

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE  
CUSTOS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**João Baptista da Costa Carvalho**

Universidade do Minho e Instituto Politécnico do Cávado e do Ave  
(Portugal)

**Maria José da Silva Fernandes**

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal)

**Patrícia Agostinha Gomes**

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal)

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NOS  
MUNICÍPIOS PORTUGUESES**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

O principal objectivo deste trabalho consiste em analisar e perceber a mudança ocorrida no sistema de informação contabilística dos municípios Portugueses, nomeadamente através do grau de desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC). A introdução do controlo e da contabilidade de gestão no sector público e a preocupação com a *performance measurement*, como consequência das iniciativas da *New Public Management* (NPM), estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos anos, no sistema de contabilidade pública em geral, nomeadamente no governo local. Quais as características dos municípios que decidiram adoptar o SCC e com que extensão este se encontra implementado? Pretende-se analisar ainda alguns factores que possam determinar a implementação do SCC nos municípios Portugueses como o quadro legislativo actual, a dimensão, a autonomia financeira e o nível de competitividade política. A análise empírica baseia-se nos resultados obtidos através da aplicação do método do inquérito por questionário a todos os municípios Portugueses (308 municípios). Os resultados evidenciam que cerca de 48% dos respondentes já adoptaram o SCC, embora o seu grau de implementação seja ainda moderado. A pressão exercida pelo quadro legal em vigor, nomeadamente o POCAL, a NLFL e o RGTAL, justifica que a maioria dos municípios tenha adoptado este novo sistema de controlo e de informação contabilística apenas nos últimos anos, sendo de prever uma evolução bastante positiva a curto prazo tendo em conta a grande importância que os respondentes atribuíram a esta informação para a melhoria do processo de decisão. A dimensão das entidades constitui um factor significativo no modelo.

## Introdução

Os sistemas de controlo e de contabilidade de gestão, como o *Balanced Scorecard*, o ABC, o TQM, o *benchmarking*, entre outros, têm desempenhado um papel crucial no processo de tomada de decisão de qualquer organização, seja pública ou privada, constituindo importantes instrumentos de gestão estratégica para ambientes cada vez mais competitivos e incertos. O sector público, essencialmente após o paradigma da NPM, tem sofrido pressões no sentido de reduzir os custos, e, simultaneamente, aumentar a qualidade dos serviços prestados. Por outro lado, o governo local tem aumentado a sua intervenção na comunidade assumindo, por isso, um papel preponderante na prestação de bens e serviços públicos mais próximos da sociedade. Paralelamente, os municípios têm sido fortemente pressionados no sentido de se tornarem mais eficientes e eficazes, proporcionarem um serviço de maior qualidade e promoverem a transparência e a accountability (Hood 1991; 1995; Broadbent e Guthrie, 1992; Osborne e Gaebler 1993; Dunleavy e Hood 1994; Barberis, 1998). Face ao contexto de mudança organizacional e do novo paradigma de gestão pública, a mudança do sistema de contabilidade pública era inevitável. Essa mudança tem ocorrido de uma forma geral na maioria dos países, embora a ritmos diferentes (Hood, 1995; OCDE, 2004 e 2005), e tem suscitado o interesse de vários académicos para a realização de estudos científicos sobre a mudança ocorrida no sistema de contabilidade pública nos últimos anos (Broadbent e Guthrie 1992; Broadbent 1999; Yamamoto 1999; Lapsley 1999; Lapsley e Pallot 2000; Pettersen 2001; Bogt, 2004 e 2008; Jackson e Lapsley 2003; Lapsley e Wright 2004; van Helden 2005).

O sistema de contabilidade tradicional dos municípios portugueses assentava no princípio de caixa e tinha como única preocupação o controlo e o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental. A informação contabilística proporcionada não permitia saber se os recursos estavam a ser eficientemente alocados, se os objectivos estavam a ser atingidos, quanto custava cada bem ou serviço e qual o património da entidade. Em traços gerais, não informava sobre a situação económico-financeira das entidades. Em resposta a estas limitações durante a década de 90 dá-se a reforma da contabilidade pública em Portugal, que visa uma maior transparência das contas públicas e introduz um maior rigor na informação contabilística prestada pelos serviços públicos, sejam eles da Administração Central, Regional ou Local, baseado no princípio do acréscimo ou da especialização.

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) constitui o marco de viragem no sistema contabilístico dos municípios em Portugal, nomeadamente no estabelecimento da obrigatoriedade para implementar um sistema de contabilidade de custos orientado para as actividades e *outputs*. Contudo, apesar do POCAL prever o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de custos para os municípios Portugueses, não foi definida uma estrutura *standard* bem como um conjunto de práticas e procedimentos para permitir uma maior facilidade no processo de implementação. Por outro lado, não foram criados mecanismos de controlo à execução deste subsistema de informação contabilística e ao respectivo efeito que deveria ter no âmbito da prestação de contas, pelo que os municípios têm focado a sua atenção no desenvolvimento da informação patrimonial e orçamental, tendo descurado o desenvolvimento da contabilidade de custos desde a aprovação do diploma (Carvalho *et al.*, 2006; Fernandes *et al.*, 2006; Jorge *et al.*, 2006; Jorge *et al.* 2007; Carvalho, 2009).

Neste contexto, os autores desenvolvem, neste trabalho, uma análise empírica que procura evidenciar o grau de desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses, bem como discutir alguns factores que possam explicar as divergências encontradas no grau de implementação do SCC nas diferentes entidades.

