

**DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NOS
MUNICÍPIOS PORTUGUESES: ESTUDO EMPÍRICO**

Patrícia S. Gomes

Doutoranda em Ciências Empresariais – Universidade do Minho (Portugal)
Assistente da Escola Superior de Gestão do IPCA

Maria José Fernandes

Doutorada em Ciências Empresariais – Universidade de Santiago de Compostela (Espanha)
Professora Coordenadora da Escola Superior de Gestão do IPCA

João Baptista Da Costa Carvalho

Doutorado em Ciências Empresariais – Universidade de Saragoça (Espanha)
Presidente do IPCA e Professor Associado da Universidade do Minho

Área Temática: f) Sector Público

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos, Autarquias Locais, *accountability*, pressões legais.

DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES: ESTUDO EMPÍRICO

Resumo

Os municípios Portugueses enfrentam, actualmente, uma forte pressão para aumentarem os índices de eficiência e eficácia, bem como melhorar o processo de accountability. A adopção do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) constitui uma das principais iniciativas introduzidas nos últimos anos, por força do enquadramento legal em vigor. De forma a investigar a extensão com que os municípios Portugueses têm desenvolvido o SCC, aplicou-se um questionário a todos os 308 municípios. Os resultados mostram que os municípios têm adoptado este modelo apenas recentemente (essencialmente após o ano de 2006) e o uso da informação para diferentes propósitos é ainda moderado. Algumas divergências foram encontradas entre os adoptantes e os não adoptantes do SCC bem como no nível de uso da informação e na utilidade percebida. A influência da legislação, a dimensão dos municípios e a resistência à mudança revelam ser os factores mais determinantes na decisão de adoptar o SCC, enquanto a falta de suporte e as dificuldades técnicas para executar o modelo condicionam essencialmente o uso da informação a nível interno.

1. Introdução

A Administração Pública Portuguesa, e em particular a administração local, tem estado sujeita ao conjunto de reformas da *New Public Management* (NPM) adoptadas nos países da OCDE, de forma a aumentar os índices de eficiência, eficácia e de qualidade dos serviços prestados. Em paralelo, tem-se assistido a fortes restrições orçamentais e à necessidade de contenção da despesa pública através da redução do peso do estado na economia. A adopção de mecanismos de gestão privada, nomeadamente de sistemas de informação contabilística mais sofisticados, surgiu como uma solução para operacionalizar as reformas necessárias. Contudo, tem sido fortemente questionada a eficácia destas reformas na melhoria da gestão pública (Lapsley, 2009) devido às diferenças que marcam o sector público e o sector privado.

Em Portugal, a reforma da contabilidade pública levada a cabo na década de 90 surge no âmbito da introdução de um novo modelo de gestão pública que visa aumentar a transparência das contas públicas e promover a *accountability*. Na sequência desta agenda de reforma, é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), em 1999, que representa o ponto de partida para dotar a gestão autárquica de novos instrumentos de gestão para apoiar o processo de tomada de decisão. Entre as inovações introduzidas por este plano, está a adopção do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC), devidamente articulado com o sistema orçamental e financeiro, com vista ao apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços. Mais tarde, com a aprovação do Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RG TAL), que obriga à fundamentação económico-financeira do valor das taxas a praticar pelos municípios, e da nova Lei das Finanças Locais (NLFL), é reforçada a importância da implementação da contabilidade de custos com vista à produção da informação necessária para a definição das taxas e preços a praticar.

Neste trabalho pretende-se aferir acerca da extensão com que os municípios Portugueses têm desenvolvido o SCC através dos resultados obtidos do questionário aplicado a todos os 308 municípios. Os resultados mostram que os municípios têm adoptado este modelo apenas recentemente (essencialmente após o ano de 2006) e o uso da informação para diferentes propósitos é ainda moderado. Algumas divergências foram encontradas entre os adoptantes e os não adoptantes do SCC bem como no nível de uso da informação e na utilidade percebida. A influência da legislação, a dimensão dos municípios e a resistência à mudança revelam ser os factores mais determinantes na decisão de adoptar o SCC, enquanto a falta de suporte e as dificuldades técnicas para executar o modelo condicionam essencialmente o uso da informação a nível interno. Em suma, face à elevada utilidade percebida relativamente à informação produzida pelo SCC e tendo em conta as recentes

recomendações do Tribunal de Contas na implementação deste sistema contabilístico, espera-se um aumento significativo, a curto prazo, na implementação do SCC.

2. Mudança do Sistema de Contabilidade Pública no âmbito da *New Public Management*

Desde a década de 90 do século passado tem-se assistido à decadência do modelo burocrático da administração pública tradicional, preocupado fundamentalmente com a lei e o seu cumprimento, e, por outro lado, à ascensão do modelo de gestão centrado numa maior aproximação dos serviços aos cidadãos e às suas necessidades (Dunleavy e Hood, 1994; Raine e Willson 1995; Rocha 2000). Estas mudanças no modelo de gestão pública ocorrem no âmbito das reformas introduzidas pelo paradigma da NPM cujos princípios implicam uma mudança na forma como os serviços públicos estão organizados e no modo como são geridos. Pode-se afirmar que a introdução do novo modelo de gestão no sector público surge como resposta às limitações verificadas no modelo tradicional administrativo. Raine e Willson (1995) distinguem os dois modelos de acordo com as características apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1: Modelo Administrativo *versus* Modelo de Gestão

Modelo Administrativo	Modelo de Gestão
Estável	Dinâmico
Documentado	Medido
Funcionários especialistas	Funcionários Flexíveis
Controlo e Autoridade	Delegação e Responsabilidade
Equidade	Eficiência e Eficácia
Continuidade	<i>Responsiveness</i>
Orientação para o <i>Input</i>	Orientação para o <i>output/outcome</i>

Fonte: Raine e Willson (1995: 35).

Em consequência das reformas implementadas introduziu-se também na agenda política uma mudança fulcral ao nível da administração financeira do estado com a introdução do *New Public Financial Management* (NPFM). Assim, o novo modelo de gestão financeira deveria estar centrado na obtenção de informação sobre os níveis de eficiência e eficácia bem como sobre os *outputs* e *outcomes* produzidos pelos serviços públicos (*achievements*). Este processo de reforma da gestão e da contabilidade pública é uma consequência da evolução do processo de *accountability*, ou seja, o sistema de informação financeira teria de evoluir no sentido de satisfazer as novas necessidades de informação da comunidade em geral. Assim, a transição de um sistema de informação focado nos *inputs* para um modelo centrado nos *outputs* e *outcomes* resultou da necessidade de promover o processo de

accountability (financeira e de gestão), o *value for money* e, em consequência, melhorar o desempenho organizacional através da criação de uma estrutura de indicadores que permita medir e avaliar esse desempenho (Smith, 1993; Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004).

