



The level of implementation of Public Management Accounting Standard in the municipalities of Porto district

Susana Bastos^a

ABSTRACT

The Public Administration's Accounting Standardisation System has been a reference for public accounting in Portugal since 2015. The application of the public accounting standard 27, the management accounting standard, has been minimal, despite its importance in calculating costs, planning, and decision-making. This study aims to analyse its implementation level in Porto's district municipalities. From 2020 to 2022, the Reports and Accounts were analysed concerning management accounting disclosures. The results show that only six out of 18 municipalities implemented the standard at two levels – high and intermediate. This low level of implementation can compromise the credibility of public institutions and make accountability to society difficult, damaging citizen trust and participation in the management of public resources. This study contributes to harmonizing public accounts by implementing accounting standard 27 and can lead to political reflections on the challenges faced in its application, to guide the creation of measures and programs aimed at this type of public entities, fundamental to the exercise of State functions at the local level.

Keywords: Management accounting; Economy; Effectiveness; Efficiency; Local government; Public accounting standard 27.

^aPorto Polytechnic - Porto Accounting and Business School E-mail address: susanass@iscap.ipp.pt

[This page is intentionally left blank]

O grau de implementação da Norma Pública de Contabilidade de Gestão nos municípios do distrito do Porto

RESUMO

O Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas tem sido uma referência para a contabilidade pública em Portugal desde 2015. A aplicação da norma de contabilidade pública 27, norma de contabilidade de gestão, tem sido muito limitada, apesar da sua importância no apuramento dos custos, planeamento e tomada de decisão. Este estudo pretende analisar as divulgações da norma e o seu grau de implementação nos municípios do distrito do Porto. Foram analisados os Relatórios e Contas de 2020 a 2022 no que às divulgações relativas à contabilidade de gestão concerne. Os resultados mostram que apenas seis dos 18 municípios estudados implementaram a norma a dois níveis – alto e intermédio. Este baixo nível de implementação pode comprometer a credibilidade das instituições públicas e dificultar a prestação de contas à sociedade, prejudicando a confiança e a participação do cidadão na gestão dos recursos públicos. Este estudo contribui para a harmonização das contas públicas ao nível da implementação da NCP 27, podendo conduzir a reflexões políticas sobre os desafios enfrentados na sua aplicação, com o objetivo de orientar a criação de medidas e programas direcionados para este tipo de entidades públicas, fundamentais para o exercício das funções do Estado ao nível local.

Palavras-chave: Contabilidade de gestão; Economia; Eficácia; Eficiência; Municípios; Norma de contabilidade pública 27.

[This page is intentionally left blank]

1. Introdução

A transparência na contabilidade do sector público é essencial para construir confiança e credibilidade junto dos *stakeholders*, que inclui cidadãos, entidades governamentais e organismos internacionais (Cardillo, 2020). Além disso, ajuda a criar um ciclo virtuoso de envolvimento entre a sociedade e o Estado, promovendo uma melhor governação e a tomada de decisões políticas (Nascimento & Pereira, 2022). A harmonização contabilística, ao padronizar procedimentos contabilísticos, aumenta a clareza, a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos, assegurando que as informações financeiras sejam mais acessíveis e compreensíveis, tanto para os cidadãos quanto para os órgãos de controlo. A adoção das normas e sistemas de contabilidade são reformas significativas que visam aumentar a transparência e a responsabilização na gestão financeira do setor público. Estas normas ajudam a fornecer informação financeira clara, compreensível e integrada, que é crucial para as partes interessadas (Bisogno & Cuadrado-Ballesteros, 2020).

Em Portugal, a Reforma da Administração e a Lei do Enquadramento Orçamental (LEO) contribuíram para a harmonização da contabilidade nas entidades do setor público através da criação de Planos de Contabilidade Pública Setoriais.

A entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, no ano de 1986, veio acelerar algumas das reformas da contabilidade pública, no sentido de criar uma convergência e harmonia entre as contas europeias. A criação da Lei das Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/1990), a conceção da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (1991) e a criação do Regime de Administração Financeira do Estado (1992) são marcos essenciais, tendo, com o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, surgido uma diferente preocupação e sensibilidade dos governos com o processo de reforma e de modernização da Administração Pública. Deste modo, a informação orçamental, patrimonial e económica da contabilidade pública passou a estar disponível, tendo-se alcançado um maior rigor na aplicação dos recursos do Estado e cumprindo-se o princípio da economia, eficiência e eficácia previsto no art.º 22.º do RAPE (DL n.º 155/92).

A Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro, desenvolveu as normas legais do regime de administração financeira do Estado, i.e., os seus princípios, garantindo assim a sua realização. Houve uma reformulação profunda do sistema de execução orçamental, nomeadamente através da criação de uma nova Conta Geral do Estado. Esta Conta Geral do Estado, em consonância com a do Orçamento de Estado, tem como objetivo assegurar uma leitura clara, o que resulta numa melhor apreciação política pelo Parlamento (Decreto-Lei n.º 155/92). As etapas

para a elaboração e conseqüente aprovação do Orçamento de Estado passaram a ser as seguintes: organização, aprovação, execução, fiscalização e debate do Orçamento. Esta lei teve um papel relevante na remodelação de três pontos fundamentais da Contabilidade Pública Portuguesa: no regime financeiro, no controlo orçamental e na contabilização das receitas e despesas.

Em 1997, foi criado o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor Público, tendo sido este o grande impulsionador do desenvolvimento da contabilidade e da inventariação geral do património do Estado. Desde a aprovação do POCP e dos seus planos setoriais, a normalização contabilística da Contabilidade Pública apresenta incoerências face às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e encontra-se desatualizada face ao SNC aplicado no setor privado, ajustado às normas internacionais (IAS/IFRS).

Em 2015, com a criação do Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas (SNC-AP), as entidades públicas abrangidas passaram a ter a obrigatoriedade de implementar um sistema contabilístico multifacetado, utilizando em simultâneo três subsistemas de contabilidade: financeira, orçamental e de gestão. A contabilidade financeira assenta em 25 Normas de Contabilidade Pública (NCP) e uma Norma de Contabilidade Pública para as Pequenas Entidades (NCP-PE), na Estrutura Conceptual (EC) e no Plano de Contas Multidimensional. A contabilidade orçamental baseia-se na Norma de Contabilidade Pública 26 (NCP 26), nos classificadores orçamentais e nos modelos de demonstrações orçamentais. A contabilidade de gestão assenta na Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27), com base de acréscimo, e reclassifica os gastos e os rendimentos da contabilidade financeira.

Os sistemas eficazes de contabilidade de gestão pública incluem a contabilidade de custos, o orçamento baseado na contabilidade de responsabilidade e os sistemas de medição de desempenho. Estas ferramentas auxiliam no planeamento, na tomada de decisões e na avaliação de desempenho (Avelé, 2013; Zarzycka & Michalak, 2013). A análise e apuramento de custos no setor público são particularmente importantes, pois permitem a alocação eficiente de recursos, tomadas de decisão sustentadas, transparência nas contas públicas, melhorias de desempenho e eficiência e uma visão de longo prazo assente num planeamento sustentável.