De forma a alcançar os objectivos propostos, estruturou-se o artigo em seis secções. O papel da contabilidade de gestão no sector público no âmbito das iniciativas da NPM e a consequente mudança no sistema tradicional de informação contabilística é abordado na primeira secção. Segue-se a abordagem das principais reformas levadas a cabo no sistema contabilística dos municípios Portugueses nos últimos 20 anos. O estudo empírico, nomeadamente a definição da metodologia de investigação utilizada, a caracterização da amostra, as estatísticas descritivas bem como o resultado da análise bivariada que procura evidenciar um conjunto de factores com poder explicativo na ADOÇÃO e IMPLEMENTAÇÃO do SCC são apresentados nas secções seguintes. Por fim, apresentam-se as principais conclusões, as limitações do estudo bem como algumas sugestões para investigação futura.

## **1. A Contabilidade de gestão no contexto da New Public Management**

Com o paradigma da NPM defende-se a introdução de instrumentos de gestão privada no sector público, a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder, a orientação para o cliente, a racionalização dos recursos, a medida do desempenho orientada para os outputs e outcomes e o conceito do *value for money* (Hood, 1995; Osborne; Gaebler, 1993; Dunleavy; Hood, 1994). O contexto de globalização e a era das tecnologias conduzem a mudanças no sistema de informação contabilística tradicional, devendo o actual sistema satisfazer novas necessidades de informação por parte dos utilizadores (Burns e Scapens 2000; Burns e Vaivio 2001).

Em consequência deste paradigma, várias reformas têm sido levadas a cabo na Administração Pública, nomeadamente em termos do sistema de contabilidade vigente, uma vez que este deve proporcionar informação estratégica e útil ao processo de tomada de decisão das organizações. Como refere Jones e Pendlebury (1992), a introdução do planeamento estratégico e do controlo de gestão no sector público é uma tentativa de dar resposta às necessidades de informação das organizações modernas. A informação contabilística e os seus desenvolvimentos, após a NPM, surgiram em prol de uma maior visibilidade da *accountability* (Guthrie *et al.*, 1999) e de uma maior clareza e transparência das contas públicas. É a insuficiência do modelo tradicional que leva ao surgimento da contabilidade de gestão (Johnson e Kaplan 1987), cujo principal papel é fornecer informação relevante para a tomada de decisão (Burns e Scapens, 2000; Kaplan e Norton, 1992; Kaplan, 2001). A contabilidade não pode resumir-se a um conjunto de regras e rotinas organizacionais mas antes deve evoluir e acompanhar a mudança organizacional (Burns e Scapens 2000). Pettersen (2001) refere-se à contabilidade de gestão como a evolução que o sistema contabilístico tradicional sofreu nos últimos tempos para dar resposta às exigências de informação mais transparente e completa. A contabilidade de gestão é “parte integrante do processo de gestão relativa à identificação, apresentação e interpretação da informação usada para formular estratégias, planear e controlar actividades, tomar decisões, otimizar o uso de recursos, informar os *stakeholders* e outras entidades externas, informar os empregados e salvaguardar activos” (Jones e Pendlebury 1992: 13).

Deste modo, a contabilidade de gestão é um instrumento de comunicação da informação, interna e externa, necessária para uma melhor adaptação ao contexto de mudança em que as organizações se inserem (Atkinson *et al.*, 1997). Existe uma forte interligação entre a mudança organizacional e a evolução do sistema de informação contabilística, sendo a contabilidade de gestão o resultado de uma mudança recente das organizações em geral que trouxe maiores exigências da informação contabilística produzida (Atkinson *et al.* 1997; Vaivio 1999; Burns 2000; Burns e Scapens 2000; Lapsley e Pallot 2000; Burns e Vaivio 2001).

Lapsley e Pallot (2000), num estudo comparativo entre o governo local Escocês e Nova Zelândês, concluíram que as práticas da contabilidade de custos influenciam o processo de mudança organizacional, onde o impacto da NPM constituiu o principal impulsionador da reforma, principalmente na Nova Zelândia. Jackson e Lapsley (2003) estudaram a utilização das técnicas da contabilidade de gestão no sector público, tendo verificado, relativamente às técnicas de custos, que o método ABC (Activity-Based-Costing) é o mais utilizado, essencialmente na área da saúde, notando-se, nos últimos anos, uma grande preocupação com a medida de desempenho e com o desenvolvimento de indicadores de gestão.

Assim, o desenvolvimento de uma Administração Pública moderna implica a introdução de instrumentos de gestão estratégica e de medidas de desempenho orientadas para os resultados (Brignall e Modell, 2000; Kloot e Martin, 2000; Cavaluzzo e Ittner, 2004), conduzindo à introdução, na gestão pública, da contabilidade de custos, como um importante sistema de apoio de decisão interna dos vários serviços públicos.

## **2. Mudanças no Sistema de Contabilidade dos Municípios Portugueses**

A reforma do sistema de contabilidade dos municípios Portugueses tem permitido a introdução de práticas inovadoras, as quais decorrem de um processo de reforma global do sistema de contabilidade pública, iniciado em Portugal na década de 90 com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e consequente publicação da Nova Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90). À publicação desta Lei de Bases seguiu-se a publicação de um conjunto de outros diplomas que sustentam as reformas actuais. Relativamente à administração local, a reforma do sistema contabilístico tem como marco principal a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), publicado no dia 22 de Fevereiro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99. Este novo modelo contabilístico vem permitir “a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”. Assim, para além de um subsistema de contabilidade orçamental e financeiro, este diploma obriga os municípios ao desenvolvimento de um sistema de contabilidade custos orientado para as actividades e para os *outputs* produzidos.