Em Portugal, a aprovação da lei de bases da contabilidade pública (Lei nº 8/1990 de 20 de Fevereiro) e do Decreto-Lei nº 155/1992 de 28 de Julho, tendo por base a revisão constitucional de 89, constituíram o ponto de partida para a introdução da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE). O aumento do nível de autonomia administrativa e financeira, a redução do número de serviços integrados, a diminuição do controlo orçamental prévio e o aumento do controlo sucessivo, a introdução da contabilidade baseada no acréscimo, a flexibilização dos serviços públicos e a medida e avaliação do desempenho representaram os principais objectivos destas medidas. Em 1997 é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) através do Decreto-Lei nº 232/1997 de 3 de Setembro com vista à normalização da contabilidade pública, inexistente até ao momento.

O POCP refere no seu preâmbulo que, com esta reforma, pretende-se criar as condições necessárias para a integração dos diferentes sistemas contabilísticos — orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna que sirva como instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação. Este plano constituiu o primeiro passo para a implementação da reforma da contabilidade pública em Portugal, confrontando com vários obstáculos, nomeadamente a necessária mudança de mentalidades e a falta de formação adequada. Deixou-se de lado um sistema de contabilidade baseado, unicamente, no princípio de caixa, acrescentando-se o princípio do acréscimo, o sistema digráfico e a informação patrimonial e analítica.

Com base na estrutura do POCP foram entretanto aprovados os planos sectoriais para a administração local (POCAL), a Segurança Social (POCISSS), a educação (POC-Educação) e a saúde (POCMS).¹ Relativamente ao POCAL, este foi inovador na definição de um conjunto de procedimentos para a introdução do sistema de controlo interno, no desenvolvimento de alguns elementos para a implementação da Contabilidade de Custos, na definição de um regime geral e simplificado, entre outros aspectos que se analisam de seguida.

3. Reformas recentes do Sistema de Contabilidade das Autarquias Locais

A reforma do sistema de contabilidade dos municípios Portugueses tem como marco principal a aprovação do POCAL através do Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro de

¹ Para as entidades do sector público empresarial aplica-se o normativo contabilístico vigente no sector privado.

1999 (em paralelo ao contexto de reforma da gestão financeira do estado já referido acima). 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” (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 54-A/99). Assim, para além de um subsistema de contabilidade orçamental e financeiro, este diploma obriga os municípios ao desenvolvimento de um SCC orientado para as actividades e para os *outputs* produzidos (Carvalho *et al.*, 2009a). Como refere o ponto 2.8.3.2 do POCAL “A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”. Este diploma prevê ainda a utilização do sistema de custeio total na determinação do custo por funções, bens e serviços na medida em que considera que devem ser incluídos, no apuramento do custo, os custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros. Para o efeito devem ser aplicados coeficientes de imputação dos custos indirectos.

Apesar da implementação do SCC estar prevista desde 1999, com a aprovação do POCAL, na realidade o sistema de informação contabilística das autarquias locais tem enfatizado a produção da informação orçamental e financeira, fiscalizada e controlada pelo Tribunal de Contas, desvalorizando a aplicação e o desenvolvimento da contabilidade de custos (Carvalho *et al.*, 2009b).² Contudo, o quadro legislativo actualmente em vigor tem implicado alguns avanços na implementação deste sistema contabilístico (Carvalho *et al.*, 2009; Gomes *et al.*, 2009a e 2009b; Carvalho *et al.*, 2010). Por um lado, com a aprovação da Lei nº 53-E/2006 de 29 de Dezembro é introduzido o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RG TAL) que obriga à aplicação do princípio da proporcionalidade na determinação do valor das taxas a praticar pelas autarquias, ou seja, o valor a cobrar ao particular não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo próprio (art. 4º, nº1).³ Acresce ainda, no art. 8º, que as taxas das autarquias locais são criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respectivo, devendo este regulamento conter, entre outros elementos, a indicação da base de incidência objectiva e subjectiva das taxas, o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar bem como a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas a praticar.

Por outro lado, a aprovação da nova Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro - NLFL) vem reforçar a importância de se determinar o custo da actividade local ao referir que “a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da

² Note-se que informação da contabilidade de custos não integra o conjunto de documentos com vista à prestação de contas ao Tribunal de Contas, tendo essencialmente uma utilidade interna.

³ Admite-se que o valor estipulado para as taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de incentivo e desincentivo à prática de certos actos ou operações (art. 4º, nº1).

equivalência jurídica, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios” (art. 15º, nº 2).

Assim, nos termos da lei, a fundamentação económico-financeira do valor das taxas praticadas pelas autarquias locais tornou-se obrigatória, em prol de uma maior transparência da actividade pública local desenvolvida e do respeito pelo princípio da equivalência jurídica. O apuramento do custo real da actividade pública local, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia (art. 8º, al. c), revela-se um trabalho profundo e minucioso, o que torna fundamental o desenvolvimento de um SCC por actividades e *outputs*. É neste contexto que o Tribunal de Contas e a Inspeção Geral de Finanças têm emitido recomendações às entidades no sentido destas implementarem o SCC por funções, bens e serviços, apesar de não ser obrigatória a prestação de contas neste âmbito.

Em suma, a obrigatoriedade de implementar o SCC nos municípios Portugueses (introduzida pelo POCAL) foi reforçada pela aprovação da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro que estabelece o RGTAL e da nova Lei das Finanças Locais. Estes diplomas visam introduzir uma maior transparência na 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. Este novo enquadramento legal, em paralelo com os requisitos já introduzidos pelo POCAL, têm conduzido a uma atitude mais activa na forma como políticos e gestores locais vêm a importância da informação da contabilidade de custos (Carvalho *et al.*, 2009; Gomes *et al.*, 2009a e 2009b).