O presente estudo tem como objetivo analisar os Relatórios e Contas dos 18 municípios do Distrito do Porto, de 2020 a 2022, e identificar o nível de implementação da NCP 27 e os conteúdos divulgados.

O grau de implementação da NCP 27 é um indicador fundamental para avaliar a efetividade e a qualidade da contabilidade pública nas entidades do setor público,

assim como a confiança do cidadão nas instituições públicas. Esta avaliação é importante para garantir o alinhamento com padrões legais e internacionais, promovendo a transparência, a eficiência e a responsabilidade fiscal.

Este trabalho contribui para os escassos estudos sobre a implementação da NCP 27 e para a harmonização das contas públicas.

O trabalho está dividido em quatro secções. Seguido desta introdução, apresenta-se a revisão de literatura, secção 2, abordando a contabilidade de gestão no setor público. A secção 3 apresenta o método. Os resultados e a discussão são apresentados nas secções 4 e 5, respetivamente. O trabalho termina com as conclusões apresentadas na secção 6.

2. A contabilidade de gestão no setor público

As organizações do setor público operam num ambiente em constante mudança, caracterizado pela crescente globalização da economia mundial, pela intensificação da concorrência no mercado e pela desregulamentação das empresas estatais (Magd & Curry, 2003; Umashev e Willett, 2008). A informação contabilística desempenha um papel central na mudança destas organizações (Kurunmaki & Melia, 2003), sendo as práticas de contabilidade de gestão uma das importantes fontes de informação organizacional onde a aproximação a ferramentas de gestão de organizações privadas é uma constante. As novas reformas de gestão pública (NPM), que defendem a introdução de ideias inovadoras de gestão do setor privado, incentivam a adoção de práticas contemporâneas de contabilidade de gestão nas organizações do setor público (Magd & Curry, 2003). A contabilidade de gestão, com o seu foco na informação útil, começa a ser introduzida, de forma gradual, na gestão pública, até pela extrema necessidade de redução e controlo de custos. Esta contabilidade fornece informação valiosa para a tomada de decisão nos vários níveis da organização.

Com as mudanças nas dimensões política, social e económica, o setor público necessita de se ajustar. A adoção de inovações contabilísticas está dependente da influência do governo (Lapsley & Wright, 2004), através muitas vezes através de reformas. Estas práticas têm de ser impostas superiormente, para conduzir a uma estandardização de comportamentos.

Por detrás de práticas de contabilidade de gestão está a utilização de sistemas de controlo que, no setor público, podem desempenhar um papel fundamental na prevenção da corrupção, aumentando a transparência e a responsabilização, tais como a orçamentação e a auditoria baseada no desempenho. A existência de um sistema de controlo permite a identificação de fluxos de recursos, a gestão na tomada

de decisões, motivação dos funcionários, alocação ideal de recursos, aumento da legitimidade, transparência e responsabilização. Assim, o recurso à contabilidade de gestão melhora o alcance das metas organizacionais e a eficácia dos programas (Salmanzadeh et al., 2022).

Embora a taxa de adoção seja baixa (Baird, 2007; Jackson & Lapsley, 2003), as práticas de contabilidade de gestão são essenciais para as organizações do setor público (Chia & Koh, 2007) e o seu sucesso depende de vários fatores, tais como o comprometimento da administração de topo, do contabilista de gestão, da tecnologia da informação, da comunicação e da cultura organizacional (Alsharari & Daniels, 2024; Zin et al., 2012).

As organizações do setor público, no seu esforço para aumentar a utilização de práticas de contabilidade de gestão, conforme defendido pelas várias reformas do setor público, devem aproveitar a inter-relação entre aspetos dos sistemas de controlo, aumentando a intensidade com que utilizam os seus sistemas de gestão de forma interativa e diagnóstica (Nuhu et al., 2017).

Em Portugal, uma das principais reformas da administração financeira do Estado ocorreu em 2015, com a aprovação do SNC-AP, que resulta da convergência das normas de contabilidade internacionais para o setor público. Esta norma assenta num sistema contabilístico multifacetado, que inclui a contabilidade financeira, orçamental e de gestão.

A contabilidade de gestão assenta na NCP 27 e é aplicável a todas as entidades contempladas no regime geral. A norma define a forma de apresentação dos custos ocorridos e rendimentos obtidos, obrigando à divulgação de determinadas informações, que, até ao momento, não eram exigidas. O objetivo da norma é “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação” (SNC-AP, 2015, p. 7776).

“A contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes” (parágrafo 6, NCP 27).

As entidades abrangidas pela norma devem proporcionar informação, inclusive dos custos ambientais, nomeadamente “a) Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente

ou cumprimento de obrigações legais; b) Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade; c) Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos; d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases e efeitos de estufa” (parágrafo 7, NCP 27). Deste modo, a NCP 27, através de contas específicas, revela uma elevada preocupação com a responsabilidade social e ambiental.

As entidades sujeitas ao SNC-AP deverão utilizar, para efeitos da implementação da NCP 27, as contas da classe 9 previstas no *Manual de Implementação do SNC-AP*, versão 2. A base do plano de contas da classe 9 tem como objetivo promover uma padronização do uso das contas, existindo a liberdade para a sua construção, dependendo da entidade pública. “O uso de um plano de contas padronizado (...) permite uma maior comparabilidade, validação e controlo da informação (...)” (ponto 2.6 do *Manual de Implementação do SNC-AP*, versão 2, p. 265).

O alargado leque de informação fornecido pela existência de um sistema de contabilidade de gestão bem concebido e implementado é fundamental para: a elaboração de orçamentos, ao nível das atividades, produtos ou serviços, e, ainda, e sempre que é utilizada a contabilidade orçamental, por programas ou por objetivos; a determinação de preços, tarifas e taxas, sendo estes justificados pelo seu custo; avaliação de desempenho de programas ou objetivos.

A NCP 27 prevê que a contabilidade de gestão das entidades públicas seja divulgada num conjunto de documentos aquando da prestação de contas, prevendo ainda a divulgação de determinados elementos específicos que têm de constar, obrigatoriamente, nos setores da saúde, da educação e das autarquias locais.

No que se refere à divulgação de informação, a NCP 27 salienta no parágrafo 30 que os documentos de prestação de contas “devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos, tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e gestão”, correspondendo o período de análise de toda a informação necessária para a divulgação, o exercício económico da informação obtida no sistema de contabilidade orçamental e financeira, normalmente, o ano civil (parágrafo 30, NCP 27).

No que diz respeito ao Relatório de Gestão, a norma indica genericamente, nos parágrafos 34 e 38, o que deve ser divulgado por cada serviço, bem ou atividade final, tendo em conta as especificidades relativas ao subsector em que se enquadra (subsector da educação, subsector da saúde, autarquias locais e ainda informação sobre a gestão ambiental).

Assim, e de acordo com o parágrafo 34 da NCP 27, o Relatório de Gestão deve apresentar “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem); Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico; Objetos de custo finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados” (parágrafo 34, NCP 27).

