

## CONTABILIDADE

# O RELATÓRIO DE GESTÃO E A AVALIAÇÃO E COMPARAÇÃO DO DESEMPENHO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES - O CASO DOS MUNICÍPIOS NO DISTRITO DE SETÚBAL

Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira, [ana.bela.teixeira@esce.ips.pt](mailto:ana.bela.teixeira@esce.ips.pt)

Nuno Miguel Delicado Teixeira, [nuno.teixeira@esce.ips.pt](mailto:nuno.teixeira@esce.ips.pt)

Pedro Nuno Coelho Palhão Bicho Pardal, [pedro.pardal@esce.ips.pt](mailto:pedro.pardal@esce.ips.pt)

Carlos Manuel Severino da Mata, [carlos.mata@esce.ips.pt](mailto:carlos.mata@esce.ips.pt)

Instituto Politécnico de Setúbal  
Escola Superior de Ciências Empresariais  
Campus do IPS  
Estefanilha  
2910-503 Setúbal

## RESUMO

A obrigatoriedade da articulação da contabilidade, orçamental, patrimonial e analítica, no Sector Público Administrativo, face ao actual quadro legal, necessita de planos sectoriais. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais é o plano sectorial de aplicação obrigatória nas Autarquias Locais. A aplicação deste plano no sector autárquico, deverá, entre outros, permitir o cálculo e divulgação de indicadores que permitam a avaliação e comparação do desempenho dos municípios. O objectivo deste estudo centra-se na análise comparativa do desempenho dos municípios do distrito de Setúbal, com base nos indicadores divulgados no Relatório de Gestão. Os resultados demonstram que os municípios apresentam fundamentalmente indicadores de carácter orçamental e/ou patrimonial. Apresentam no total 115 diferentes indicadores orçamentais e 44 indicadores económicos e/ou patrimoniais, o que não permite a comparabilidade. A divulgação no Relatório de Gestão das Autarquias Locais dos mesmos indicadores permitiria uma avaliação comparativa do desempenho dos municípios.

## ABSTRACT

In the legal framework for public sector accounting, the mandatory articulation between budgetary, patrimonial and management accounting systems, induces in the need of sectorial plans. Thus, a specific accounting plan for the Local Government sector was approved and enforceable for municipalities. This plan, should among other things, allow the calculation and reporting of indicators for evaluating and comparing the performance of municipalities.

The aim of this study focuses on the comparative analysis of municipalities performance in Setúbal district based on indicators disclosed in the Management Report. The results show that in the municipalities' management reports the indicators are primarily of budgetary and patrimonial nature. In total was disclosed, 115 different indicators of budget and 44 of economic and patrimonial nature, which does not allow municipalities' comparability. Therefore, we think that, the use of a group of indicators common to all entities, would improve the assessment to a comparative performance of municipalities.

**PALAVRAS CHAVE:** Indicadores; Relatório de Gestão; Municípios; Distrito de Setúbal; POCAL

**KEY WORDS:** Indicators; Management Report; Municipalities; Setúbal District; POCAL

## **INTRODUÇÃO**

A evolução da contabilidade nas Autarquias Locais concretizada pela implementação gradual dos sistemas contabilísticos previstos no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), tem contribuído fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas e para a introdução de modelos de avaliação de desempenho onde os indicadores de gestão são fundamentais (Teixeira *et al*, 2011a).

Assim, actualmente, a contabilidade pública no sector autárquico, consequência da aplicação do POCAL, antevê uma efectiva gestão do orçamento com critérios de eficiência, eficácia e economia através da articulação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, onde o modelo de implementação da contabilidade interna se apresenta adequado às necessidades de informação para o sector.

Neste sentido e, no âmbito do projecto de investigação denominado a “Implementação do POCAL no distrito de Setúbal – O contributo da contabilidade para a gestão autárquica”, o presente estudo tem como principal objectivo, avaliar e comparar o desempenho dos Municípios do Distrito de Setúbal a partir da informação divulgada nos seus Relatórios de Gestão.

De forma a atingir esses objectivos estruturou-se o trabalho em duas grandes áreas, e que são, a revisão de literatura e o estudo empírico.

Na revisão de literatura, efectuou-se a caracterização da contabilidade nas autarquias locais através de uma breve apresentação do POCP e do POCAL, do sector autárquico e da contabilidade nas autarquias locais. Apresentou-se também a avaliação comparativa do desempenho dos municípios e o Relatório de Gestão, através da possibilidade de divulgação de indicadores organizados por sistema contabilístico e a necessidade de esses indicadores não contrariarem a informação prestada no Quadro de Responsabilização e Avaliação, previsto no SIADAP1.

No estudo empírico, foram identificadas as questões de Investigação, a metodologia adoptada e caracterizou-se a amostra. Desenvolveu-se o ponto relativo aos indicadores divulgados no Relatório de Gestão pelos municípios de Setúbal e a comparabilidade da avaliação de desempenho efectuado. De seguida foi apresentada a importância da informação contabilística na avaliação do desempenho nos municípios do distrito de Setúbal, as perspectivas actuais e o contributo para a melhoria contínua. Por fim foram apresentadas as conclusões e linhas de investigação futura.