Esta reforma representa uma grande inovação ao nível do controlo e da contabilidade de gestão na medida em que, por força da lei, os municípios Portugueses estão obrigados a desenvolver informação sobre os custos por actividades e *outputs*. Todavia, apesar dos requisitos introduzidos pelo POCAL, na verdade não existe nenhum mecanismo de controlo à implementação e execução da contabilidade de custos uma vez que os mapas extraídos deste sistema contabilístico não fazem parte dos documentos de prestação de contas. Por outro lado, não existe uma estrutura que defina os indicadores de eficiência e de eficácia a desenvolver e a incluir no relatório e contas, com base na informação produzida pelo SCC, de forma a promover a *accountability* interna e externa. Estas circunstâncias conduzem os municípios Portugueses a enfatizarem a aplicação da contabilidade orçamental e patrimonial, desvalorizando a aplicação da contabilidade de custos desde a aprovação do POCAL (Carvalho *et al.*, 2006; Fernandes *et al.*, 2006; Jorge *et al.*, 2006; Jorge *et al.* 2007; Camões *et al.*, 2008; Carvalho, 2009; Carvalho *et al.*, 2009) situação que tende a modificar-se como desenvolveremos de seguida.

O processo de mudança do sistema contabilístico dos municípios Portugueses foi reforçado pela publicação da já referida “nova” Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro - NLFL) e pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro que estabelece o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL). Entre outras inovações, estes diplomas visam introduzir uma maior transparência à actividade pública local

desenvolvida e promover o *value for money* ao obrigarem os municípios a fundamentar, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas pelos bens e serviços prestados (n.º 2 do art. 8.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro). A justificação económica e financeira das taxas praticadas, designadamente através da determinação dos custos directos e indirectos, dos encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local, torna fundamental o desenvolvimento de um SCC por actividades e *outputs* na medida em que é necessário determinar o custo da actividade local com base no qual se definem as taxas a praticar aos cidadãos. O apuramento dos custos reais da actividade pública local revela-se um trabalho profundo e minucioso, implicando a participação activa de todos os serviços da entidade na recolha e tratamento da informação. Assim, o novo enquadramento legal, em paralelo com os requisitos já introduzidos pelo POCAL em 1999, vai necessariamente promover a implementação do sistema de contabilidade de custos.

### 3. Análise Empírica

#### *Metodologia de investigação*

Tendo por base os objectivos e as questões de investigação formuladas neste artigo, os autores desenvolveram uma análise empírica *cross section*, baseada no método do inquérito por questionário.

Os dados foram recolhidos através de um questionário enviado a todos os municípios Portugueses, durante o segundo semestre de 2008.

O questionário foi dirigido ao Director do Departamento Financeiro, podendo este delegar a resposta ao questionário ao responsável pela área da contabilidade e orçamento. Assim, garantimos que o respondente tenha um perfeito conhecimento sobre a adopção ou não do SCC e, em caso afirmativo, sobre a extensão com que este se encontra implementado.

As questões formuladas basearam-se na literatura revista sobre o controlo e contabilidade de gestão, designadamente no sector público.

A primeira questão consiste em saber se o município adoptou ou não o SCC. Assim, a análise das entidades que adoptaram o SCC baseia-se numa variável dicotómica que toma os valores 1 e 0 (1 – sim; 0 – não)

As restantes questões são, na sua maioria, baseadas numa escala do tipo *likert* de forma a captar a extensão com que o SCC está implementado, a extensão com que alguns factores determinam o processo de implementação e ainda o grau de importância que é atribuída à informação produzida pelo SCC. Para este efeito usaram-se variáveis ordinais baseadas numa escala de 5 pontos (1- nenhuma; 2- pouca; 3 – razoável; 4 – bastante; 5 – muita). Os respondentes foram ainda questionados sobre o ano em que iniciou o processo de implementação do SCC com base numa variável categórica que toma os valores 1 (se a implementação ocorreu depois de 2006), 2 se a implementação ocorreu depois de 1999 e até 2006), 3 (se a implementação ocorreu antes de 1999). Com esta variável pretende-se analisar o efeito que quadro legislativo, nomeadamente a aprovação do POCAL em 1999, e aprovação do RGTAL e da NLFL em 2006, teve no processo de implementação do SCC. De referir ainda que a versão final do questionário foi obtida após a consideração do *feedback* dado por cinco entidades distintas acerca da compreensibilidade e clareza do instrumento de medida usado.

Paralelamente foram usados outros dados disponíveis publicamente, nomeadamente a cor política dos municípios e a existência de governos maioritários, a percentagem de receitas próprias relativas a 2007 e o número total de trabalhadores a tempo inteiro (factor que mede a dimensão) foram também incluídos na análise.

Dos 308 questionários enviados foram devolvidos 130, sendo que cinco inquéritos não foram incluídos na análise por estarem incompletos ou indevidamente preenchidos. Contamos, deste modo, com uma taxa de resposta de 41% o que constitui uma amostra razoável que nos permite generalizar os resultados obtidos. De seguida apresenta-se a caracterização da amostra utilizada bem como as principais estatísticas descritivas.

### *Estatísticas descritivas*

#### a) Caracterização da amostra

A dimensão (número de trabalhadores a tempo inteiro), a percentagem de receitas próprias, a cor política e a existência ou não de maioria partidária constituem os factores utilizados para caracterizar a amostra. A análise-bivariada apresentada na secção seguinte evidencia a influência destes factores na decisão de adoptar o SCC.