No que concerne ao subsetor das autarquias locais, este deve divulgar informação sobre os custos de cada bem produzido ou serviço prestado; função, unidade, departamento ou atividade; e, por fim, informação sobre cada bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos.

Em síntese, as demonstrações financeiras da contabilidade de gestão a incluir no Relatório de Gestão devem fornecer informações ao nível de 1) Resultados por funções; 2) Resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período; 3) Custos por atividades; 4) Gastos de produção por produtos e serviços finais; 5) Rendimentos e gastos ambientais; 6) Rendimentos gerais e gastos não incorporados.

Ao nível dos resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período, as autarquias locais e as entidades municipais devem justificar os custos do produto ou serviço prestado, podendo o seu valor ser superior ou inferior ao preço de custo nas situações em que existam incentivos, por exemplo.

Em Portugal ainda são escassos os estudos sobre a implementação da NCP 27. Lopes (2023), no seu estudo, avalia o impacto da implementação de um sistema de contabilidade de gestão, nomeadamente do *Activity Based Costing*, nos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Viseu, evidenciando benefícios como melhorias na gestão de gastos, otimização de processos e direcionamento de recursos de forma mais estratégica. Fernandes (2023) estudou a contabilidade de gestão nas Entidades Públicas Empresariais (EPE), nomeadamente no Centro Hospitalar Universitário de São João e no Centro Hospitalar Universitário do Porto, concluindo que a mesma não é uma realidade na generalidade dos hospitais EPE e que a prática só será alargada a todos os hospitais quando o Ministério da Saúde o determinar e criar as condições necessárias, promovendo a autonomia e a responsabilização.

3. Âmbito da análise e metodologia

O propósito deste estudo é analisar o conteúdo divulgado ao nível da contabilidade de gestão e aferir sobre o grau (elevado, intermédio, baixo ou inexistente) de

implementação da NCP 27 nos municípios portugueses pertencentes ao Distrito do Porto.

O município é o órgão autárquico responsável pelo concelho, tendo como missão definir e executar políticas onde prevalecem os interesses e satisfação das necessidades da população local. Neste sentido, visa promover o desenvolvimento em todas as áreas, como a educação, a juventude, a ação social e coesão social, a habitação, a saúde, o turismo, a inovação e lazer, o desporto e cultura, o ambiente e saneamento básico, o ordenamento do território e urbanismo, o abastecimento público, os transportes e comunicações, a defesa do consumidor e a proteção civil, o controlo interno e a fiscalização.

O Distrito do Porto localiza-se na região Norte de Portugal, faz fronteira com o Oceano Atlântico a oeste e com os distritos de Aveiro a sul e Vila Real a este. É o 14.º distrito com a maior área de todos os distritos em Portugal, com uma área total de 2 395 km²; é o 2.º distrito mais populoso do país, com 1 819 515 habitantes, em 2022. O distrito divide-se em 18 municípios e 243 freguesias. Os 18 municípios estudados foram Amarante, Baião, Felgueiras, Gondomar, Lousada, Maia, Marco de Canaveses, Matosinhos, Paços de Ferreira, Paredes, Penafiel, Porto, Póvoa de Varzim, Santo Tirso, Trofa, Valongo, Vila do Conde e Vila Nova de Gaia. Os municípios com maior população residente são Vila Nova de Gaia, Porto, Matosinhos, Maia, Gondomar, Valongo e Paredes, representando estes cerca de 67% do total dos habitantes do Distrito do Porto.

Este trabalho incide sobre os 18 municípios, tendo sido utilizada uma metodologia qualitativa com recurso à análise de conteúdo aos Relatórios e Contas do período 2020-2022 (período correspondente aos três primeiros anos de implementação da norma).

No que concerne à análise dos relatórios de gestão, foram analisadas as informações que descreviam a implementação do SNC-AP e da contabilidade de gestão, bem como a forma como os municípios apresentam a análise dos seus gastos e rendimentos. Complementarmente, procedeu-se ainda a uma análise da informação contida na certificação legal de contas realizada pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC).

Tendo em consideração a informação obrigatória referida na NCP 27 a contemplar nos relatórios de gestão das entidades públicas e, neste caso, das autarquias locais, procedeu-se à análise da seguinte informação:

- 1 – Avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos;
- 2 – Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e/ou atividade;

- 3 – Rendimentos associados aos bens, serviços e/ou atividades;
- 4 – Informação sobre a gestão ambiental;
- 5 – Custos totais do exercício e custo total acumulado das atividades;
- 6 – Demonstração dos resultados por funções;
- 7 – Comentários dos revisores oficiais de contas sobre a NCP 27.

De forma a poder sintetizar e analisar os dados recolhidos, foram trabalhadas as principais informações, ao nível dos pontos anteriormente indicados, classificadas quanto ao seu nível de implementação da NCP 27 nos municípios em elevado, intermédio, baixo ou inexistente.

Consideramos como nível elevado as autarquias que identificaram os centros de custo ou atividade; reclassificaram os gastos da contabilidade financeira; determinaram os critérios de repartição funcional de gastos e rendimentos por atividade ou centros de custos; e apresentaram informações sobre a gestão ambiental.

Ao nível intermédio, pertencem as autarquias que efetuaram uma análise à distribuição dos gastos por funções e, posteriormente, uma análise à distribuição dos resultados por funções, analisando deste modo os custos diretos e indiretos por funções e os gastos e rendimentos por centros de responsabilidade.

Relativamente ao baixo nível de implementação, estão incluídas as autarquias que, apesar de reconhecerem a importância da contabilidade de gestão, apenas apuraram os gastos por funções.

Por fim, o nível inexistente diz respeito às autarquias que ainda se encontram na fase de implementação da NCP 27.

4. Resultados

Esta secção apresenta por município a fase de implementação da NCP 27, assim como o conteúdo divulgado nos relatórios. A análise apresenta informação mais detalhada relativamente aos municípios do Porto, Matosinhos, Valongo, Vila Nova de Gaia, Gondomar, Paredes, Paços de Ferreira e Amarante e agrupa (secção 4.9.) os municípios que se encontram ainda numa fase inicial (Póvoa do Varzim, Penafiel, Lousada, Maia e Trofa).

Os restantes municípios não apresentam informação sobre a NCP 27, nomeadamente Marco de Canaveses, Baião, Santo Tirso, Felgueiras e Vila do Conde. No que diz respeito aos municípios de Marco de Canaveses e de Baião, estes não apresentam nenhum dos relatórios disponíveis no *site* oficial do município. O Município de Santo Tirso só disponibilizou o relatório de gestão de 2020, o que não permite verificar se houve uma evolução na implementação da NCP 27. No caso do Município de Felgueiras, este não apresenta os relatórios de contas dos anos em estudo. O Município de Vila do Conde não tem disponível o relatório de gestão de 2022 e não apresenta informação sobre a implementação da NCP 27 nos restantes relatórios.

4.1. Município do Porto

Em 2020, o Município do Porto adotou pela primeira vez o SNC-AP. Neste processo de divulgação transitória, foram reconhecidos os ativos e passivos, reclassificados os itens como ativos de acordo com o POCAL e aplicadas as normas de contabilidade pública ao nível da mensuração dos ativos e passivos reconhecidos.