4. O papel da Contabilidade de Custos na gestão autárquica

A gestão autárquica, em paralelo com outros níveis do sector público, tem sido dotada de novos instrumentos de contabilidade e gestão pública, nomeadamente a contabilidade de custos, no sentido de aumentar a transparência, a eficiência e a eficácia da sua actuação. De acordo com Horngren e Foster (1991: 4) “um sistema de contabilidade de custos ajuda os gestores a decidir no curto e no longo prazo”. Por outro lado, Drury (2007: 29) define a contabilidade de custos como um sistema que mede os custos “usados para medir o lucro e avaliar os inventários, para tomar decisões, para medir o desempenho e controlar o comportamento das pessoas”. Quando aplicável ao sector publico, as principais finalidades de um SCC são a melhoria do processo de tomada de decisões, a medida e o controlo do desempenho alcançado bem como o apoio nas funções de controlo e planeamento (Jones e Pendlebury, 1992; Evans e Bellamy, 1995;). O Comité para o Sector Público do *Institute of*

Financial Accountants (IFAC Public Sector Committee) identificou seis funções essenciais da contabilidade de custos para o sector publico: (1) apoiar o processo orçamental; (2) introduzir o controlo de custos (3) determinar os preços e taxas; (4) medir o desempenho; (5) avaliar a eficiência e eficácia dos programas e (6) apoiar um conjunto de decisões económicas (IFAC, 2000: 7).

No contexto nacional, com a aprovação do POCAL estabelece-se, pela primeira vez, a possibilidade de os órgãos municipais tomarem decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços (preâmbulo do POCAL). O SCC previsto pelo POCAL permite proporcionar uma série de informação adicional para a gestão, com uma perspectiva mais alargada dos resultados da autarquia que se revela fundamental no auxílio ao processo da tomada de decisões. Assim, com a introdução de uma perspectiva económica e de custos é possível produzir informação de apoio à gestão, nomeadamente a determinação dos resultados económicos em termos analíticos, demonstrando os custos, os proveitos e os resultados, para cada bem, serviço ou actividade. À semelhança do que foi referido pela IFAC, Carvalho *et al.* (2002) definem os seguintes objectivos do SCC para os municípios:

- (1) Justificar o valor das taxas e preços cobrados pelos bens e serviços prestados (em conformidade com o estabelecido no RGTAL);
- (2) Apurar o custo por função, conforme a classificação funcional do POCAL;
- (3) Facilitar a elaboração do orçamento, na medida em que a contabilidade de custos fornece informação estratégica e útil para a definição dos objectivos a alcançar;
- (3) Proporcionar indicadores de eficiência, eficácia, economia, sub-actividade e sobre-actividade dos diferentes serviços que se revelam fundamentais para medir, avaliar e comparar o desempenho obtido;
- (4) Apoiar a decisão sobre a produção de um determinado bem, serviço ou actividade, ou entregar a entidades externas (subcontratação) e,
- (5) Fornecer informação útil a entidades financiadoras de produtos, serviços ou actividades, bem como aos órgãos responsáveis pela atribuição de subsídios.

Actualmente, defende-se a perspectiva da determinação de diferentes custos para diferentes propósitos (*different costs for different purposes*), tendo por base os custos em determinado contexto de decisão (Ryan *et al.*, 2002). As diferentes necessidades de informação por parte dos utilizadores justificam a determinação de diferentes medidas de desempenho (Behn, 2003), e o sistema contabilístico deve proporcionar essa informação para os diferentes propósitos (Zimmerman, 1977; Mayston, 1985). Apesar da importância deste tipo de informação mais analítica no processo de tomada de decisões, pouco se sabe

ainda sobre a forma como esta técnica tem sido adoptada no sector público. A investigação empírica existente evidencia um uso reduzido da informação da contabilidade de custos no controlo e na gestão interna devido ao principal objectivo de se obter legitimidade externa aquando da sua adopção (Geiger e Ittner, 1996; Cavaluzzo e Ittner, 2005). Por outro lado, a IFAC (2000) acrescenta o facto de os gestores terem pouco conhecimento sobre a forma como usar este sistema de informação. Com este estudo pretende-se perceber a situação no contexto dos municípios Portugueses.

5. Estudo Empírico: desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses

5.1 Metodologia de investigação

O objectivo central deste artigo consiste em perceber o estado de desenvolvimento do SCC entre os municípios Portugueses, os principais factores impulsionadores na adopção do SCC, a utilidade percebida da informação obtida bem como as principais barreiras na implementação deste sistema, com base nos resultados obtidos através da aplicação de um questionário a toda a população (308 municípios). Pretende-se também com este trabalho apresentar uma síntese dos resultados obtidos em estudos prévios realizados pelos autores (ver Gomes *et al.*, 2009a; Carvalho *et al.*, 2010).

A aprovação do POCAL constituiu um importante marco na introdução do controlo e da contabilidade de gestão no governo local Português, na medida em que, por força da lei, os municípios estão obrigados a desenvolver informação de apoio à gestão interna e à tomada de decisões. Apesar dos elementos referidos pelo POCAL relativamente à implementação da contabilidade de custos, nomeadamente o uso de mapas de custos, de um classificador funcional e de critérios de repartição dos custos indirectos, não foi desenvolvido um modelo para implementar o SCC. Ou seja, por se tratar de informação de apoio à gestão, cabe a cada entidade desenvolver o modelo que melhor se adapta à sua realidade, designadamente os objectivos pretendidos com o sistema, os indicadores económicos e de gestão a utilizar, as fontes dos dados a recolher, o envolvimento político e dos auditores, a articulação entre as actividades e os *outputs* obtidos, os centros de custos a criar, entre outros aspectos.

Por outro lado, contrariamente ao sistema de informação orçamental e financeira, a informação da contabilidade de custos não integra o conjunto de documentos com vista à prestação de conta, tendo essencialmente uma utilidade interna. É neste contexto que não foi estipulado nenhum mecanismo de *enforcement* relativamente à execução da contabilidade de custos, nem qualquer sanção associada ao seu incumprimento, o que pode justificar menores avanços na implementação da contabilidade de custos comparativamente à contabilidade orçamental e financeira (apesar das recentes recomendações do Tribunal de

Contas e da Inspeção Geral de Finanças). Apesar da utilidade interna da informação sobre os custos, a literatura tem defendido o alargamento do relato financeiro que deve contemplar também informação sobre o desempenho, nomeadamente sobre os níveis de eficiência, eficácia e qualidade do serviço (Smith, 2004; Cunningham e Harris, 2005; Lee, 2008). Desta forma, é encorajada a inclusão no relatório financeiro, de indicadores de gestão e de informação de custos por *outputs* e de custos de eficácia, embora esta se revele ainda uma prática muito incipiente nos municípios Portugueses (Carvalho *et al.*, 2009).