De acordo com os resultados obtidos verificamos que, em média, os municípios que compõem a amostra têm 41.313 habitantes, um volume orçamental de 29 milhões de euros e 448 trabalhadores a tempo inteiro. De acordo com a Tabela 1, cerca de 60% dos municípios da amostra têm uma dimensão média uma vez que o total de trabalhadores varia entre 100 e 300. Por outro lado, cerca de 23% dos respondentes têm mais de 500 trabalhadores o que constituem entidades de grande dimensão. O número de habitantes permite confirmar a variabilidade em torno da dimensão dos respondentes uma vez que cerca de 57% dos municípios são responsáveis por uma população inferior a 20.000 habitantes, contra 10% dos municípios que têm uma população superior a 100.000 habitantes. A variável que mede o número de trabalhadores a tempo inteiro será utilizada na análise bivariada apresentada posteriormente, para testar a associação entre a adopção do SCC e a dimensão das entidades.

Tabela 1: Caracterização da dimensão dos respondentes

<b>Número de trabalhadores</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>População</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
1 - < 100	7	6	1 - < 20.000	<b>71</b>	<b>57</b>
2 - >=100 e <=300	<b>75</b>	<b>60</b>	2 - >=20000 e <=50000	23	18
3 - >=300 e <=500	14	11	3 - >=50000 e <=100000	19	15
4 - > 500	<b>29</b>	<b>23</b>	4 - > 100000	<b>12</b>	<b>10</b>
<b>TOTAL</b>	<b>125</b>	<b>100</b>	<b>TOTAL</b>	<b>125</b>	<b>100</b>

A percentagem de receitas próprias das entidades que compõem a amostra, com base nos dados de 2007, é, em média, de 18% o que revela uma forte dependência dos municípios Portugueses das transferências do governo central. Mais especificamente, verificamos que cerca de 79% dos respondentes têm uma percentagem de receitas

(*ingresos*) próprias inferior a 25%, significando que mais de 75% das suas receitas (*ingresos*) derivam de fontes externas. Por outro lado, apenas cerca de 10% dos municípios revelam uma percentagem superior a 40%. A este factor que demonstra uma reduzida autonomia financeira, acresce ainda o facto de, em média, as dívidas de longo prazo atingirem os 16 milhões, essencialmente devido ao forte peso das receitas creditícias nas receitas totais. Do ponto de vista político, verifica-se ainda que cerca de 48% dos respondentes governam com uma maioria partidária e, logo, enfrentam uma menor competitividade política na medida em que dispõem de mais de 50% dos votos. Por outro lado, cerca de 48% dos respondentes seguem um modelo de esquerda.

b) Adopção e grau de implementação do SCC

Apresentamos, neste ponto, os resultados obtidos sobre o número de municípios que já adoptaram o SCC bem como o grau de implementação desse sistema. A adopção é analisada com base numa variável dicotómica que distingue se os municípios já adoptaram ou não o SCC. Como evidencia a Tabela 2, cerca de 48% dos respondentes (60 municípios) referiram que as entidades já adoptaram o SCC. Por outro lado, para os municípios que já iniciaram o processo de implementação verificou-se que este se encontra desenvolvido com grau moderado (3,02) o que confirma as nossas previsões relativamente ao atraso da contabilidade de custos face à contabilidade financeira e à contabilidade orçamental. Contudo, cerca de 50% dos municípios referiram que o SCC se encontra implementado a um nível elevado ou muito elevado (Gomes *et al.*, 2009). Por outro lado, e apesar do grau moderado de implementação, importa referir a elevada importância atribuída à informação produzida pelo SCC no apoio ao processo de tomada de decisão (4,25). Os respondentes consideram que, no mínimo, a informação produzida pelo SCC tem um papel moderado no processo de tomada de decisão, mas a grande maioria dos respondentes (cerca de 91%) atribui uma importância elevada ou muito elevada à informação sobre os custos por actividades e *outputs* em contexto de decisão. Assim, afigura-se positiva a evolução deste sistema contabilístico no curto prazo, dada a consciencialização da sua importância e utilidade pela maioria dos respondentes.

Table 2: Estatísticas descritivas das variáveis dependentes e independentes

	N	Mean	Std. Deviation	Min	Max
<b>1. ADOPÇÃO</b>					
A sua organização já adoptou o Sistema de Contabilidade de Custos? (1 - sim; 0 - não)	125	<b>0,48</b>	0,50	0	1
<b>2. GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO<sup>a)</sup></b>					
Com que extensão o Sistema de Contabilidade de Custos se encontra implementado na sua entidade? b)					
(1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	<b>3,02</b>	0,94	1	5
<b>3. INFLUÊNCIA DA LEGISLAÇÃO</b>					
<b>POCAL</b> (1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	3,6	1,3	1	5
<b>NLFL</b> (1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	3,4	1,2	1	5
<b>RGAL</b> (1- nenhuma; 5 – muito elevada)	52	3,6	1	1	5
<b>4. ANO DE IMPLEMENTAÇÃO</b>					
1 – depois de 2006; 2 – depois de 1999 e antes de 2006; 3 – antes de 1999)	52	1,26	0,44	1	2
<b>5. IMPORTÂNCIA</b>					
Com que extensão considera que a informação produzida pelo SCC contribui para a melhoria da	52	<b>4,25</b>	0,62	3	5



tomada de decisão?