A adoção deste novo referencial contabilístico implicou um conjunto de ajustamentos relativamente ao balanço do exercício de 2019, nomeadamente na conversão de saldos para as contas e rubricas das demonstrações financeiras tendo por base o preceituado no SNC-AP.

No âmbito da prestação de contas de 2020, não foi ainda apresentada qualquer informação relativa à contabilidade de gestão. O período transitório previsto na IPSAS 33.36 de três anos foi o motivo apresentado pelo Município.

Em 2021, o Município reconheceu a importância da Contabilidade de Gestão, no sentido de obter uma melhor informação de gestão que contribua para reforçar a otimização dos seus recursos. Ao longo desse ano, enfrentou algumas fragilidades no que diz respeito ao apuramento dos custos, nomeadamente na recolha de mapas e informações e ao nível do sistema informático, o ERP financeiro. Segundo o Relatório de Prestação de Contas do Porto (2022, p. 146):

“O sistema não permitia obter informação completa da contabilidade de gestão; no entanto, foi possível trabalhar a informação de forma a obter os gastos por centro de responsabilidade, assim como os rendimentos, permitindo assim apresentar os resultados económicos.”

A análise de gastos imputados às várias unidades orgânicas englobam os gastos com os recursos humanos, bens, materiais e serviços, assim como as depreciações dos ativos afetos a cada Centro de Responsabilidade necessários ao exercício das suas atividades. Para além disto, engloba os gastos ambientais, para que se identifique se existe uma política de redução de custos ambientais efetivos para melhorar o desempenho ambiental e, por si só, melhorar a imagem da entidade pública.

A partir da análise dos gastos por centro de responsabilidade do Relatório de Gestão de 2021, foi possível verificar que a Direção Municipal de Finanças e Património, a Direção Municipal de Mobilidade e Transportes e o Executivo, representam os centros com os maiores gastos. No que diz respeito à área ambiental, o Município apresenta em gastos ambientais o valor de 641 mil euros, onde foram incluídos os gastos para a redução do impacto ambiental:

“Atendendo à substância dos gastos incorridos, a contabilidade de gestão apresenta uma distribuição por serviços responsáveis diferente da apresentada em termos orçamentais. Não foi possível apresentar a correspondente informação do ano 2021 devido à alteração da macroestrutura o que originou a criação de novos centros de custo e a transferência e desagregação de outros” (Relatório de Prestação de Contas do Porto, 2022, p. 147).

O Município, para além de ter implementado o SNC-AP, adotou um novo sistema informático de suporte financeiro, que se encontra em uso desde janeiro de 2022. Esta alteração provocou diversos desafios e, no que respeita ao desenvolvimento da implementação da NCP 27,

“foi possível concluir os trabalhos de desenvolvimento e parametrização da aplicação informática e, assim, garantiu-se o tratamento contabilístico do custo como exige a referida norma, a partir de 2023 (...) No entanto, no que toca à vertente externa, considera-se que as Demonstrações Financeiras apresentadas cumprem com o propósito de responsabilização de contas.” (Relatório de Prestação de Contas do Porto, 2022, p. 146).

No ano de 2022, o sistema informático possibilitou a obtenção de informação dos gastos por centro de custo. Os serviços responsáveis pelos maiores gastos são: Direção Municipal dos Recursos Financeiros; Departamento Municipal de Mobilidade; e, por fim, o Executivo Municipal.

O Relatório de Gestão de 2022 indica ainda que o Município do Porto já iniciou o processo interno que garante a implementação da NCP 27 em pleno para o exercício de 2023.

Em 2022, ao nível das “Atividades” foram agregadas as prioridades em “sete objetivos estratégicos transversais ao Município (...) relativamente ao ano económico em apreço”, (Relatório de Prestação de Contas do Porto, 2022, p. 19). Os objetivos considerados foram a cultura e património; economia, pessoas e inovação; ambiente, energia e qualidade de vida; urbanismo e habitação; coesão social; mobilidade; e governação da Câmara, estando estes objetivos desagregados por programas, projetos e ações das intervenções setoriais.

No relatório da empresa revisora das contas do Município é indicado, no ano de 2022, que o Município não incluiu nas demonstrações financeiras as divulgações exigidas no âmbito da NCP 27.

4.2. Município de Matosinhos

De acordo com o Relatório de Atividades e de Gestão de 2020, o Município de Matosinhos em 2020 reconhece a importância da contabilidade de gestão, tratando-se de um complemento à contabilidade orçamental e à contabilidade financeira, que visa uma melhor gestão municipal em geral, e de cada unidade funcional em particular, inculcando assim um maior rigor na gestão dos recursos, de modo a conseguir administrá-los de uma forma mais eficaz, eficiente e económica.

No entanto, este Município já iniciou o processo de implementação da NCP 27, em 2017, ano em que integrou os dois subsistemas contabilísticos: orçamental e patrimonial. A partir desse ano, ficou ao alcance dos serviços proceder à afetação dos diversos tipos de custos, concretamente, mão-de-obra, máquinas e viaturas e aquisição de bens e serviços, às diferentes atividades e investimentos.

Em 2020, verificou-se que parte dos serviços responsáveis reavaliaram a sua grelha de atividades, de forma a obter informação útil, ponderando o custo/benefício face aos recursos humanos disponíveis.

As funções subdividiram-se em quatro grandes grupos: funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras funções, e os centros de custos são definidos atendendo ao fim (funções) a que se destinam. A cada centro de custos está associada uma ou várias ações/atividades.

As funções gerais compreendem os

“Serviços Gerais da Administração Pública (que incluem todo um conjunto de despesas que têm a ver sobretudo com a manutenção de edifícios, serviços informáticos e gestão da frota automóvel e equipamentos mecânicos) e a Segurança e Ordem Pública (abarcam a proteção civil assim como a polícia municipal)” (Relatório de Prestação de Contas de Matosinhos, 2020, pp. 42-44).

No que diz respeito às funções sociais, estas representam os gastos com a

“Educação, Ação Social, Habitação, Resíduos Sólidos, Proteção do Meio Ambiente, Cultura e Desporto, e Recreio e Lazer” (Relatório de Prestação de Contas de Matosinhos, 2020, pp. 42-44).

Nas funções económicas estão, por exemplo, incluídas as despesas relacionadas com o comércio e o turismo, os transportes e as comunicações.

Para atingir os objetivos de uma análise detalhada de controlo de gestão, para além dos dados financeiros da contabilidade geral, são necessários os dados fornecidos pela contabilidade de gestão que permitam:

“conhecer os custos por funções; conhecer os custos por departamentos ou serviços; conhecer os custos unitários de produção (mão-de-obra, máquinas e viaturas); conhecer os custos de atividades; conhecer os proveitos inerentes aos serviços prestados” (Relatório de Prestação de Contas de Matosinhos, 2022, p. 25).

Este objetivo é assegurado pela interface das várias aplicações informáticas e os seus *inputs*.