A utilização do inquérito por questionário revela-se o método mais adequado quando o objectivo de investigação é recolher informação sobre opiniões, percepções e comportamentos de uma amostra com o intuito de generalizar os resultados para uma população (Fowler, 1993; Creswell, 1994; Babbie, 1997). As questões de base à elaboração do inquérito resultaram da revisão de literatura efectuada. 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 baseadas numa escala do tipo *likert* de forma a captar a extensão com que o SCC está desenvolvido e é usado para efeitos internos (uso no processo de tomada de decisão) e externos (relato da informação no relatório anual), a extensão com que a legislação, as pressões externas e o envolvimento dos líderes e auditores externos afectam o desenvolvimento do SCC, a utilidade percebida, terminando com um conjunto de factores que, na opinião dos inquiridos, dificultam o desenvolvimento deste sistema contabilístico. Para este efeito usaram-se variáveis ordinais baseadas numa escala de 5 pontos (1- nenhuma extensão; 5 – extensão muito elevada).

Os respondentes foram ainda questionados sobre o ano da adopção do SCC com base numa variável nominal que toma os valores 1 (se a implementação ocorreu depois de 2006), 2 (se a implementação ocorreu depois de 1999 e até 2006) e 3 (se a implementação ocorreu antes de 1999). De referir ainda que a versão final do questionário foi obtida após a realização de um pré-teste em cinco municípios que, gentilmente, analisaram a compreensibilidade, a adequabilidade e a clareza do instrumento de medida usado.

O questionário foi aplicado em duas fases: a primeira fase decorreu no segundo semestre de 2008 com o objectivo de perceber que municípios tinham já adoptado o SCC e os principais factores impulsionadores da adopção. Numa segunda fase (Dezembro de 2009 a Fevereiro de 2010) foi enviado o inquérito aos respondentes da primeira fase, com o objectivo de actualizar o número de adoptantes do SCC, complementando o inquérito com um conjunto de questões relativas aos principais obstáculos/barreiras no desenvolvimento do SCC (quer para os adoptantes do SCC quer para os que ainda não iniciaram este

processo).⁴ O questionário foi dirigido ao Director do Departamento Financeiro de cada município, podendo este delegar a resposta ao inquérito no responsável pela área da contabilidade e orçamento e outras áreas afins.

Em resultado das duas fases de recolha de dados obtiveram-se 123 respostas, sendo a amostra do estudo composta por 69 municípios que já adoptaram o SCC e 54 municípios não adoptantes. Tendo em conta que das respostas recebidas, 11 inquéritos não estavam devidamente preenchidos ou estavam incompletos, foram consideradas para análise 112 respostas (taxa de resposta de 37%). O Quadro 3 apresenta uma breve descrição da amostra por adoptantes e não adoptantes, caracterizando cada grupo quanto ao número médio de trabalhadores e população média. Como se pode verificar, 57% da amostra é constituída pelos adoptantes do SCC; por outro lado, os não adoptantes representam organizações de menor dimensão comparativamente aos adoptantes (com base no número de trabalhadores e na população média). Não foram encontradas diferenças significativas entre as respostas obtidas e analisadas.

Quadro 3: Distribuição da amostra entre os adoptantes e os não adoptantes

	Adoptantes			Não adoptantes			Total		
	Recebidos	Analisados	%	Recebidos	Analisados	%	Recebidos	Analisados	%
N	69	64	57	54	48	43	123	112	37
Nº médio trabalhadores	618	592	---	277	276	---	461	450	---
Pop. média	57.519	52.843	---	24.532	23.734	---	42.356	39.706	---

5.2 Estatísticas descritivas

a) Adopção, uso, utilidade e nível de implementação do SCC

Nesta secção apresentam-se as estatísticas descritivas de cada uma das variáveis medidas através da aplicação do questionário. O Quadro 4 apresenta os resultados relativamente à adopção do SCC (*a sua organização já adoptou o SCC?*), o uso da informação a nível interno (*com que extensão a informação sobre os custos por actividades e outputs é utilizada no processo de tomada de decisões?*) e externo (*com que extensão é divulgada, no relatório e contas anual, informação sobre os custos por actividades e outputs?*), a utilidade percebida (*qual o grau de importância que atribui à informação sobre os custos por actividades e outputs?*) bem com o grau de implementação do SCC, tendo em conta o apuramento do custo

⁴ A realização de uma segunda fase justificou-se pela necessidade de actualizar o número de adoptantes tendo em conta as recentes recomendações do Tribunal de Contas e da Inspeção Geral de Finanças no sentido de se implementar o SCC. O número de adoptantes passou de 60 para 69, após a segunda fase de recolha de dados.

total e a definição de indicadores de gestão e de eficiência (*com que extensão se encontra implementado o SCC na sua organização?*).

Tal como foi já referido, dos municípios que integram a amostra, 57% já adoptaram o SCC (64 municípios). Relativamente ao uso da informação, verificamos que esta é usada na tomada de decisões com uma extensão ainda muito moderada (2,56), piorando a situação na divulgação da informação no relatório e contas anual (1,93). A percentagem de respondentes que usa a informação do SCC com extensão elevada ou muito elevada (nível 4 ou 5) confirma o uso ainda a um nível reduzido nos municípios Portugueses (13% e 5% para o uso interno e externo, respectivamente), confirmando os resultados de estudos prévios acerca da reduzida utilização da informação sobre os custos (Geiger and Ittner, 1996; IFAC, 2000; Jackson and Lapsley, 2003). Contrariando estes resultados, a utilidade percebida pela informação sobre os custos por *outputs* é extremamente elevada (4,43), sendo que cerca de 96% dos respondentes consideram-na importante a um nível elevado ou muito elevado. Entre os adoptantes, verifica-se que o grau de implementação do SCC é médio (3,00), tendo por base o apuramento dos custos totais e a definição de indicadores de gestão. Cerca de 60% dos respondentes consideram que o SCC tem um grau de implementação elevado ou muito elevado.