(1- nenhuma; 5 – muito elevada)

- a) A partir desta questão a análise é baseada apenas na amostra composta pelos municípios que adoptaram o SCC. Contudo, dos 60 municípios, 8 não responderam a esta questão pelo que a análise empírica relativa ao grau de implementação baseia-se num total de 52 municípios.
- b) Nesta resposta chamamos a atenção para o facto dos respondentes terem de considerar se o sistema implementado providencia informação sobre o custo total por actividades e *outputs* e se são desenvolvidas medidas de eficiência.

A percepção dos respondentes, relativamente à influência e à pressão exercida pelo enquadramento legal em vigor, designadamente os requisitos do POCAL, da NLFL e do RGTAL, no desenvolvimento do SCC é também objecto de análise neste estudo. Como se verifica pela Tabela 2, de uma forma geral os diplomas referidos são percebidos como importantes impulsionadores do processo de implementação do SCC, essencialmente o POCAL e o RGTAL com uma média de 3,6. Mais especificamente, verificou-se que os respondentes consideram que as recomendações do POCAL, do RGTAL e da NLFL, influenciam, de forma elevada ou muito elevada, a implementação do SCC, com uma percentagem de 48%, 62% e 67%, respectivamente. O ano em que os municípios iniciaram o processo de implementação reforça o papel do quadro legislativo em vigor uma vez que se verificou que nenhum município adoptou o sistema antes de 1999 (data da aprovação do POCAL). Por outro lado, a grande maioria dos municípios (75%) referem que a implementação ocorreu após o ano de 2006 o que confirma a nossa expectativa relativamente à influência da NLFL e do RGTAL no desenvolvimento do SCC, designadamente a necessidade de aumentar a transparência e a obrigatoriedade de justificar, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas pelos bens e serviços prestados à comunidade.

Após a análise descritiva da adopção e do grau de implementação do SCC nos municípios Portugueses, apresenta-se de seguida a análise bivariada que procura evidenciar alguns factores explicativos da divergência encontrada.

#### *Análise bivariada*

##### a) ADOPÇÃO

Vários estudos sobre a adopção de novas práticas de controlo e de contabilidade de gestão têm estudado a dimensão como factor explicativo das divergências encontradas no grau de desenvolvimento das práticas estudadas (ver por exemplo, Foster e Swenson, 1997; Anderson and Young, 1999; Smith, 2004; Dooren, 2005; Laegreid et al., 2006). A análise empírica efectuada sobre a associação entre a ADOPÇÃO e a DIMENSÃO evidencia uma tendência para que os municípios de maior dimensão (maior número de trabalhadores a tempo inteiro) estejam mais propensos à adopção do SCC. A Tabela 3 mostra que a maioria dos municípios de grande dimensão decidiu adoptar o SCC. Para confirmar esta análise aplicou-se o teste do Qui Quadrado (*Pearson Q<sup>2</sup>*) que mede a associação entre a adopção (variável dicotómica) e a dimensão dos municípios (variável categórica). O resultado obtido evidencia uma associação positiva e estatisticamente significativa (*p-value*  $\square$  0,05) o que demonstra que os municípios de maior dimensão estarão mais propensos à implementação do SCC do que os municípios de menor dimensão. Este resultado é consistente com os estudos de Smith (2005) e de Dooren (2005).

Tabela 3: Associação entre ADOPÇÃO e DIMENSÃO

Adopção	Número de trabalhadores			
	1	2	3	4
0	6	<b>44</b>	6	9
1	1	31	8	<b>20</b>
TOTAL	7	75	14	29
<b>Pearson Chi2 = 9,62 (**)<sup>a</sup></b>				

a) \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

A relação entre a ADOPÇÃO e a AUTONOMIA FINANCEIRA é apresentada na Tabela 4. Apesar dos resultados evidenciarem uma associação positiva entre as duas variáveis, o teste do Qui Quadrado revela que essa associação é moderada ( $p\text{-value} \square 0,1$ ). Assim, verifica-se uma tendência para que os municípios com maior autonomia financeira (maior percentagem de receitas próprias) adotem o SCC com maior facilidade do que os municípios com maior dependência de fundos alheios. Desta forma, a saúde financeira dos municípios pode explicar as divergências na adoção do SCC nos municípios Portugueses.

Tabela 4: Associação entre ADOPÇÃO e AUTONOMIA FINANCEIRA

Adopção	Percentagem de receitas próprias			
	1	2	3	4
0	<b>30</b>	<b>26</b>	4	5
1	18	24	<b>10</b>	<b>8</b>
TOTAL	48	50	14	13
<b>Pearson Chi2 = 6,15 (*)<sup>a</sup></b>				

a) \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

Na tabela 5 apresentamos a associação entre a ADOPÇÃO e o nível de COMPETITIVIDADE POLÍTICA (medido pela existência de governos maioritários, ou seja, com mais de 50% dos votos). Esta variável dicotómica assume o valor 1 se os municípios governam com uma minoria (menor ou igual a 50% dos votos) e assume o valor 0 caso detenha uma maioria partidária (mais de 50% dos votos). A literatura revista refere a influência da competitividade política nas decisões públicas, nomeadamente em matéria contabilística (Cheng, 1992; Carpenter and Feroz, 2001; Smith, 2004; Gomes *et al.*, 2009). Os resultados obtidos mostram que os municípios que actuam num ambiente político mais competitivo têm uma maior tendência para adoptar o SCC. Note-se que dos 65 municípios que não adoptaram o SCC, 42 governa com uma maioria partidária, logo actua num ambiente político menos competitivo. Contudo, o teste estatístico confirma esta relação apenas para um nível moderado ( $p\text{-value} \square 0,1$ ).

