questionário, que inclui questões onde pretendemos aferir se as instituições já implementaram, ou não, o sistema de Contabilidade de Custos. Para as instituições que já têm um sistema de Contabilidade de Custos, procurámos analisar quais as regras que estão a ser seguidas no seu funcionamento.

Assim, optamos por analisar todas as entidades supra referidas, pertencentes à região Norte do país. Para a recolha da informação, relativa à nossa população, recorremos ao manual "Administração Local em Números – 2001". Este documento apresenta uma listagem de todos os Municípios, Serviços Municipalizados e Empresas

Municipais, entre outras espécies de autarquias que, àquela data, existiam em Portugal.

O questionário foi enviado a 86 Municípios, 7 Serviços Municipalizados e 8 Empresas Municipais. Do total destes 101 questionários enviados, obtivemos 54 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta de, aproximadamente, 53%. O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, versão 11.5, e ao programa Microsoft *Excel*. Para a investigação dos dados recorremos à análise univariada e à análise bivariada.

3.2 Apresentação e análise dos resultados

3.2.1 Caracterização da amostra

Tendo em conta que cada uma das entidades em estudo tem características particulares, procuramos, numa primeira fase, efectuar a sua caracterização, atendendo a um conjunto de variáveis relacionadas com a sua tipologia, número de habitantes, número de utentes e localização geográfica.

A - Tipologia

Relativamente à tipologia, tal como se pode verificar no quadro n.º 2, obtivemos resposta de 44 Municípios, 5 Serviços Municipalizados e 5 Empresas Municipais. Apesar dos grupos, que caracterizam a amostra utilizada neste estudo prático, não serem homogéneos (o número de Municípios em análise é substancialmente superior ao número de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais), cumpre-nos, contudo, destacar que 81,5% das instituições que irão ser analisadas são Municípios. Comparando cada uma das entidades individualmente é possível verificar que, no caso dos Municípios, a taxa de resposta é de 51,2%; nos Serviços Municipalizados obtivemos resposta de 71,4% das entidades que compõem a amostra; e no caso das Empresas Municipais a taxa de resposta foi de 62,5%.

Quadro n.º 2: Distribuição do n.º de entidades da amostra e do n.º de entidades respondentes por tipologia

Tipologia	Entidades (Amostra)		Entidades (respondentes)		%Tipologia
	N	%	N	%	
Municípios	86	85,1	44	81,5	51,2
Serviços Municipalizados	7	6,9	5	9,3	71,4
Empresa Municipais	8	7,9	5	9,3	62,5
Total	**101**	**100**	**54**	**100**	**53,5**

B - Entidades respondentes caracterizadas por NUTS III

Em termos de localização geográfica, analisámos as entidades, que como já focámos pertencem à região norte do país, por NUTS III[3], sendo possível constatar que o maior número de instituições concentra-se no

[3] A sigla NUTS III é utilizada para designar as unidades de terceiro nível da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos. A NUTS III é "constituída por 30 unidades das quais 28 no continente, com delimitação constante no Decreto-lei n.º 244/2002, de 5 de Novembro, e duas correspondentes aos territórios da Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores" (Ministério das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente (MCOTA), 2004: 13).

Grande Porto (20,4%), seguindo-se o Douro (18,5%) e o Ave e o Tâmega que agregam cada um deles 14,8% do total das instituições respondentes (quadro n.º 3).

Quadro n.º 3: Entidades caracterizadas por NUTS III

NUTS III	N	%
Grande Porto	11	20,4
Douro	10	18,5
Ave	8	14,8
Tâmega	8	14,8
Minho-Lima	7	13,0
Alto Trás-os-Montes	5	9,3
Cavado	4	7,4
Entre Douro e Vouga	1	1,9
Total	**54**	**100,0**

C - Dimensão das organizações

As autarquias portuguesas integram instituições de diferentes dimensões. Assim, procurámos analisar a dimensão das entidades inquiridas através de uma questão relacionada com o número de habitantes – no caso dos Municípios - e com o número de utentes, no caso dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais. 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.