Quadro 4: Adopção, uso, utilidade e nível de implementação do SCC

	N	Média	Desv. Pad.	Min.	Máx.	% Elevada e muito elevada
Adopção (1- sim; 0 – não)	113	0.57	0.49	0	1	n/a
Uso interno (tomada de decisões) (1 – nenhuma extensão; 5 -muita extensão)	112	2.56	0.96	1	5	13%
Uso externo (divulgação nos relatórios anuais) (1 – nenhuma extensão; 5 -muita extensão)	112	1.93	1.00	1	5	5%
Utilidade da informação produzida pelo SCC (1 – nenhuma extensão; 5 -muita extensão)	112	4.43	0.58	3	5	96%
Grau de implementação entre os adoptantes^{a)} (1 – nenhuma extensão; 5 -muita extensão)	60	3.00	0.93	1	5	60%

a) Questão aplicada apenas aos adoptantes. Entre os 64 respondentes, 4 não responderam a esta questão.

b) *Influência legal e pressões externas no desenvolvimento do SCC*

Da revisão de literatura efectuada ficou clara a importância do enquadramento legal em vigor no desenvolvimento do SCC. Para comprovar empiricamente esta expectativa inquiriu-se a amostra acerca da influência do POCAL, da NLFL e do RGTAL no desenvolvimento do SCC. Conforme o Quadro 5, verifica-se que os respondentes consideram os diplomas referidos importantes impulsionadores do processo de implementação do SCC, destacando-se entre os três diplomas, o papel do RGTAL (3,77; 3,49 e 3,17 para o RGTAL, NLFL e POCAL, respectivamente). Este resultado confirma as nossas expectativas acerca do impulso dado pelo novo regime de taxas das autarquias locais que obriga à fundamentação económica e financeira dos valores a praticar pelos municípios, onde a contabilidade de custos assume um papel central na concretização desse objectivo. A percentagem de respondentes que considera uma influência elevada ou muito elevada da legislação (65%, 58% e 31% para o RGTAL, NLFL e POCAL, respectivamente) confirma o que foi referido acima acerca do impulso dado pelo RGTAL no desenvolvimento do SCC. Por outro lado, o ano de implementação do SCC reforça o peso da legislação em todo este processo na medida em que se verificou que nenhum município adoptou o sistema antes de 1999 (data da aprovação do POCAL) e cerca de 75% dos adoptantes fizeram-no após 2006 (ano da aprovação do RGTAL).

Quadro 5: Influência legal e pressões externas no desenvolvimento do SCC

(1 – nenhuma extensão; 5 -muita extensão)	Desv.					% elevada ou muito elevada
	N	Média	Pad.	Min.	Máx.	
1. POCAL	112	3.17	1.09	1	5	31%
2. NLFL	112	3.49	1.18	1	5	58%
3. RGTAL	112	3.77	0.98	1	5	65%
4. Pressão política (governo central, local ...)	111	2.71	1.17	1	5	26%
5. Pressão profissional (CNCAP, auditores, etc)	112	2.75	1.08	1	5	27%
6. Comunicação Social	111	1.84	0.89	1	4	5%

Para além da legislação em vigor, procurou-se perceber a existência de pressões externas no desenvolvimento do SCC, nomeadamente a pressão exercida pelo poder político (local ou central), por organizações profissionais (CNCAP⁵, auditores externos, etc.) e pela comunicação social. Os resultados apresentados no Quadro 5 evidenciam que a pressão exercida por entidades externas tem uma menor influência no desenvolvimento do SCC comparativamente à legislação. Assim, a pressão exercida pelas organizações profissionais (2,75) e pelo poder político (2,71) é percebida como factor de influência a um nível muito moderado, reduzindo essa percepção no caso da comunicação social (1,84).

⁵ Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública.

c) *Envolvimento e interesse dos políticos e auditores externos no desenvolvimento do SCC*

Vários estudos empíricos têm confirmado a importância do envolvimento e interesse dos líderes políticos e gestores de topo na introdução de inovações contabilísticas e de gestão (Cavaluzzo e Ittner, 2004; Dooren, 2005). Para aferir sobre esta situação inquiriu-se a amostra acerca do envolvimento e interesse dos líderes políticos bem como dos auditores externos no desenvolvimento do SCC. Como evidencia o Quadro 6, os respondentes têm a percepção de que o envolvimento e interesse dos líderes políticos e dos auditores externos é ainda moderado ou reduzido (2,80 e 2,70, respectivamente). Por outro lado, verifica-se que apenas 27% dos respondentes considera o envolvimento e interesse dos líderes políticos elevado ou muito elevado, e 35% relativamente ao envolvimento e interesse dos auditores externos. Esta situação pode justificar o facto de cerca de 43% da amostra não ter ainda adoptado o SCC, e, por outro lado, que o uso da informação a nível interno e externo seja ainda reduzido, tal como concluíram Cavaluzzo e Ittner (2004) e Dooren (2005). A percepção sobre as limitações que esta falta de envolvimento e interesse pode ter em todo o processo de desenvolvimento do SCC é analisada no ponto seguinte.

Quadro 6: Envolvimento e interesse dos líderes políticos e dos auditores externos

(1- Nulo; 5 – muito elevado)	N	Média	Desv.			% elevado e muito elevado
			Pad.	Min.	Máx.	
1. Envolvimento e interesse dos líderes políticos	111	2.80	1.02	1	5	27%
2. Envolvimento e interesse dos auditores externos (ROC)	102	2.70	1.39	1	5	34%

d) *Obstáculos/barreiras no desenvolvimento do SCC*

A mudança do sistema de informação contabilística e outras inovações de gestão no sector público enfrenta inúmeras dificuldades. Vários estudos prévios evidenciam dificuldades na adopção de instrumentos de contabilidade e de gestão devido à falta de recursos financeiros e humanos, a falta de formação e de competência adequadas para a sua implementação com sucesso, as limitações do sistema de informação existente bem como as dificuldades em recolher os dados necessários, a falta de compromisso e envolvimento político, a resistência à mudança, a falta de uma visão estratégica bem como a falta de ligação dos sistemas de informação com o sistema de incentivos financeiros dos gestores, entre outros factores (ver por exemplo, Streib e Poister; 1999; Ho e Chan, 2002; Cavaluzzo and Ittner, 2004; Dooren, 2005). Com base na revisão de literatura inquiriu-se amostra relativamente à extensão com que os seguintes 12 factores constituem um obstáculo/barreira ao desenvolvimento do SCC (quer sejam adoptantes ou não adoptantes).

Tal como evidencia o Quadro 7, os respondentes consideram que a falta de recursos humanos e de formação adequada sobre o SCC (3,80 e 3,53, respectivamente), a cultura de resistência à mudança (3,51), a falta de compromisso político (3,50) bem como a complexidade inerente ao uso do SCC (3,44), constituem as principais barreiras no processo de desenvolvimento do SCC. Observando a percentagem de respondentes que considera a limitação destes factores com uma extensão elevada e muita elevada confirma-se o que foi referido (70%, 55%, 56%, 53%, 50%, respectivamente para cada factor), acrescentando as limitações do sistema de informação existente com uma percentagem acima dos 50%. Dos restantes factores, em média, todos revelam alguma dificuldade no processo de desenvolvimento destacando-se a falta de recursos financeiros como aquele que implicará menores dificuldades neste processo. Desta percepção pode-se indiciar que o processo de desenvolvimento do SCC depende, antes de mais, da criação de uma estrutura de gestão e de capacidades técnicas adequadas que permitam acolher um sistema desta natureza, e não tanto da capacidade financeira dos municípios.