Este Município apresenta no Anexo 5 do seu Relatório de Atividades e de Gestão 2022 uma norma de controlo interno, delineando nos artigos 80.º a 84.º os procedimentos para a implementação da contabilidade de gestão.

Para o pleno funcionamento da contabilidade de gestão é necessário que as aplicações abaixo estejam integradas, em pleno funcionamento e devidamente atualizadas:

- a) Aplicação de suporte ao sistema contabilístico – efetua a gestão a nível do plano de contas da classe 9;
- b) ARM – faz a ligação dos custos a nível das Requisições Internas;
- c) PES – efetua o cálculo do custo/hora por funcionário;
- d) Gestão de Imobilizado – calcula as amortizações de cada bem;
- e) Obras e Atividades Municipais – efetua os registos de todos os gastos diretos das obras por administração direta e atividades executadas e apoiadas pelo Município;
- f) Gestão de Máquinas e Viaturas – regista todos os custos diretos com cada máquina ou viatura” (Relatório de Atividades e de Gestão de Matosinhos, 2022, p. 81).

No ano de 2022 foi delineado um Plano de Contas apoiado na estrutura organizacional do Município e na funcional do SNC-AP, que permite efetuar de forma imediata o apuramento dos gastos diretos, indiretos e rendimentos a existir pelas respetivas funções e a sua distribuição pelas distintas atividades. Os gastos foram divididos em: gastos com vencimentos; gastos indiretos; gastos por atividade; encargos de instalação; gasto por aluno; custo das máquinas e viaturas; custo de mão de obra; e centros de investimento:

“A classe 9 foi reservada para a Contabilidade de Gestão e não se estipula qualquer regra para o seu desenvolvimento, dando-se a cada entidade pública, neste caso a autarquia, a liberdade para desenvolver este subsistema contabilístico da forma que mais se adequar às suas necessidades” (Relatório de Atividades e de Gestão de Matosinhos, 2022, p. 6).

Nomeadamente, incluir os centros de investimento enquadráveis por funções, e associar às fichas de atividades as ações desenvolvidas, criadas mediante as necessidades de cada serviço por área responsável e requisitante.

4.3. Município de Valongo

O sistema de Contabilidade de Gestão tem vindo a assumir-se como um importante instrumento de gestão. Desde 2014, ano da sua implementação,

“o Município tem vindo a efetuar sucessivos ajustamentos no sentido de se adequar à realidade envolvente, sempre com o intuito de maximizar o rigor e a fiabilidade da informação produzida” (Relatório de Gestão de Valongo, 2020, p. 61).

A contabilidade de gestão do Município

“assenta igualmente numa classificação funcional dos custos, de acordo com o classificador funcional das autarquias locais” (Relatório de Gestão de Valongo, 2022, p. 61).

Assim, podem-se quantificar os objetivos a atingir pela autarquia nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, possibilitando desta forma obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção, que são: as funções gerais, sociais, económicas e outras funções, e na prossecução das suas atribuições.

Em 2021, e no âmbito da informação produzida pela Contabilidade de Gestão, são apurados:

“custos diretos a funções e diretos a bens e serviços (vencimentos, aquisição de bens e serviços e transparências correntes diretamente imputáveis), custos diretos a funções e indiretos a bens ou serviços (repartidos pelos bens e serviços a que respeitam), custos indiretos a funções e bens e serviços (imputados, depois de apurados os custos diretos por função, através de um coeficiente de imputação) e custos não incorporáveis (cuja afetação a funções, bens ou serviços não é possível)” (Relatório de Gestão de Valongo, 2021, p. 62).

Quanto aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, estes são calculados segundo coeficientes de imputação de cada função, bem ou serviço, correspondente à percentagem do total dos respetivos custos diretos face ao total geral dos custos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços.

Para além do apuramento dos custos diretos e indiretos e do respetivo rendimento associado por cada bem produzido e serviço prestado, a contabilidade de gestão do Município de Valongo assenta igualmente numa classificação funcional dos custos de acordo com a NCP 27.

Em 2022, a contabilidade de gestão encontrava-se no mesmo patamar que os anos anteriores.

4.4. Município de Vila Nova de Gaia

Em 2020, o Município de Vila Nova de Gaia adotou pela primeira vez o SNC-AP, encontrando-se desta forma, no ano de divulgação transitória. Foram reconhecidos todos os ativos e passivos e a sua respetiva mensuração foi efetuada de acordo com as NCP, tendo sido reconhecidos no saldo da conta “Outras Variações do Património Líquido” os ajustamentos resultantes das alterações de políticas contabilísticas. Neste ano, foi aplicada a IPSAS 33, de modo a prolongar o período de transição para a NCP 27.

O Município efetuou as transições necessárias, no entanto, os sistemas de informação não se encontram totalmente parametrizados. Não obstante, e por forma a dar cumprimento (parcial, com os dados disponíveis) ao previsto nos parágrafos 34 e 37 da NCP 27, efetuou-se uma análise à distribuição dos gastos por funções: funções gerais; funções sociais; funções económicas; e outras funções (Tabela 1).

Tabela 1. Distribuição dos gastos por funções no Município de Vila Nova de Gaia

Descrição
Funções Gerais
Serviços Gerais de Administração Pública
Segurança e Ordem Públicas
Funções Sociais
Educação
Saúde
Segurança e Ação Social
Habitação e Serviços Coletivos
Serviços Culturais, Desportivos e Recreativos
Funções Económicas
Indústria e Energia
Transportes e Comunicações
Comércio e Turismo
Outras Funções Económicas
Outras Funções
Transferências entre Administrações
Diversas Não Especificadas

Em 2021, o Município efetuou a transição de normativo contabilístico, elaborando a respetiva equivalência de conta e definindo novas funções/atividades.

Por forma a dar cumprimento (parcial, com os dados disponíveis), foi realizada uma análise à distribuição dos resultados por funções. Com este enquadramento

pretende-se salientar quais as áreas funcionais com maior intervenção no contexto municipal. A partir da análise do relatório de gestão de 2021, destacam-se as funções sociais, seguidas das funções gerais.

Em 2022, concluiu-se o processo de parametrização dos seus sistemas de informação, de forma a produzir relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos gastos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes. Importa referir que a Educação constitui 50% do total dos gastos em funções sociais, e os Serviços Culturais, Desportivos e Recreativos 24% do total. Dentro das funções gerais, o destaque vai para os Serviços Gerais de Administração Pública (Relatório de Atividades e Contas de Gerência de 2022).

4.5. Município de Gondomar

Em 2020, o Município de Gondomar, através de uma empresa de consultadoria externa, encetou o processo de implementação da contabilidade de gestão.

Neste sentido, o Município reconhece a importância da contabilidade de gestão e tem vindo a desenvolver os trabalhos necessários para a sua implementação. Continua em curso o processo de adaptação às novas regras, designadamente ao nível do *software* de gestão.

Em 2021, o Município conseguiu analisar os custos diretos e indiretos por funções, e em 2022, os gastos e rendimentos por centros de responsabilidade.