Perante estes critérios definidos, é possível constatar que 45,5% das entidades respondentes são pequenos Municípios, 40,9% médios e apenas 13,6% referem-se a grandes Municípios (quadro n.º 4). No que concerne aos Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais, apesar de considerarmos, para aferir acerca da sua dimensão, o número de utentes que são abrangidos pela sua actividade, usámos o mesmo critério já referido para os Municípios. Com efeito, as entidades com menos de 20 000 utentes são consideradas pequenas, as que compreendem um número de utentes que varia entre os 20 000 e os 100 000 serão consideradas médias, e as que têm um número de utentes superior a 100 000 serão referenciadas como de grande dimensão. Como podemos verificar no quadro n.º 5, 50% das entidades analisadas são de média dimensão, existem 2 entidades de pequena dimensão e outras duas de grande dimensão, o que representa em cada caso uma percentagem de 25% do total de instituições em análise. Duas entidades não responderam a esta questão.

Quadro n.º 4: Distribuição dos Municípios em função do número de habitantes

Número de Habitantes	N	%

<=20 000	20	45,5
20 001-100 000	18	40,9
>=100 001	6	13,6
Total	**44**	**100**

Quadro n.º 5: Distribuição dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais em função do número de utentes

Número de utentes	N	%
<=20 000	2	25
20 001-100 000	4	50
>=100 001	2	25
Total	**8**	**100**

3.2.2 O sistema de contabilidade de custos: principais regras implementadas

Neste ponto do nosso estudo iremos apresentar os resultados relativos ao grau de implementação da Contabilidade de Custos e às principais regras utilizadas, pelas várias entidades, que já têm este sistema implementado, mesmo que não na totalidade.

Relativamente à implementação da Contabilidade de Custos, foi possível constatar que dos Municípios em análise (44 no nosso estudo) a maioria ainda não implementa este ramo da Contabilidade (68,2%). No que se refere aos Serviços Municipalizados, todas as entidades respondentes implementam este sistema, mas, tal como se verificou nos Municípios, apenas o fazem de forma parcial. No caso das Empresas Municipais, 40% já implementam totalmente a Contabilidade de Custos e outros 40% ainda não deram início a esse processo.

Relativamente à data em que começou a ser implementado o sistema de Contabilidade de Custos, um inquirido de um Serviço Municipalizado referiu que utilizam este sistema desde a data da criação da instituição; outro Serviço Municipalizado utiliza este sistema desde 1986. Sete instituições já trabalham a informação analítica desde 2002, o que corresponde a 31,8% dos casos em análise (22 nesta parte do questionário). No ano de 2000 e no ano de 2004, começaram a implementar o sistema de Contabilidade de Custos seis instituições, três em cada ano. Nos anos de 2001, 2003 e 2005 duas entidades, em cada ano, foram implementando este sistema. Apenas um inquirido não respondeu a esta questão. Estes resultados, quando comparados com os observados por Bagur e Boned (2005), confirmam que em Portugal o processo de implementação do sistema de Contabilidade de Custos é mais recente. Estes autores constataram que 55% das câmaras catalãs já implementaram este sistema de contabilidade há mais de 10 anos.

Contudo, não nos é indiferente o facto de 63,6% das instituições só terem começado a implementar o sistema de Contabilidade de Custos a partir do ano de 2002. Com efeito, nas entidades sujeitas ao POCAL, é a partir desse ano que se torna obrigatória a implementação dos três sistemas de contabilidade. Para as empresas privadas, sujeitas ao POC, é a partir do ano de 2003 que o DL n.º 72/03, que altera o DL n.º 44/99, vem reforçar a necessidade de utilização do Sistema de Inventário Permanente e da elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções.

Na realidade, qualquer sistema de contabilidade para ser correctamente estruturado tem de ter por base adequados suportes teóricos e técnicos. A observação dos resultados do questionário, permitiu constatar que o Decreto-lei n.º 55-A/99, que aprova o POCAL, é utilizado como referência da implementação do sistema de Contabilidade de Custos em 72,7% das instituições analisadas. Como é normal, todas as entidades que utilizam este diploma são Municípios e Serviços Municipalizados, sendo este Decreto-lei uma referência em todos os Municípios e apenas utilizado como base de trabalho em 40% dos Serviços Municipalizados. De salientar, porém, que os manuais que versam sobre a Contabilidade de Custos em termos gerais, mas mais vocacionados para o sector privado, constituem uma referência para 8 entidades, o que corresponde a uma percentagem de 36,4% dos casos. A maioria das entidades que utilizam estas regras (66,7%) são Empresas Municipais. As duas entidades que têm por base o Decreto-lei n.º 226/93, de 22 de Junho, são, como não poderia deixar de ser, Serviços Municipalizados, tendo em conta que este Decreto-lei já obrigava à implementação da Contabilidade de Custos. Dois inquiridos referiram que eram utilizadas outros diplomas (Código Administrativo, com as necessárias adaptações, e regras do POC).