Quadro 7: Obstáculos/barreiras no desenvolvimento do SCC

(1 – nenhuma extensão; 5 – muita extensão)	N	Média	Desv. Pad.	Min.	Máx.	% elevada e muito elevada
1. Falta de recursos financeiros	111	2.35	1.16	1	5	21%
2. Falta de recursos humanos	112	3.80	1.16	1	5	70%
3. Falta de conhecimento e formação adequada sobre o SCC	112	3.53	1.17	1	5	55%
4. Falta de competências de gestão adequadas	111	3.04	1.09	1	5	32%
5. Limitações do sistema de informação existente	111	3.24	1.22	1	5	51%
6. Complexidade do uso do sistema de contabilidade de custos	112	3.44	1.08	1	5	50%
7. Falta de envolvimento e compromisso dos líderes políticos	111	3.50	1.20	1	5	53%
8. Falta de envolvimento do auditor externo (ROC) ^a	102	3.03	1.16	1	5	38%
9. Resistência à mudança	112	3.51	1.17	1	5	56%
10. Dificuldade em recolher e tratar os dados necessários à implementação do sistema	110	3.37	1.09	1	5	46%
11. Falta de articulação do sistema com os objectivos e a missão organizacional	111	3.16	1.15	1	5	47%
12. Falta de ligação com o sistema de incentivos (financeiros)	109	3.14	1.18	1	5	41%

a) Nos municípios sujeitos a revisão de contas, nos termos do art. 45º da NLFL.

5.3 Síntese dos resultados prévios obtidos

Nesta secção são analisados os principais resultados obtidos com base no inquérito aplicado aos municípios Portugueses entre 2008 e 2010. Alguns dos resultados prévios aqui apresentados podem ser analisados com maior detalhe em Carvalho *et al.* (2010) e Gomes *et al.* (2009a) e (2009b). Com esta análise pretende-se dar uma perspectiva mais alargada acerca do desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses.

a) *Análise bi-variada entre a adopção, o uso do SCC e a utilidade percebida*

A extensão com que os adoptantes e os não adoptantes do SCC usam a informação dos custos por *outputs*, a nível interno e externo, e percebem a sua utilidade, é analisada no Quadro 8. A análise bi-variada é também apresentada neste quadro. Os resultados evidenciam que a percentagem de adoptantes do SCC que usam a informação sobre os custos por *outputs* no processo de tomada de decisão com uma extensão elevada e muito elevada é superior comparativamente à percentagem de não adoptantes (22% e 6%, respectivamente para adoptantes e não adoptantes). A estatística do teste de *U-Mann Whitney*⁶ confirma a associação positiva e estatisticamente significativa entre a adopção e o uso da informação a nível interno ($p\text{-value} < 0.05$). Por outro lado, a divulgação da informação nos relatórios anuais (uso externo) aparenta ser uma prática mais utilizada entre os adoptantes, embora esta associação não seja estatisticamente significativa ($p\text{-value} > 0.1$).

Assim, como concluíram Carvalho *et al.* (2010), os adoptantes do SCC usam a informação sobre os custos com maior extensão relativamente aos não adoptantes, não sendo esta relação estatisticamente significativa ao nível do uso externo da informação. Por outro lado verifica-se ainda uma relação positiva e estatisticamente significativa entre o uso interno e externo da informação dos custos por *outputs*, de acordo com a estatística do teste *Kendall tau b* ($p\text{-value} = .000$).⁷ Ou seja, os municípios que usam a informação no processo de decisão com maior extensão tendem também a divulgar essa informação no relatório financeiro anual com maior extensão.

Relativamente à utilidade percebida pelos respondentes verifica-se que esta é extremamente elevada em ambos os grupos (adoptantes e não adoptantes), embora seja ligeiramente superior entre os não adoptantes (58% dos não adoptantes percebem a utilidade da informação com uma extensão muito elevada, contra 39% para os adoptantes). Observando a estatística de *U-Mann Whitney* confirma-se a existência de uma associação

⁶ O teste de *U-Mann Whitney* é um teste não paramétrico que mede até que ponto duas amostras independentes (adoptantes e não adoptantes) têm a mesma distribuição, quando é usada uma variável dicotómica.

⁷ O coeficiente de correlação *Kendall tau b* é um teste não paramétrico usado para medir a associação entre variáveis ordinais onde a distribuição normal não se verifica (Gibbons e Chakraborti, 2003).

negativa e estatisticamente significativa entre a utilidade percebida e a adoção ($p\text{-value} < 0.05$). Este é um resultado que confirma as expectativas formuladas em estudos anteriores (ver Gomes *et al.*, 2009a e por Carvalho *et al.*, 2010) relativamente à adoção do SCC essencialmente por influência e pressão do quadro legislativo em vigor, e não tanto devido à utilidade percebida. Verifica-se, ainda, uma associação positiva entre a utilidade percebida e o uso da informação, a nível interno e externo, embora com significância estatística mais moderada relativamente às associações verificadas anteriormente.

Quadro 8: Análise bi-variada entre a adoção, o uso do SCC e a utilidade percebida

	ADOPTANTES				NÃO-ADOPTANTES				Mann Desv. Vithney test ^{a)}
	N	%	Média	Desv. Padrão	N	%	Média	Desv. Padrão	
Uso Interno	64	100	2,78	1,04	48	100	2,27	0,76	Z= - 2,335 **
Nenhuma extensão	5	8			9	19			
Extensão reduzida	23	36			15	31			
Extensão média	22	34			21	44			
Extensão elevada	9	14			3	6			
Extensão muito elevada	5	8			0	0			
Uso Externo	64	100	2,00	1,13	48	100	1,85	0,80	Z= - 0,038
Nenhuma extensão	27	42			18	38			
Extensão reduzida	21	33			16	33			
Extensão média	10	16			11	23			
Extensão elevada	2	3			3	6			
Extensão muito elevada	4	6			0	0			
Utilidade percebida	64	100	4,31	0,61	48	100	4,59	0,50	Z= 2.301**
Nenhuma extensão	0	0			0	0			
Extensão reduzida	0	0			0	0			
Extensão média	5	8			0	0			
Extensão elevada	34	53			20	42			
Extensão muito elevada	25	39			28	58			
<i>Kendall's tau b</i> (uso interno; uso externo) = 0.30***^{b)}									
<i>Kendall's tau b</i> (uso interno; utilidade) = 0.16**^{b)}									
<i>Kendall's tau b</i> (uso externo; utilidade) = 0.15**^{b)}									

a) Mede a associação do uso interno, do uso externo e da utilidade com a adoção do SCC.

b) Mede a associação entre as variáveis ordinais referidas.