Tabela 5: Associação entre ADOPÇÃO e COMPETITIVIDADE POLÍTICA

Adopção	Competitividade política	
	0 - <input type="checkbox"/> 50% votos	1 - ≤ 50% votos
0 - não	42	23
1 - sim	29	31
TOTAL	65	60
<b>Pearson Chi2</b>	<b>3,37 (*)<sup>a</sup></b>	

a) \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

Em síntese, a dimensão dos municípios, a autonomia financeira e o nível de competitividade política revelam uma associação positiva com a decisão de adoptar o CAS. Isto significa que os municípios de maior dimensão, com maior autonomia financeira e que actuam num ambiente político mais competitivo tendem a adoptar o SCC com mais facilidade. Os resultados estatísticos confirmam esta relação mas apenas para um nível moderado, especialmente relativamente à autonomia financeira e ao nível de competitividade política. De seguida, apresentam-se os resultados obtidos relativamente à correlação entre ao grau de implementação do SCC e os três factores já analisados anteriormente, acrescentando-se nesta análise a influência do quadro legislativo em vigor.

b) Grau de implementação

O grau de implementação do SCC nos municípios Portugueses é medido através de uma variável ordinal com base numa escala de cinco pontos, conforme referido acima. Para testar a associação do grau de implementação do SCC com os factores referidos determinou-se o coeficiente de correlação *Kendall tau b* que, por ser um teste não paramétrico, revela-se um teste estatístico adequado para medir a associação entre variáveis ordinais, onde a distribuição normal não se verifica (Gibbons and Chakraborti, 2003).

A Tabela 6 mostra os resultados do coeficiente de correlação entre o grau de IMPLEMENTAÇÃO e um conjunto de cinco factores: DIMENSÃO, AUTONOMIA FINANCEIRA, COMPETITIVIDADE POLÍTICA, INFLUÊNCIA LEGAL e ANO DE IMPLEMENTAÇÃO.

Tabela 6: Coeficientes de correlação entre o grau de implementação e os factores explicativos

	(a)	(b)	(c)	(d)			(e)
				POCAL	NLFL	RGTAL	
<b>Kendall tau b</b>	0,30 (**) <sup>1</sup>	<b>0,42</b> (***)	0,22 (*)	<b>0,45</b> (***)	0,8 ----	0,2 ----	0,18 ----

(a) Dimensão; (b) Autonomia Financeira; (c) Competitividade política; (d) Influência legal; (e) Ano de implementação.

1 \*\*\*, \*\*, \* indica o nível de significância para 1%, 5% e 10% (two tailed).

Conforme evidencia a Tabela 6, todos os factores analisados mostram uma correlação positiva com o grau de implementação, à semelhança do que já se tinha verificado com a adopção do SCC (à excepção da influência legal e do ano de implementação que só foram analisados no grau de implementação). A DIMENSÃO revela uma associação positiva e estatisticamente significativa quer com a adopção quer com o grau de IMPLEMENTAÇÃO. A evidência estatística já verificada na adopção continua a verificar-se na implementação ( $p\text{-value} \leq 0,05$ ) o que significa que os municípios Portugueses de maior dimensão apresentarão sistemas de contabilidade de custos mais desenvolvidos relativamente aos municípios de menor dimensão. Os resultados verificados são consistentes com as conclusões de Dooren (2005) e Laegreid *et al.* (2006).

A AUTONOMIA FINANCEIRA também se revela um factor explicativo da adopção e da IMPLEMENTAÇÃO, embora evidencie uma maior influência no grau de implementação do SCC ( $p\text{-value} \leq 0,01$ ). Desta forma, a situação financeira dos municípios contribui para impulsionar a decisão de adoptar o SCC, por um lado, e aumentar o seu grau de implementação, por outro. Relativamente ao nível de COMPETITIVIDADE POLÍTICA, apesar deste factor evidenciar uma associação positiva, quer na adopção quer na implementação, esta associação é moderada em ambos os casos ( $p\text{-value} \leq 0,1$ ). Alguma precaução deve haver na interpretação destes resultados.

A influência do quadro legislativo em vigor foi utilizada apenas na análise do grau de implementação do SCC. Os resultados obtidos confirmam as nossas previsões acerca da importância dos diplomas que impulsionam o desenvolvimento do SCC, designadamente o POCAL, a NLFL e o RGTAL. O POCAL é o diploma que revela uma maior influência no grau de implementação ( $p\text{-value} \leq 0,01$ ). Curiosamente, a pressão percebida pela NLFL e pelo RGTAL não influenciam, de forma significativa o grau de implementação do SCC o que contraria as nossas previsões iniciais. Contudo, como foi já referido acima, o facto da maioria dos municípios ter implementado o SCC após 2006, período marcado pela introdução destes dois diplomas, significa, de alguma forma, o importante peso que têm no processo de implementação. Estes resultados são consistentes com estudos prévios que evidenciam um elevado impacto dos requisitos legais no processo de implementação das inovações contabilísticas e de gestão, nomeadamente o *Government and Performance Results Act* nos EUA (Julnes and Holzer, 2001; Cavaluzzo and Ittner, 2004). Por fim, a maturidade com a implementação do sistema (medida pelo ano de implementação) também evidencia uma correlação positiva o que demonstra uma maior grau de implementação em municípios que já adoptaram o SCC há mais tempo. Todavia, esta correlação não se revela estatisticamente significativa.