No que concerne à forma de apuramento de custos, verificou-se que a maioria dos Municípios e dos Serviços Municipalizados e a totalidade das Empresas Municipais apuram os custos por centros de custos, descurando, deste modo, o apuramento de custos por bens e serviços. Nas Empresas Municipais não nos surpreende na medida em que não existem regras concretas. Nas outras entidades não deixa de ser curioso, atendendo a que o POCAL não estipula este tipo de apuramento de custos. De facto, mencionamos na revisão de literatura que o apuramento de custos por centros de custos (utilização de modelos orgânicos) é defendido pelo FASAB (1995), Hernández e Boy (1997), AECA (1997), Carrillo (1999), pela IFAC (2000) e por Bernardes (2001). Assim sendo, parece-nos que existe, relativamente a esta matéria, uma lacuna no POCAL, quando se verifica que na realidade muitas entidades apuram os custos desta forma.

Foi possível constatar que 38% das entidades analisadas utiliza o método das secções homogéneas. Contudo, verificámos que 50% das instituições que apuram os custos por centros, não têm em conta as regras inerentes à utilização do método referido. Este resultado é similar ao observado nas câmaras catalãs por Bagur e Boned (2005). Estes autores concluíram que 55% destas entidades não faziam a distinção entre centros de custos principais e auxiliares. Deste modo, ao contrário do que se verifica no Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais, que estabelece que o apuramento de custos deve ser efectuado por centros de custos, utilizando para o efeito o método das secções homogéneas, na Administração Local, pelo menos na prática, nem todos os inquiridos têm em conta esta regra (IGIF, 2000).

A maioria das entidades reclassifica os custos em directos e indirectos e utiliza o Sistema de Custeio Total de acordo com o que é estipulado pelo POCAL e pela maior parte dos planos sectoriais. Contudo, o facto de 35% dos inquiridos também afirmarem que utilizam o Sistema de Custeio Directo, confirma a opinião de Margerin e Ausset (1990) que mencionam que actualmente os especialistas da gestão pública têm dado cada vez mais importância à utilização de métodos de custos parciais.

Das instituições que imputam custos indirectos, a maioria utiliza o método de base única. Com efeito, apesar deste método ser recomendado, para as entidades sujeitas ao POCAL, a opção pela utilização do método de base múltipla parece-nos ser a mais acertada, pois este método permite uma imputação mais correcta dos custos.

No final do questionário, foi colocada uma pergunta aberta para que os inquiridos fizessem os comentários adicionais que entendessem oportunos. Um inquirido de um Município do Minho-Lima referiu que apesar de ainda não terem implementado a Contabilidade de Custos, já têm a funcionar um centro de custos para o programa rede social e que pretendem no futuro apurar os custos de outros centros de custos. Referiu ainda que a Contabilidade de Custos não foi implementada, na instituição na qual ele labora, pois o pessoal encarregue do seu preenchimento tem um nível de habilitações muito baixo. Ainda segundo este inquirido, é necessário sensibilizar os dirigentes para estes afectarem recursos humanos suficientes para a efectiva implementação deste ramo da contabilidade.

Por sua vez, num Município do Ave o inquirido lamentou o facto de ainda não existir um suporte informático adequado para a implementação da Contabilidade de Custos, o que na sua opinião torna extremamente complexa a tarefa da operacionalização deste sistema.

Noutro Município do Ave, o respondente explicou que apesar de já terem sido criados alguns mapas de Contabilidade de Custos, estes ainda são usados de forma muito básica devido à extrema complexidade da sua utilização numa organização tão complexa como o é um Município.