***, **, * indica a significância estatística a 1%, 5% e 10% (two tail), respectivamente.

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2010).

b) Factores determinantes da adoção do SCC e do uso da informação produzida

Com base num modelo de regressão múltipla, Carvalho *et al.* (2010) testaram a influência de um conjunto de factores na adoção do SCC bem como no uso da informação para diferentes propósitos. As variáveis usadas representam, essencialmente, factores institucionais, como a influência da legislação (POCAL, NLFL e RGTT) e das pressões externas (grupos políticos, organizações profissionais e comunicação social) na decisão de

adoptar o SCC; factores culturais, como a resistência à mudança e a dimensão dos municípios (nº de trabalhadores), e ainda a um conjunto de factores de contingência relacionados com a falta de articulação do SCC com os objectivos organizacionais, as dificuldades técnicas e a falta de suporte no desenvolvimento do modelo.

O Quadro 9 apresenta os principais resultados do modelo evidenciando o sinal da associação verificada entre cada factor explicativo e as variáveis *outcomes* (adopção e uso) bem como o seu nível de significância (quando aplicável). Pela análise do R^2 verifica-se uma boa capacidade do modelo para explicar a adopção do SCC ($R^2 = 0.477$), diminuindo essa capacidade na explicação do uso interno ($R^2 = 0.21$) e externo ($R^2 = 0.15$).

Quadro 9: Factores determinantes da adopção do SCC e do uso da informação produzida

Variáveis significativas	Adopção		Uso interno		Uso externo	
	Sinal	Sign. ^a	Sinal	Sign.	Sinal	Sign.
Factores institucionais e culturais						
Legislação	+	**	+	---	-	**
Pressão externa	+	---	+	---	+	**
Resistência à mudança	-	***	-	---	-	---
Dimensão (nº trabalhadores)	+	***	+	---	+	---
Factores de contingência						
Orientação para os objectivos	-	**	-	---	-	---
Suporte ⁸	+	---	-	**	+	**
Dificuldades técnicas ⁹	+	---	-	***	+	---

a) ***, **, * indica a significância estatística a 1%, 5% e 10% (two tail), respectivamente.

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2010).

De uma forma geral, o modelo evidencia que a adopção do SCC é explicada, essencialmente, pela forte influência da legislação em vigor ($p\text{-value} < 0.05$) bem como pelos factores culturais relacionados com a dimensão e a resistência à mudança ($p\text{-value} < 0.01$). Como concluíram Carvalho *et al.* (2010), há uma maior propensão para adoptar o SCC nos municípios de maior dimensão e com menor resistência à mudança, bem como nos municípios onde os respondentes sentem uma maior influência da legislação em vigor. Por outro lado, a falta de articulação do SCC com os objectivos organizacionais poderá condicionar a decisão de adoptar o modelo ($p\text{-value} < 0.05$). Os factores de contingência relacionados com a falta de suporte no desenvolvimento do modelo e as dificuldades técnicas não determinam, de forma significativa, a adopção do SCC. Não deixa de ser

⁸ Variável latente composta por 5 itens do questionário: falta de recursos, de formação adequada e das competências necessárias, limitação dos sistemas de informação existentes e falta de compromisso político.

⁹ Variável latente composta por 3 itens do questionário: dificuldades em recolher e interpretar os dados e dificuldade em articular a informação com o sistema de incentivos.

curioso, contudo, a direcção positiva entre estes factores e a adopção o que indicia maior propensão para a adopção do SCC quanto mais se sentem estas contingências.

Relativamente ao uso da informação verificaram-se diferenças significativas nos factores determinantes do uso interno e externo. O uso da informação no processo de tomada de decisão (nível interno) não é determinado, de forma significativa, pelos factores institucionais e culturais (embora exista consistência na direcção da associação com o uso interno, comparativamente à adopção). Por outro lado, são os factores de contingência, nomeadamente a falta de suporte ($p\text{-value} < 0.05$) e as dificuldades sentidas na execução do modelo ($p\text{-value} < 0.01$) que influenciam, significativamente, o uso interno da informação. Por outro lado, o relato externo da informação é determinado pela influência percebida da legislação em vigor (associação negativa) e pela pressão externa (associação positiva). O modelo evidencia uma relação positiva entre a falta de suporte e as dificuldades técnicas associadas à implementação do modelo e o uso externo da informação, à semelhança do que se verificou com a adopção do SCC (embora esta associação só seja estatisticamente significativa para a falta de suporte).

Assim, como concluíram Carvalho *et al.* (2010), o relato externo da informação sobre os custos aparenta ser uma actividade em crescimento quando existem pressões externas nesse sentido, podendo, contudo, diminuir quando a influência percebida da legislação aumenta. À semelhança dos resultados empíricos verificados por outros autores (ver por exemplo Geiger e Ittner, 1996), é natural que as actividades externas tenham um carácter mais simbólico e obedeçam à necessidade de obter legitimidade externa, contrariamente às actividades internas que estão mais relacionadas com o ambiente interno da organização. Por isso, os resultados verificados para o uso externo são bastante coerentes e consistentes com os verificados para a adopção por se tratar de decisões com maior visibilidade externa (ao contrário do que acontece com o uso da informação a nível interno). Em síntese, os factores institucionais e culturais evidenciam maior influência na decisão de adoptar o SCC e no relato externo da informação produzida, enquanto o uso da informação a nível interno é determinada essencialmente pelas condições do ambiente interno para a execução do modelo (suporte e dificuldades técnicas).

6. Sumário e conclusões

Com o presente trabalho pretendeu-se mostrar o estado de desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses, com base nos resultados obtidos através da aplicação de um questionário a toda a população. Os autores concluíram que a adopção do SCC é ainda recente, confirmando as conclusões de vários estudos científicos que mostram o atraso na

implementação efectiva das reformas oriundas da *New Public Management*, nomeadamente as inovações contabilísticas (Bogt, 2008).