Em síntese, a análise empírica apresentada evidencia alguns factores que explicam e ajudam a interpretar as divergências no desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses. A adopção é essencialmente determinada pela dimensão. Por outro lado, o grau de implementação é essencialmente determinado pela influência percebida do POCAL, o que marca a importância deste diploma para o desenvolvimento do SCC. O nível de autonomia financeira também se revela um factor com um forte poder explicativo do grau de implementação.

## **Conclusões**

Este estudo procura contribuir para a compreensão da mudança da contabilidade de gestão no sector público, evidenciando o papel da contabilidade de custos orientada para as actividades e para os outputs no governo local Português. Apesar de vários estudos empíricos terem sido desenvolvidos, nos últimos anos, acerca da mudança do sistema de

contabilidade pública em prol de um novo paradigma de gestão pública, muitas questões estão ainda por responder existindo um forte apelo para a continuação deste tipo de investigação.

No caso Português, a reforma da contabilidade pública, levada a cabo durante a década de 90 do século passado, começou a introduzir mudanças no sistema de informação contabilística de forma a aumentar o rigor e a transparência das contas públicas. Todavia, esta reforma está ainda a gerar os seus frutos, sendo ainda precoce avaliar o seu impacto, designadamente no governo local. A difusão e a implementação das novas práticas da contabilidade de gestão, nomeadamente o sistema de contabilidade de custos orientado para as actividades e outputs, suscitaram o interesse do mundo académico, nas últimas décadas. A investigação já realizada evidencia um forte impacto da NGP na mudança organizacional e na implementação de novos sistemas de informação e de controlo de gestão.

A análise empírica apresentada neste trabalho evidencia uma relação positiva entre a adopção e o grau de implementação do SCC e um conjunto de factores explicativos, nomeadamente a dimensão dos municípios, a autonomia financeira e o nível de competitividade política. A influência do quadro legislativo em vigor, designadamente os requisitos do POCAL, da NLFL e do RGAL para o desenvolvimento da contabilidade custos, foi ainda analisada na explicação de diferentes graus de implementação do SCC. Os resultados evidenciaram que os municípios de maior dimensão, com maior autonomia financeira e que actuam num ambiente político mais competitivo tendem a adoptar o SCC com maior facilidade e potencialmente apresentam um maior grau de implementação do sistema. Os resultados estatísticos, contudo, evidenciam que a adopção tem uma relação estatisticamente significativa apenas com a dimensão das entidades. No caso do grau de implementação verificamos que a correlação é estatisticamente significativa com a dimensão, a autonomia financeira e a percepção da influência e da pressão exercida pelo POCAL. De uma forma geral verificaram-se os resultados inicialmente previstos.

Algumas limitações devem ser apontadas na realização deste estudo. Primeiro, o recurso ao método do inquérito por questionário não permite filtrar situações em que o inquirido responde ao acaso ou situações de má interpretação da questão, podendo conduzir a resultados inadequados. Por outro lado, a falta de background de alguns inquiridos, sobre o conteúdo do questionário, pode conduzir ao enviesamento dos resultados, merecendo uma atenção especial na sua interpretação. A utilização de métodos qualitativos, como a realização de entrevistas ou estudo de casos, poderá colmatar estas lacunas. Por outro lado, o uso do método do questionário permite generalizar os resultados obtidos para a amostra estudada, o que não é possível quando se utilizam dados qualitativos.

Como pistas para investigação futura, importaria testar um conjunto de factores contextuais e processuais que podem interferir no processo de implementação do SCC bem como no seu grau de uso, como a disponibilidade dos recursos necessários, o envolvimento e compromisso político, a autonomia de gestão, a capacidade de mudança, a orientação para a missão, entre outros. Esta análise empírica poderá fornecer uma abordagem mais abrangente sobre o desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses. O estudo dos efeitos do uso do SCC no desempenho organizacional será também um trabalho a desenvolver futuramente, mas apenas quando houver uma maior maturidade no processo de implementação e de uso deste sistema.

## Referências

- Anderson, W. and Young, M., 1999, 'The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based costing systems', *Accounting, Organizations and Society*, No 24, pp. 525-559.
- Atkinson, Anthony, Ramji Balakrishnan, Peter Booth, Jane Cote, Tom Groot, Teemu Malmi, Hannu Roberts, Enrico Uliana e Anne Wu. 1997. "New directions in management accounting research." *Journal of Management Accounting Research* 9: 79-108.
- Barberis, Peter. 1998. "The new public management and a new accountability." *Public Administration* 76(3): 451-70.
- Bogt, H. (2008), 'Management Accounting Change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector', *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No 3, pp. 209-241.
- Bogt, Henk. 2004. "Politicians in Search of Performance Information? Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information." *Financial Accountability & Management* 20 (3): 221-52.
- Brignall, Stan e Sven Modell. 2000. "An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector.'" *Management Accounting Research* 11: 281-306.
- Broadbent, Jane e James Guthrie. 1992. "Changes in the public sector: a review of "alternative" accounting research." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5 (2): 3-31.
- Broadbent, Jane. 1999. "The State of Public Sector Accounting Research – The APIRA Conference and some Personal Reflections." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 12 (1): 52-7.
- Burns, John e Juhani Vaivio. 2001. "Management accounting change." *Management Accounting Research* 12: 389- 402.
- Burns, John e Robert Scapens. 2000. "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework." *Management Accounting Research* 11 (1): 3-25.
- Camões, P.; Jorge, S.; Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2008). Does *Accounting Compliance Improve Financial Performance? An Econometric analysis of Portuguese Local Government*. European Group of Public Administration (EGPA) Conference; Rotterdam; The Netherlands; 3-6 September
- Carpenter, V. and Feroz, E. H., 2001, 'Institutional Theory and accounting rule choice: an analysis of four US states governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles', *Accounting, Organizations & Society*, No.26, pp. 565-596.
- Carvalho, J (2009).; Os Municípios Portugueses: análise financeira e cumprimento da Lei das Finanças Locais Direito Regional e Local, nº 06 de Abril/Junho 2009 do CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho pág. 17 a 26ISSN: 1646-8392