Ainda noutro Município da região do Ave, apesar de terem respondido que não utilizavam a Contabilidade de Custos (nem mesmo parcialmente), o inquirido referiu que praticamente em todos os documentos de despesa - seja despesa corrente ou de capital -, a entidade associa uma classificação analítica com base num plano de contas de classe 9, que está dividido de acordo com o organograma do Município. No entanto, na sua opinião, não se retira grande informação de gestão de custos e muito menos de proveitos e de resultados.

Num Município da região do Tâmega, em que foi assinalado que o sistema de Contabilidade de Custos tinha sido implementado, mas de forma parcial, o inquirido esclareceu que estão a caminhar para a implementação total do POCAL, mas que esta é extremamente complexa de atingir, daí ter reforçado a importância “de se ir por partes”.

Outro inquirido de um Município do Douro esclareceu que, no seu entender, o POCAL “não é suficientemente esclarecedor relativamente às dúvidas que surgem no dia-a-dia, no que concerne à configuração da Contabilidade Analítica”.

Num Serviço Municipalizado em que a Contabilidade de Custos já é implementada de forma parcial, esclareceram-nos que estes serviços sempre tiveram uma Contabilidade Industrial/Custos/Analítica tendo, contudo, este sistema de contabilidade sofrido adaptações ao longo dos anos. Neste momento, o inquirido referiu que a adaptação em termos de POCAL ainda não está feita, porém, esse processo será iniciado brevemente.

Um inquirido de uma Empresa Municipal referiu que, na sua opinião, um sistema de Contabilidade de Custos deve ir de encontro às necessidades de gestão, deve ser mais ou menos desagregado consoante essas necessidades.

3.2.3 Análise das hipóteses em estudo

Neste sub-ponto do nosso trabalho, testamos as hipóteses formuladas para a nossa investigação. Quando se violam os pressupostos de aplicação do teste Qui-quadrado, apenas temos o cuidado de fazer uma mera análise descritiva, não sendo possível extrapolar para o universo as conclusões daqui retiradas.

3.2.3.1 Relação entre a tipologia das entidades e a implementação de sistemas de contabilidade de custos

Os Serviços Municipalizados, já antes da aprovação do POCAL, eram abrangidos pelo Decreto-lei n.º 226/93, de 22 de Junho que mencionava a necessidade de implementar a Contabilidade de Custos. Por sua vez, nos Municípios, a implementação deste subsistema de contabilidade só se tornou obrigatória a partir do ano de 2002, em virtude das regras estipuladas pelo POCAL. As Empresas Municipais elaboram as suas contas segundo as regras do POC que não torna obrigatória a Contabilidade de Custos, nem estabelece nenhuma regra concreta para a sua implementação, apenas refere que a classe 9 será utilizada para esse efeito. Contudo, o Decreto-lei n.º 44/99[4] veio tornar obrigatória a adopção do Sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções para as empresas que ultrapassem 2 dos 3 limites definidos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais, o que obriga algumas destas entidades a adoptarem um sistema de contabilidade interno.

Outro aspecto, que pode ser determinante na implementação da Contabilidade de Custos, está relacionado com as diferentes perspectivas que estas organizações têm relativamente à necessidade de obtenção de lucro. Assim, os Municípios são entidades sem fins lucrativos (não lucrativas), os Serviços Municipalizados são entidades quase não lucrativas e as Empresas Municipais podem ter como objectivo a obtenção de lucro. Deste modo, os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais podem sentir uma maior necessidade de implementar a Contabilidade de Custos comparativamente aos Municípios, em que o objectivo é apenas o de satisfazer as necessidades públicas locais, não existindo uma excessiva preocupação com a análise dos custos, proveitos e resultados. Perante esta diversidade de situações, procuramos analisar qual das entidades tem mais propensão para a aplicação de sistemas de Contabilidade de Custos, através da definição da seguinte hipótese:

H1: A tipologia da entidade em análise está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Considerando que a informação, da forma como separamos inicialmente, se encontra muito dispersa, resolvemos agregar os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais. A nível da implementação da Contabilidade de Custos fizemos apenas a separação entre quem já implementou - de forma parcial ou total - e quem ainda não implementou. Foi criada, assim, uma nova variável que irá ser utilizada nas análises que efectuaremos posteriormente.