No caso dos municípios Portugueses, as mudanças no sistema contabilístico têm ocorrido essencialmente ao nível da implementação da contabilidade orçamental e financeira (Carvalho *et al.*, 2009), na medida em que os mecanismos de *enforcement* existentes incidem sobre estes dois sistemas contabilísticos (nomeadamente do Tribunal de Contas). Desta forma, a maioria dos municípios adoptaram o SCC apenas após o ano de 2006 (ano da publicação do RGTAL), mesmo sendo este sistema contabilístico obrigatório desde a aprovação do POCAL em 1999. Os resultados empíricos mostram que a legislação determina, de forma positiva e significativa, a adopção do SCC o que comprova o peso da perspectiva institucional na decisão de adoptar o modelo (como verificaram Carvalho *et al.*, 2010). Este facto pode justificar o uso ainda moderado desta informação, comparativamente à utilidade percebida da mesma. Por outro lado, os resultados evidenciam também que é entre os não adoptantes que existe uma maior utilidade percebida da informação produzida. Ou seja, a decisão de adoptar o modelo pode resultar da necessidade de obter legitimidade externa e não tanto da vontade em melhorar a eficiência e a eficácia organizacional (ver por exemplo, Geiger e Ittner, 1996; Modell, 2001; Bogt, 2008).

Por outro lado, os autores encontraram evidência acerca de uma maior propensão para adoptar o SCC em municípios de grande dimensão, com menor resistência à mudança e onde existe uma maior articulação entre o modelo e os objectivos organizacionais. Relativamente à falta de suporte e às dificuldades técnicas sentidas na execução do modelo estas limitam, essencialmente, o uso da informação para fins interno. Quanto ao relato externo da informação dos custos, esta é uma actividade favorecida pela existência de pressão externa. Em síntese, conclui-se que o aumento dos níveis de eficiência e de eficácia, não constituem as únicas razões para introduzir a contabilidade de custos no sistema contabilístico dos municípios, sendo o ambiente institucional e cultural determinante em todo este processo.

O recurso ao método do inquérito por questionário apresenta algumas limitações o que pode justificar alguns resultados obtidos menos esperados. Contudo, esta é a única forma de inquirir uma população de grande dimensão e generalizar os resultados obtidos.

7. Referências Bibliográficas

- Babbie, E. (1997). *Survey research method*, 2nd eds. (Wadsworth , Belmont CA).
- Behn, R. (2003). Why measure performance? Different Purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63 (5), pp. 588-606.
- Benito, B. e Brusca, I. (2004). International Classification of Local Government Accounting Systems. *Journal of Comparative Policy Analysis* ,6 (1), pp. 57-80.
- 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*, 24 (3), pp. 209-241.
- Brusca, I e Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18 (2), pp. 129-163.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2009). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007. (Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas).
- Carvalho, J., Gomes, P. e Fernandes, M. J. (2010). Influence of institutional and contingency theories on the adoption and use of cost accounting system: evidence from Portuguese Local Government. *Financial Accountability and Management (under peer review)*.
- Carvalho, J. Fernandes, M. J. e Teixeira, A. (2002). *POCAL Comentado*, (eds). (Lisboa: Editora Rei dos Livros).
- Cavalluzzo, K. e Ittner, C. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organization and Society*, 29 (3/4), pp. 243-267.
- Creswell, J. (1994), *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*, (eds). (Sage Publications, California).
- Cunningham, G. e Harris, J. (2005). Toward a Theory of Performance Reporting to Achieve Public Sector Accountability: a Field Study. *Public Budgeting & Finance*, 25 (2), pp. 15-42.
- Dooren, W. (2005). What Makes Organisations Measure? Hypotheses on the Causes and Conditions for Performance Measurement. *Financial Accountability & Management*, 21 (3), pp. 363 – 383.
- Drury, C. (2007). *Management and cost Accounting*, 6th eds. (London: Thomson).
- Dunleavy, P. e Hood, C. (1994). From old Public Administrative to new public management. *Public Money & Management*, 14 (3), pp. 9-16.
- Evans, P. e 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*, 8 (6), pp. 30–38.
- Fowler, F. J. (1993). *Survey Research Methods*, 2nd eds. (Sage Publications: London).
- Geiger, D. R. e Ittner, C. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (6), pp. 549–567.
- Gomes, P., Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2009a). Determinantes da adopção e desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios Portugueses. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, 8, pp.11-42.

- Gomes, P., Fernandes, M. J e Carvalho, J. (2009b). Explaining Management Accounting Change in Portuguese Local Government: a multi theoretical approach. 12th Biennial CIGAR Conference, Modena, Itália, 27-29 Maio.
- Ho, K. e Chan, L. (2002). Performance Measurement and the Implementation of the Balanced Scorecard in Municipal Governments. *Journal of Government Financial Management*, 51 (4), pp. 8-19.
- Hood, C. (1995). The 'new public management' in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), pp. 93–109.
- Horngren, C. e Foster, G. (1991), *Cost Accounting: a Managerial Emphasis*, 7th eds. (Prentice-Hall International Editions, New Jersey).
- IFAC. (2000), '*Perspectives on Cost Accounting for Government*'. International Federation of Accountants, Public Sector Committee. (Disponível em <http://www.ifac.org>, 25 de Junho de 2005).
- Jackson, A. e Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16 (5), pp. 359-72.
- Jones, R. e Pendlebury, M. (1992). *Public Sector Accounting*, 3th eds. (Londres: Pitman Publishing).
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45 (1), pp. 1-21.
- Lapsley, I. e Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15, pp. 355–74.
- Lee, J. (2008). Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective. *Financial, Accountability and Management*, 24 (2), pp. 117-149.
- Mayston, D. (1985). Non-profit performance indicators in the public sector. *Financial Accountability and Management*, 1 (1), pp. 51-73.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12, pp. 437–64.
- Pina, V. e Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20 (4), pp. 334-350.
- Pollitt C. e Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis* (eds). (Oxford: Oxford University Press).
- Raine, J. e Willson, M. (1995). New Public Management and Criminal Justice. *Public & Money Management*, Jan-Mar, pp. 35-40.
- Reginato, E. (2008). Local Government *Accountability* in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an international comparison (eds). In Susana Jorge, *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. (Coimbra: Coimbra University Press).
- Rocha, O. (2000). Modelos de Gestão Pública. *Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, 1 (1), pp. 6-16.
- Ryan, B. Scapens, R. e Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2th eds. (Londres: Editora Thomson).
- Smith, K. (2004). Voluntary Reporting Performance Measures to the Public a Test of Accounting Reports of US cities. *International Public Management Journal*, 7 (1), pp. 19-48.

- Smith, P. (1993). *Outcome-related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector. British Journal of Management, 4*, pp. 135-151.
- Streib, G. e Poister, T. (1999). Performance Measurement in municipal government: Assessing the State of the Practice. *Public Administration Review, 59* (4), pp. 325-55.
- Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research, 15* (Supplement), pp. 107:44.