No âmbito da informação produzida pela Contabilidade de Gestão, são apurados custos diretos a funções e diretos a bens e serviços (vencimentos, aquisições de bens e serviços e transferências correntes diretamente imputáveis), custos diretos a funções e indiretos a bens ou serviços (repartidos pelos bens e serviços das funções a que respeitam), custos indiretos a funções e bens e serviços (imputados, depois de apurados os custos diretos por função, através de um coeficiente de imputação) e custos não incorporáveis (cuja afetação a funções, bens ou serviços não é possível) (Relatório e Contas de Gondomar, 2022).

Indica ainda o Relatório do ano de 2022 que o Município assegura a quantificação dos “objetivos a atingir pela autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, permitindo assim obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção, que são: as funções gerais, sociais, económicas e outras funções” (p. 60).

Apresenta ainda uma análise das demonstrações dos resultados por funções.

4.6. Município de Paredes

De acordo com a análise dos relatórios de gestão de 2020 e 2021 do Município de Paredes, verifica-se que ainda não se encontra implementada a NCP 27. O Município adotou a prerrogativa de implementar a respetiva norma no prazo de três anos, em conformidade com o previsto na IPSAS 33.

No entanto, o Município conseguiu reportar os gastos por funções, de modo a “quantificar os objetivos a atingir pela autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, possibilitando obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção: Funções Gerais, Sociais, Económicas e outras funções na prossecução das suas atribuições” (Relatório de Gestão de Paredes, 2022, p. 171).

Em 2022, o Município de Paredes, para além dos gastos por funções, ainda não “implementou a contabilidade de gestão ao nível dos rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades” (Relatório de Gestão de Paredes, 2022, p. 172).

4.7. Município de Paços de Ferreira

Em 2020, o Município de Paços de Ferreira reconhece a importância da Contabilidade de Gestão e apresenta uma análise de todos os custos diretos às funções, nomeadamente funções gerais; funções sociais; funções económicas; e outras funções.

Em 2021, o Município deu continuidade ao cumprimento do imperativo legal, no entanto, ainda não implementou a contabilidade de gestão ao nível dos rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades, permanecendo no mesmo patamar de implementação em 2022.

4.8. Município de Amarante

A partir da análise do relatório de gestão de 2020 do Município de Amarante, verifica-se que este Município tem vindo a desenvolver os trabalhos necessários à implementação da contabilidade de gestão, com a noção de que

“há ainda necessidade de aperfeiçoar muito o sistema, de consolidar e transitar de uma contabilidade meramente de custos para uma contabilidade mais abrangente; designadamente, transpor para um sistema de contabilidade de gestão é o grande objetivo” (Relatório de Gestão de Amarante, 2020, p. 46).

Em 2020, o Município reclassificou os gastos do período por funções, obtendo desta forma informação do valor total dos gastos diretos e indiretos por funções, utilizando as aplicações informáticas na gestão de gastos por atividades, através da elaboração de fichas de atividade, com imputação de custos diretos às mesmas.

Até à data, o Município não apresenta mais nenhuma evolução.

4.9. Municípios da Póvoa do Varzim, Penafiel, Lousada, Maia e Trofa

Os municípios da Póvoa do Varzim, Penafiel, Lousada, Maia e Trofa não apresentam qualquer informação no seu relatório de gestão quanto à implementação da NCP 27.

O Município da Póvoa de Varzim, no seu Relatório de Gestão de 2022, indica que adotou pela primeira vez o SNC-AP; assim sendo, foi adotada a prerrogativa prevista na IPSAS 33, válida até 2022. O ponto 3 refere que ainda não se encontram reunidas as condições para a implementação da NCP 27, motivo pelo qual as demonstrações da contabilidade de gestão não foram apresentadas neste ano.

O Município de Penafiel, no relatório de gestão de 2020, indica que a norma ainda se encontra em fase de implementação:

“A contabilidade de gestão ainda se encontra em fase de implementação para adoção do novo referencial. Nestas circunstâncias, e de acordo com o preconizado na IPSAS 33, será divulgada, em cada período de relato, a falta de comparabilidade e respetivo enquadramento e justificação. Assim, neste capítulo é efetuada uma análise da contabilidade orçamental e financeira do exercício de 2022” (Relatório de Gestão de Penafiel, 2022, p. 6).

Estes municípios apresentam apenas a análise da contabilidade orçamental e financeira dos exercícios de 2020, 2021 e 2022.

O Município de Lousada indica no seu relatório de gestão de 2021 que “o apuramento dos resultados da atividade desenvolvida pelo Fundo obedeceu ao determinado na Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27) relativa à contabilidade de gestão e nos demais critérios definidos no SNC-AP, instituído pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro”, referindo ainda que

“no presente exercício, a apresentação dos resultados nos termos definidos na NCP 27, incluindo a sua apresentação por funções, em termos de rendimentos e gastos, assim como o resultado do serviço prestado, ficou prejudicada pelo encerramento do sistema contabilístico GerFip antes do termo dos trabalhos de encerramento da conta de 2021” (p. 5).

O relatório de 2022 refere ainda que

“não está totalmente implementado um sistema de contabilidade de gestão adequado como estava previsto com a introdução do SNC-AP” (p. 4).

O Município da Maia, nos anos 2020 e 2021, adotou a prerrogativa prevista na IPSAS 33 e, assim, não implementou o modelo de contabilidade de gestão nos termos previstos na NCP 27:

“Este processo, que comporta uma afetação considerável de recursos humanos para o efeito, ainda não se encontra concluído à data desta prestação de contas, não se encontrando implementada a NCP 27 na sua plenitude”.

Refere ainda que

“pode-se quantificar os objetivos a atingir pela autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, possibilitando obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção: funções gerais, sociais, económicas e outras funções na prossecução das suas atribuições” (Relatório de Gestão da Maia, 2022, pp. 295-296).

Em conformidade com a análise dos Relatórios de Contas de 2020, 2021 e 2022, verifica-se que a contabilidade de gestão no Município da Trofa ainda não se encontra implementada, conforme informação veiculada no relatório de gestão do ano de 2022.

5. Discussão

A NCP 27, nos parágrafos 34 e 38, determina a informação a divulgar no relatório de gestão e detalha essa divulgação para o subsetor da educação, subsetor da saúde, autarquias locais e, finalmente, informação sobre a gestão ambiental.

Para além das divulgações a realizar, as entidades sujeitas ao SNC-AP devem apresentar um conjunto de mapas que contemplem todos os elementos de gastos, rendimentos presentes na NCP 27, presentes na Tabela 2.

Tabela 2. Demonstrações Financeiras da Contabilidade de Gestão

Resultados por Funções
Resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período
Custos por atividades
Gastos de produção por produtos e serviços finais
Rendimentos e gastos ambientais
Rendimentos gerais e gastos não incorporados

Tendo em consideração a análise da informação divulgada pelos municípios, sintetizada na Tabela 3, foi identificado o nível de implementação da NCP 27 nos municípios.