Na aplicação do teste Qui-quadrado, constatamos que apesar do resultado obtido ser significativo (p-value=0,005; $\chi 2$=7,835), violou-se um dos pressupostos para a sua aplicação[5]. A violação do pressuposto deve-se ao facto de existir um número muito reduzido de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais. Não obstante, convém salientar que 68,2% dos Municípios ainda não implementaram a Contabilidade de Custos por

[4] Este Decreto foi, tal como já referimos, posteriormente alterado pelo Decreto-lei n.º 79/03, de 23 de Abril.
[5] 25% das células têm um valor esperado inferior a 5.

oposição aos 31,8% que já o fizeram. Já no caso dos Serviços Municipalizados e das Empresas Municipais, a percentagem das entidades que já implementam a Contabilidade de Custos é superior, sendo possível verificar que 80% destas instituições já têm a funcionar este sistema de contabilidade (quadro n.º 6).

Quadro n.º 6: Implementação da Contabilidade de Custos nos Municípios e nas restantes entidades

			Implementação da Contabilidade de Custos		**Total**
			Sim	Não	
Tipologia	Municípios	Casos	14	30	44
		% Tipologia	31,8%	68,2%	100,0%
	Serviços Municipalizados e Empresas Municipais	Casos	8	2	10
		% Tipologia	80,0%	20,0%	100,0%
Total		Casos	22	32	54
		% Tipologia	40,7%	59,3%	100,0%

3.2.3.2 Relação entre a dimensão das entidades e a implementação de sistemas de contabilidade de custos

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 da hipótese formulada nestes termos:

H1: Existe associação entre a dimensão da entidade e a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Para o estudo desta hipótese, efectuámos uma análise parcial para os Municípios e outra para os Serviços Municipalizados e Empresas Municipais, uma vez que a variável utilizada para medir a dimensão nos Municípios foi o número de habitantes, e nos Serviços Municipalizados e Empresas Municipais foi o número de utentes. Assim, resolvemos comparar os Municípios com mais de 60 000 habitantes com os que têm um número de habitantes inferior a 60 000[6]. No entanto, verificamos que apesar do teste Qui-quadrado associado a estas duas variáveis atestar um nível de significância de 0,03, viola-se um dos pressupostos da sua aplicação, tornando os resultados inconclusivos relativamente à existência de associação entre as variáveis.

Ressalte-se, contudo, que no caso dos Municípios com um maior número de habitantes (mais de 60 000) a maioria já tem a funcionar um sistema de Contabilidade de Custos. Analisando os Municípios de menor dimensão, constata-se que 76,5% ainda não implementou a Contabilidade de Custos por oposição aos 23,5% que

[6] Tal como na hipótese anterior, também neste caso tivemos que agrupar as entidades de forma diferente da inicialmente estipulada (pequenos, médios e grandes municípios).

já têm este sistema operacional (ver quadro n.º 7). Estes resultados parecem-nos ser um indicador claro que os Municípios de maior dimensão têm mais propensão para operacionalizar modelos de Contabilidade de Custos. Seria interessante em estudos futuros replicar este estudo só para os Municípios de grande e média dimensão para verificar se existem grandes diferenças entre eles.

Quadro n.º 7: Implementação da Contabilidade de Custos por número de habitantes

			Implementação da Contabilidade de Custos		**Total**
			Sim	Não	
Número de habitantes	Até 60000	Casos	8	26	34
		% Número de habitantes	23,5%	76,5%	100,0%
	Mais de 60000	Casos	6	4	10
		% Número de habitantes	60,0%	40,0%	100,0%
Total		Casos	14	30	44
		% Número de habitantes	31,8%	68,2%	100,0%

No que se refere aos Serviços Municipalizados e às Empresas Municipais, o teste Qui-quadrado não nos permite, dada a reduzida dimensão da amostra, retirar qualquer conclusão acerca da relação da dimensão destas entidades com a implementação da Contabilidade de Custos. Todavia, foi possível constatar que nos Serviços Municipalizados e nas Empresas Municipais de menor dimensão, 60% das entidades já implementaram a Contabilidade de Custos. Nos de maior dimensão (mais de 60 000 utentes) todas as entidades já têm a funcionar um sistema de contabilidade desta natureza. Com efeito, também desta leitura descritiva não se conseguem retirar grandes ilações.