- Carvalho, J.; Fernandes, M. J.; Camões, P. e Jorge, S. (2009). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC); Junho.
- Carvalho, J.; Jorge, S. e Fernandes, M. J. (2006). New Local Government Accounting in Portugal. *Public Money and Management*, Vol. 26; N.4; September; pp.211-216.
- Cavalluzzo, K. and C. Ittner, 2004, 'Implementing performance measurement innovations: evidence from government', *Accounting, Organization and Society*, Vol. 29, No. 3/4, pp. 243-267.
- Cheng, R., 1992, 'An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure', *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, No. 1, pp. 1-42.
- Dooren, W., 2005, 'What Makes Organisations Measure? Hypotheses on the Causes and Conditions for Performance Measurement', *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 363 – 383.
- Dunleavy, Patrick e Christopher Hood. 1994. "From old Public Administrative to new public management." *Public Money & Management* 14 (3): 9-16.
- Fernandes, M. J.; Carvalho, J.; Jorge, S.; Camões, P. (2006). The Relevance of the Accounting System to Municipal Decision-Making in Portugal: an Empirical Analysis of the Internal Use of Information. 4th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, EIASM, Siena, Setembro.
- Foster, G., and Swenson, D., 1997, 'Measuring the success of Activity-based Cost Management and its determinants', *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 109-141.
- Gibbons, J. and Chakraborti, S., 2003, *Nonparametric Statistical Inference*, 4th eds. (Marcel Dekker, Inc, New York).
- Gomes, P., Fernandes, M. J. and Carvalho, J., 2009. *Explaining Management Accounting Change in Portuguese Local Government: a multi theoretical approach*. 12<sup>th</sup> Biennial Conference CIGAR, Modena, Itália, 27-29 Maio, 36 pgs.
- Guthrie, James, Olov Olson e Christopher Humphrey. 1999. "Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward." *Financial Accountability & Management* 15 (3/4): 209-28.
- Hood, Christopher. 1991. "A Public Management for all seasons?" *Public Administration* 69 (1): 3-19.
- Hood, Christopher. 1995. "The 'new public management' in the 1980s: variations on a theme." *Accounting, Organizations and Society* 20: 93–109.
- Jackson, Audrey e Irvine Lapsley. 2003. "The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector." *Journal of Public Sector Management* 16 (5): 359-72.
- Johnson, Thomas e Robert Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

- Jones, Rowan e Maurice Pendlebury. 1992. *Public Sector Accounting*. 3ª Edição, Londres: Pitman Publishing.
- Jorge, S.; Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2007). Governmental Accounting in Portugal: why accrual basis is a problem. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol.19; N.4; Winter; pp.411-446.
- Julnes, Patria e Marc Holzer. 2001. "Promoting the utilization of performance measures in public organizations: an empirical study of factors affecting adoption and implementation." *Public Administration Review* 61 (6): 693-708.
- Kaplan, Robert e David Norton. 1992. "The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance." *Harvard Business Review* Jan– Feb: 71-9.
- Kaplan, Robert. 2001. "Strategic performance measurement and management in non-profit organizations." *Non-profit Management and Leadership* 11 (3): 353-70.
- Kloot, Louise e John Martin. 2000. "Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government." *Management Accounting Research* 11: 231–51.
- Lægreid, P., Roness, P. and Rubecksen, K., 2006, 'Performance Management in Practice: the Norwegian Way', *Financial, Accountability and Management*, Vol. 22, No 3, pp. 251-270.
- Lapsley, Irvine e Elisa Wright. 2004. "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda." *Management Accounting Research* 15: 355–74.
- Lapsley, Irvine e June Pallot. 2000. "Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government." *Management Accounting Research* 11: 213–29.
- Lapsley, Irvine. 1999. "Accounting and The New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?" *Financial Accountability & Management* 15 ( 3/ 4): 201- 07.
- OCDE. 2005. *Public Sector Modernisation: the way forward*. OCDE Policy Brief.
- OCDEa. 2004. *Public Sector Modernisation: governing for performance*. OCDE Policy Brief.
- Osborne, David e Ted Gaebler. 1993. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. New York: Plume Book.
- Pettersen, Inger. 2001. "Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects." *The European Accounting Review* 10 (3): 561-81.
- Smith, K., 2004, 'Voluntary Reporting Performance Measures to the Public a Test of Accounting Reports of US cities', *International Public Management Journal*, Vol. 7, No 1, pp. 19-48.



- Vaivio, Juhani. 1999. "Exploring a 'non-financial' management accounting change." *Management Accounting Research* 10 (4): 409-37.
- van Helden, J. 2005. "Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting." *Financial Accountability & Management* 21 (1): 99-33.
- Yamamoto, Kiyoshi. 1999. "Accounting Systems Reform in Japanese Local Governments." *Financial Accountability & Management* 15 (3/4): 291-307.