Tabela 3. Informação divulgada relativa à NCP 27 por municípios (período 2020 a 2022)

	Porto	Matosinhos	Valongo	Vila Nova de Gaia	Gondomar	Paredes	Paços de Ferreira	Amarante
Avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos	X	X	--	X	X	--	--	--
Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e/ou atividade	X	X	X	X	X	X	X	X
Rendimentos associados aos bens, serviços e/ou atividades	---	X	X	--	--	--	--	--
Informação sobre a gestão ambiental	X	X	--	--	--	--	--	--
Custos totais do exercício e custo total acumulado das atividades	X	X	X	X	X	--	X	X
Demonstração dos resultados por funções	---	--	X	--	X	--	--	--
Comentários dos revisores oficiais de contas sobre a NCP 27	X	--	--	--	--	--	--	--

A informação apresentada na Tabela 3 reflete a informação divulgada e as demonstrações da contabilidade de gestão presentes nos relatórios dos municípios no período em análise. A informação veiculada nos relatórios apresentou alterações nos sete pontos elencados, refletindo estes a situação atual, à data de fim de exercício do ano de 2022, nos municípios.

Os municípios do Porto, Matosinhos e Valongo foram considerados como tendo um nível elevado de implementação, uma vez que identificaram os centros de custo ou atividade; reclassificaram os gastos da contabilidade financeira; determinaram os critérios de repartição funcional de gastos e rendimentos por atividade ou centros de custos; e apresentaram informações sobre a gestão ambiental.

O Município do Porto, no seu relatório de gestão de 2021, reconheceu efetivamente a importância da contabilidade de gestão, no sentido de obter uma melhor informação de gestão que contribuísse para reforçar a otimização dos seus recursos. Desta forma, a informação foi trabalhada de modo a obter os gastos por centro de responsabilidade, por centros de custo, assim como os rendimentos, para que apresentassem os resultados económicos.

Nos relatórios de contas do Município de Matosinhos, a contabilidade de gestão é um complemento à contabilidade orçamental e à contabilidade financeira, que visa uma melhor gestão municipal em geral e de cada unidade funcional em particular, incutindo assim um maior rigor na gestão dos recursos, de modo a conseguir administrar de forma mais eficaz, eficiente e económica.

No que diz respeito à Câmara Municipal de Valongo, o sistema de contabilidade de gestão tem vindo a assumir-se como um importante instrumento de gestão, desde 2014, o ano da sua implementação. Ao quantificar os objetivos a atingir pela autarquia nos mais diversos níveis; planificar a sua atividade; conhecer o seu contributo para o desenvolvimento nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições. O que possibilita obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção, nas funções gerais, sociais, económicas e noutras funções e na prossecução das suas atribuições.

Os municípios de Vila Nova de Gaia, Gondomar e Paredes pertencem ao nível intermédio, pois efetuaram uma análise à distribuição dos gastos por funções e, posteriormente, uma análise à distribuição dos resultados por funções, analisando deste modo os custos diretos e indiretos por funções e os gastos e rendimentos por centros de responsabilidade.

Os municípios de Paços de Ferreira e Amarante estão incluídos no nível baixo de implementação; apesar de reconhecerem a importância da contabilidade de gestão, apenas apuraram os gastos por funções.

Os municípios da Póvoa do Varzim, Penafiel, Lousada, Maia, Trofa encontram-se na fase de implementação da NCP 27, pelo que foram classificados no nível inexistente.

A Tabela 4 apresenta uma síntese agrupando os municípios por nível de implementação.

Tabela 4. Nível de implementação dos municípios

Nível de implementação	Município
Elevado	Porto
	Matosinhos
	Valongo
Intermédio	Vila Nova de Gaia
	Gondomar
	Paredes

Nível de implementação	Município
Baixo	Paços de Ferreira
	Amarante
Inexistente	Póvoa de Varzim
	Penafiel
	Lousada
	Maia
	Trofa

A implementação da NCP 27 é crucial para garantir uma gestão pública mais responsável, transparente e eficaz. À semelhança dos estudos de Baird (2007) e Jackson & Lapsley (2003), a nossa análise conclui igualmente um baixo grau de implementação da norma. Este pode comprometer a capacidade de planear, executar e monitorizar as finanças públicas de forma eficiente e ética, aumentando os riscos de corrupção, ineficiência e desvios de recursos. Além disso, pode afetar a credibilidade das instituições públicas e dificulta a prestação de contas à sociedade, prejudicando a confiança e a participação do cidadão na gestão dos recursos públicos.

6. Conclusões

Neste estudo, em primeiro lugar, realça-se o esforço que praticamente todas as autarquias realizaram para garantir a implementação da contabilidade de gestão, através dos recursos e tempo que tinham disponíveis. Verifica-se ainda que todas as autarquias são conscientes da importância e contributo desta norma, apesar da sua complexidade.

Entre o disposto na NCP 27 e o que é apresentado e divulgado nos Relatórios de Contas das autarquias do Distrito do Porto, revela-se que ainda há um longo caminho a percorrer, até mesmo nas autarquias com um elevado nível de implementação, uma vez que esta contabilidade vem complementar a contabilidade orçamental e a contabilidade financeira, permitindo uma melhor gestão municipal em geral e de cada unidade funcional em particular, possibilitando ainda a alocação dos recursos à disposição de uma forma mais eficaz, eficiente e económica.

No caso das autarquias em que o nível de implementação é baixo e naquelas em que a implementação da NCP 27 é inexistente, as justificações apresentadas devem-se principalmente aos recursos informáticos disponíveis e ao COVID-19, que obrigou à suspensão de algumas atividades e ao teletrabalho obrigatório durante um período considerável.

Dada a sua complexidade, a implementação da NCP 27 requer um grau de preparação da administração local, ao nível dos recursos humanos e dos sistemas de informação adequados. O que se verifica é que as autarquias não estavam e não estão ainda preparadas.

Neste sentido, as autarquias também enfrentam desafios ao nível da preparação e/ou reorganização interna, nomeadamente no redesenhar dos processos e dos recursos a utilizar. Destaca-se o facto de não terem existido alterações nos processos existentes, tendo apenas havido adequações dos existentes ao que a NCP 27 espera ao nível da informação de gestão.

As autarquias estão conscientes da importância e contributo da contabilidade de gestão, uma vez que apenas com a implementação plena da NCP 27 é possível medir desempenhos, determinar políticas de preços de taxas, entre outras medidas, o que permite a comparabilidade dos indicadores no poder local. E principalmente, apoiar os processos internos da gestão (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa).

Este estudo contribui para a literatura sobre a contabilidade de gestão no setor público. O estudo realça a importância da contabilidade de gestão no setor público, em particular nas autarquias locais, como forma de tornar mais eficiente a gestão de recursos, promovendo a transparência e a responsabilização nas estratégias de apoio no processo de tomada de decisão. A perceção do nível de implementação da norma da contabilidade pública no poder local poderá conduzir a reflexões políticas sobre as dificuldades ao nível da sua implementação, no sentido de orientar a criação medidas/programas direcionados para este tipo de entidades públicas, fundamentais para o exercício das funções do Estado ao nível local.