3.2.3.3 Relação entre a localização geográfica e a implementação de sistemas de contabilidade de custos

Efectivamente, a população tende a concentrar-se em maior número no litoral, sendo também aqui que se localiza o maior número de Municípios e, como tal, de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais. 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 instituições dispostas a realizarem cursos de formação profissional relacionados com a temática em estudo. Desta forma, procuramos 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:

H2: A localização geográfica está directamente relacionada com a implementação de sistemas de Contabilidade de Custos

Perante a dispersão da amostra pelas diferentes NUTS III, inicialmente consideradas, resolvemos agrupar as NUTS III do Litoral (Minho-Lima; Cávado e Grande Porto) e compará-las com as restantes NUTS III do norte

do país (Ave; Tâmega; Entre Douro e Vouga; Douro; Alto Trás-os-Montes). 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, obtendo como resultado, para um grau de liberdade e para um nível de significância de 5%, um valor significativo (p-value=0,023; $\chi 2$=5,178), é possível concluir que existe associação entre a localização geográfica 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 de Cramer=0,31). O quadro n.º 8 apresenta a súmula dos testes estatísticos realizados.

Deste modo, é possível constatar, pela observação do quadro n.º 9, que é nas NUTS III do litoral que maioritariamente se implementa a Contabilidade de Custos, 59,1% das entidades já têm implementado este sistema de contabilidade contra apenas 28,1% das NUTS III do Interior. Por sua vez, nas restantes NUTS III do interior, a percentagem da não implementação é de 71,9% por oposição aos 40,9% das NUTS III do Litoral.

Quadro n.º 8: Testes estatísticos para análise da relação entre a localização geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos

	Valor	**Nível de Significância**
Qui-quadrado de *Pearson*	5,178	0,023
V de *Cramer*	0,31	0,023
Número de casos válidos	54	

Quadro n.º 9: Implementação da Contabilidade de Custos por NUTS III

			Implementação da Contabilidade de Custos		**Total**
			Sim	Não	
Localização Geográfica	NUTS III Litoral	Casos	13	9	22
		% NUTS III	59,1%	40,9%	100,0%
		Resíduo ajustado padronizado	2,3	-2,3	
	Restantes NUTS III	Casos	9	23	32
		% NUTS III	28,1%	71,9%	100,0%
		Resíduo ajustado padronizado	-2,3	2,3	
Total		Casos	22	32	54
		% NUTS III	40,7%	59,3%	100,0%

CONCLUSÃO

Com a aprovação do POCAL, a Contabilidade de Custos tornou-se obrigatória para as autarquias locais e entidades equiparadas. Neste sentido, para que existam critérios comuns ao apuramento de custos das várias entidades, este diploma estipula uma série de regras para a operacionalização deste sistema contabilístico.

Aponta, deste modo, para a reclassificação dos custos em directos e indirectos, estipulando ainda normas para a imputação dos custos indirectos. A nível dos sistemas de custeio utilizados na imputação dos custos, depreende-se da leitura do plano que o sistema que deve ser utilizado é o total.

Contudo, apesar do POCAL conter várias regras, pelo menos comparativamente ao POCP e ao próprio POC, quando se tenta perceber como é que a Contabilidade de Custos deve ser elaborada de forma a cumprir os objectivos que para ela foram estabelecidos, a leitura do diploma torna-se, por vezes, insuficiente face à realidade das autarquias.

O estudo empírico realizado permitiu-nos, verificar que aproximadamente 40% das instituições já iniciou o processo de operacionalização de um sistema de Contabilidade de Custos. Verificámos, que as entidades que já deram início a este processo, maioritariamente utilizam as regras previstas no Decreto-lei n.º 54-A/99, reclassificam os custos em directos e indirectos, utilizam o sistema de custeio total e o método de base única, de acordo com o estipulado no plano. Contudo, apesar de não estar previsto no plano, têm uma maior tendência para apurar os custos por centros de custos, comparativamente com o apuramento de custos por funções e por bens e serviços.

Embora não se possam retirar conclusões para a população, verificámos que os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais têm maior tendência para a implementação deste ramo da contabilidade do que os Municípios.

Da análise da segunda hipótese em investigação, relativa à relação da dimensão com a implementação da Contabilidade de Custos, constatámos que nos Municípios de menor dimensão a maioria ainda não implementa a Contabilidade de Custos, contrariamente às entidades de grande dimensão que, maioritariamente, já deram início a este processo. Este resultado demonstra que a existência de um maior número de recursos humanos, financeiros e materiais nestas entidades funciona como um impulsionador da implementação de novos sistemas, como é o caso da Contabilidade de Custos.

Relativamente à terceira hipótese, verificámos que 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 localização geográfica e a implementação da Contabilidade de Custos. Foi possível constatar que é nas NUTS III 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 melhores condições a nível sócio-económico, geográfico, cultural, entre outras.

Perante estes dados, defendemos que o sistema de Contabilidade de Custos, previsto no POCAL, apresenta uma série de mecanismos que permitem a normalização das regras e procedimentos para o apuramento dos custos. Contudo, tal como defende Pettersen (2001), as reformas nos sistemas de gestão no sector público são processos extremamente complexos. Deste modo, entendemos que o grau de implementação do sistema ainda não é o desejável, apesar de reconhecermos o trabalho até agora desenvolvido pelas entidades objecto de estudo, que se deparam na prática com a dificuldade de implementar um modelo inovador, mas extremamente útil para a gestão diária destas organizações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. (1997): *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento n.º 15. Madrid: AECA.

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

BERNARDES, A.F. (2001): *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*. Coimbra: CEFA.

CARRILLO, D. (1999): "Análisis, Cálculo y Control del Coste de los Servicios Públicos Municipales", *Técnica Contable, n.º 607*, pp. 542–558.

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

DECRETO-LEI n.º 79/03, de 23 de Abril – *Primeira alteração ao DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro.*

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

DECRETO-LEI n.º 44/99, de 12 de Fevereiro – *Torna obrigatória a adopção do Sistema de Inventário Permanente, a elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, bem como a definição dos elementos básicos que a listagem do inventário físico das existências* deverá conter.

DECRETO-LEI n.º 232/97, de 3 de Setembro – *Aprova o POCP*.

DECRETO-LEI n.º 226/93, de 22 de Junho – *Regime de contabilidade dos Serviços Municipalizados e das federações de Municípios.*

DÍAZ, A.L.; DOPICO, I.B. (2003): "Contabilidad Analítica del Sector Público en España: situación actual y perspectivas. Presentación Del Proyecto "Escudo"", *in* Estudios Académicos de Contabilidad, pp. 577-602.

DIRECÇÃO GERAL DAS AUTARQUIAS LOCAIS. (2001): "Administração Local em números 2001", *in* http://www.dgaa.pt/livro/livro_geral.htm, acedido em 19/12/2004.

EVANS, P.; BELLAMY, S. (1995): "Performance evaluation in the Australian public sector - The role of management and cost accounting control systems", *International Journal of Public Sector Management, Vol. 8, n.º 6*, pp. 30-38.

FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*. (1995), *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government*, SFFAS n.º 4, FASB.

HERNÁNDEZ, A.; BOY, J. (1997): "La Contabilidad Analítica en el Sector Público", *Actualidad Financiera. 2º Trim., número monográfico*, pp. 57-72.

IFAC - *International Federation Accountants*. (2000): *Perspectives on Cost Accounting for Governments – International Public Sector Study*, Study 12. New York: IFAC.

IGIF - Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde. (2000): *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais*. 2.ª Edição. Lisboa: Ministério da Saúde.

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

JULVE, VICENTE M.; VALLES, ROBERTO E.; BENAU, M.ª ANTONIA G.; INCHAUSTI, BEGOÑA G.; FELIU, VICENTE M.; TOMAS; ANTONIO S.; SALVADOR, VICENTE S.; PASTOR, MANUEL V. (1994): *Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España*. Valencia: Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas.

MARGERIN, J.; AUSSET, G. (1990): *Contabilidade Analítica - utensílio de gestão; ajuda à decisão*. Lisboa: Ediprisma – Edições em gestão.

Ministério das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente (MCOTA). (2004): *Finanças Locais – aplicação em 2004*, MCOTA. Lisboa: Direcção Geral das Autarquias Locais.

NICOLAU, J.; CORREIA, F.A.; PORTELA, R. (2004): *POCAL: Contabilidade de Custos*. Santarém: Edição ATAM (Associação dos Técnicos Administrativos Municipais).

PETTERSEN, I. (2001): "Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects", *The European Accounting Review, Vol. 10, n. º 3*, pp. 561-581.