As principais limitações deste estudo prendem-se com o facto do acesso a determinada informação não ter sido possível e, ainda, a falta de resposta de alguns dos municípios para que essa informação fosse disponibilizada. Outra limitação surge do facto de não ter havido uma análise a outros estudos, nomeadamente os relatórios do Tribunal de Contas e os relatórios da Direção Geral das Autarquias Locais.

Como sugestões para estudos futuros considera-se que seria fundamental realizar uma análise nos anos posteriores ao de 2022 no sentido de perceber se os municípios implementaram a globalidade do que se encontra previsto na NCP 27 e de que forma beneficiaram ao nível da eficácia e da eficiência, um dos princípios orçamentais, na gestão dos recursos existentes. Ainda a inclusão da comparação entre o que era obrigatório no POCAL para o que é atualmente exigido pelo SNC-AP ao poder local

ao nível da informação e divulgação da contabilidade de gestão. A análise cruzada dos relatórios das autarquias com os relatórios do Tribunal de Contas e da Direção Geral das Autarquias Locais seria importante, no sentido de aferir sobre a pertinência da informação exigida ao nível da contabilidade de gestão pela NCP 27. Estudos futuros podem ainda identificar fatores que explicam atrasos na implementação da norma estudada.

Agradecimentos

Este artigo é financiado por fundos portugueses através da FCT – Fundação para a Ciência e Tecnologia, Projeto UIDB/05422/2020.

Referências

- Alsharari, N. and Daniels, B. (2024). Management accounting practices and organizational change aspects in the public sector: contextual/processual approach. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 20(1), 177-204. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2021-0143>
- Amarante, *Relatório de Gestão* (2020). Disponível em https://www.cm-amarante.pt/?listas_ficheiros=relatorio-om-2020.
- Avelé, D. (2013). How to reconcile management accounting and performance in the municipal public services of African cities? An empirical study. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 17(1), 1–24.
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting & Finance*, 47, 551–569. DOI: 10.1111/j.1467-629x.2007.00225.x
- Bisogno, M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2020). Public sector financial management and democracy quality: The role of the accounting systems | Gestión financiera del sector público y calidad de la democracia: el papel de los sistemas contables. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 23(2), 238–248. <https://doi.org/10.6018/rcsar.369631>
- Cardillo, E. (2020). The Strategic, Cognitive, and Institutional Perspectives of Transparency: The Meijer’s Model Applied to Italian Local Government. *Eurasian Studies in Business and Economics*, Vol. 14, Issue 1. DOI:10.1007/978-3-030-53536-0_18
- Chia, Y.M., Koh, H.C. (2007). Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: a Singapore study. *Financial Accountability & Management*, 23, 189–213. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00425.x>
- CNC (2020). Comissão de Normalização Contabilística. Acedido em <http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>.
- Fernandes, A. (2023). *A contabilidade de gestão no setor público da saúde em Portugal: estudo de caso*. (Master’s Thesis, Instituto Politécnico de Setúbal).
- Fernandes, E. (2019). O Papel da Contabilidade de Gestão nos Municípios - Proposta de um Modelo Para o Município de Arcos de Valdevez. (Master’s Thesis, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave).

- Comissão de Normalização Contabilística (2017). *Manual de implementação do SNC-AP* (2.ª versão). Consultado em <https://www.cnc.min-financas.pt/sncap2017.html>.
- Gondomar, *Relatório e Contas* (2022). Disponível em <https://www.cm-valongo.pt/transparencia/transparencia-municipal>.
- Jackson, A., Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new 'managerial' public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16, 359–372. <https://doi.org/10.1108/09513550310489304>
- Kurunmaki, L., Melia, K. (2003). Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Management Accounting Research*, 14, 112–139. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00019-2)
- Lopes, A. (2023). *O impacto da contabilidade de gestão no setor público. Estudo de caso*. Master's Thesis, Instituto Politécnico de Viseu.
- Lapsley, I., Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15, 355–374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Lousada, *Relatórios de Prestação de Contas* (2022). Consultado em <https://www.cm-lousada.pt/pages/547>.
- Maia, *Relatório de Gestão* (2022). Disponível em <https://www.cm-maia.pt/cmmaia/uploads/document/file/5512/relatoriocontasconsolidadas2022.pdf>.
- Magd, H., Curry, A. (2003). Benchmarking: achieving best value in public-sector organisations. *Benchmarking: An International Journal*, 10, 261–286. <https://doi.org/10.1108/14635770310477780>
- Matosinhos, *Relatório de Prestação de Contas* (2020). Disponível em <https://www.cm-matosinhos.pt/municipio/financas-municipais/relatorio-de-atividades-e-de-gestao>.
- Matosinhos, *Relatório de Prestação de Contas* (2022). Disponível em <https://www.cm-matosinhos.pt/municipio/financas-municipais/relatorio-de-atividades-e-de-gestao>.

- Nascimento, É. S., & Pereira, J. R. (2022). The transparency of accounting information as an instrument for the formation of public spheres | A transparência da informação contábil como instrumento de formação de esferas públicas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 16. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.195445>
- Nuhu, N.A., Baird, K., Appuhamilage, A.B. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector. *Asian Review of Accounting*, 25, 106–126. <https://doi.org/10.1108/ARA-02-2016-0017>
- Paredes, *Relatório de Gestão* (2022). Disponível em <https://www.cm-paredes.pt/pages/648Relatório>.
- Pinho, S. (2014). *A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais: O Caso do Município de Espinho*. Master's Thesis, Instituto Politécnico do Porto.
- Porto, *Relatório de Prestação de Contas* (2022). Disponível em <https://www.cm-porto.pt/elementos-economico-financeiros>.
- Salmanzadeh, H., Kordestani, G., Kazemi, H. (2022). The Role of Management Accounting in Improving Management Control System in Public Sector. *Iranian Journal of Finance*, 6, 54–82. <https://doi.org/10.30699/ijf.2021.279013.1211>
- Umashev, C., Willett, R. (2008). Challenges to implementing strategic performance measurement systems in multi-objective organizations: the case of a large local government authority. *Abacus*, 44, 377–398. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00268.x>
- Valongo, *Relatório de Gestão* (2019). Disponível em https://www.cm-valongo.pt/cmvalongo/uploads/document/file/4938/relatorioecontas_parte1_relatoriodegestao_.pdf.
- Valongo, *Relatório de Gestão* (2021). Disponível em https://www.cm-valongo.pt/cmvalongo/uploads/document/file/6828/relatorio_e_contas_2021.pdf.
- Zarzycka, E., & Michalak, M. (2013). Measuring the Performance of Local Government Entities and Analysis of their Managers' and Personnel's Information Needs in the Context of New Public Management. *Comparative Economic Research*, 16(2), 123–147. <https://doi.org/10.2478/cer-2013-0015>

Zin, N., Sulaiman, S., Ramli, A., Nawawi, A. (2012). Balanced scorecard implementation within a Malaysian government linked-company. *Asia Pacific Management Accounting Journal*, 7, 29–57. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(13\)00235-9](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(13)00235-9)

[This page is intentionally left blank]