## **1 – AS AUTARQUIAS LOCAIS E A CONTABILIDADE**

A contabilidade no Sector Público Administrativo sofreu uma profunda alteração nos últimos anos com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997 e que, nas Autarquias Locais, culminou com a publicação de um plano sectorial, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais. A sua aplicação no sector autárquico, tem como principal objectivo, garantir que a informação contabilística para além do cumprimento e acompanhamento do controlo da legalidade, apoie e permita avaliar a gestão dos recursos consumidos, com critérios de economia, eficiência, eficácia.

### **1.1 – O POCP E O POCAL**

O POCP, ao ser aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro, passou a ser a base de referência para a Contabilidade Pública em Portugal. Neste âmbito, Caiado (2006:2) salienta que o POCP como plano de contabilidade geral considera o conjunto de operações comuns a todos os sectores, mas não pode ter em conta as particularidades inerentes às operações realizadas pelo conjunto de entidades que formam um sector de actividade. Estas fazem parte dos planos sectoriais que explicitam para os respectivos destinatários informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores. Desta forma, o POCP apresenta-se como um marco conceptual onde se enquadram os planos sectoriais publicados (Carvalho e Ribeiro, 2004). Igualmente para Carvalho *et al* (2005), a publicação do POCP e dos planos sectoriais representam um marco importante da actual reforma da contabilidade pública em Portugal.

De aplicação obrigatória na Administração Local, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais foi aprovado pelo Decreto –Lei nº 54 – A/99 e é de aplicação obrigatória a todas as autarquias locais e entidades equiparadas<sup>1</sup>.

Neste plano sectorial, à semelhança do POCP, a articulação dos sistemas contabilísticos previstos, enquadra-se num plano de contas, tal como de seguida se apresenta:

**Quadro 1** - Articulação das classes do plano de contas do POCP e POCAL, com os sistemas contabilísticos obrigatórios

Classe	Designação	Sistema Contabilístico
0	Contas de Controlo Orçamental e de Ordem	Contabilidade Orçamental
1 a 8	Disponibilidades (1), Terceiros (2) Existências (3) Imobilizações (4) Fundo Patrimonial (5) Custos e Perdas (6) Proveitos e Ganhos (7) Resultados (8)	Contabilidade Patrimonial
9	Contas da Contabilidade Analítica (Nada refere)	Contabilidade de Custos

**Fonte:** Adaptado de Teixeira *et al* (2011).

A implementação dos três sistemas contabilísticos previstos no POCAL, é de extrema importância para o cumprimento dos objectivos da reforma da administração pública, contudo, diferentes estudos académicos levam-nos a concluir que essa implementação não está concluída principalmente ao nível da contabilidade analítica. Teixeira *et al* (2011b), relativamente a dois inquéritos efectuados em 2009 e 2011, no distrito de Setúbal, verificaram uma evolução de 23% para 30,7% relativamente à implementação deste sistema contabilístico no distrito.

## 1.2 – O SECTOR AUTÁRQUICO

A Constituição da República Portuguesa (CRP) (Lei nº1/2005 de 12 de Agosto), no nº1 do Art.º 235, estabelece que “a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais” e através do nº 2 do mesmo artigo, define autarquias locais como “pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”, correspondendo às freguesias e municípios.

Segundo Amaral (2002), a definição corresponde a quatro factores interligados:

- Território – o território nacional está dividido em circunscrições administrativas que identificam cada autarquia local, ou seja, um território nacional devidamente delimitado;
- População – ao dividir o território nacional define a população abrangida pelas competências dessa autarquia, sendo desta forma, a nacionalidade e a residência que confere a qualidade de membro da autarquia;
- Interesses comuns - é a população que vai definir quais deverão ser os seus interesses a serem desenvolvidos.
- Órgãos Representativos – através dos votos da população residente, elegem-se os titulares dos órgãos locais para alcançarem os interesses de todos.

O nº 1 e o nº 2 da CRP referem que “no continente as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas [apesar de previsto na constituição, não está em vigor]. As regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem freguesias e municípios”. Assim, as autarquias locais são constituídas por municípios e freguesias.

O município é a autarquia local que visa a prossecução dos interesses comuns da população residente num território delimitado (concelho), através de órgãos eleitos (Amaral, 2002). Os principais órgãos do município são: Assembleia Municipal, a Câmara Municipal e o Presidente da Câmara. No entanto, existem ainda outras formas de organização autárquica, a saber: associação de municípios de direito público (Art.º 253 da CRP); serviços municipalizados e serviços municipais (Art.º 168 do Código Administrativo); associação de

<sup>1</sup> São entidades equiparadas: as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e os municípios de direito público e as entidades que por lei estejam sujeitas à contabilidade das autarquias locais (nº 2, Artº 2, DL 54-A/99). Não é aplicado às empresas municipais, intermunicipais e regionais.

freguesias de direito público (Art.º 247 da CRP); áreas metropolitanas (Lei 10/2003); empresas municipais, intermunicipais e regionais (DL nº 558/99).

Actualmente, em Portugal existem 308 municípios, e, 4259 freguesias. Relativamente aos serviços municipalizados e empresas municipais, existem 55 e 184 respectivamente (DGAL, 2009).

Segundo Carvalho *et al*, (2009), os municípios portugueses podem ser repartidos em três dimensões: Pequenos, Médios e Grandes, por cumprirem os seguintes requisitos populacionais:

- Pequenos: com população menor ou igual a 20.000 habitantes;
- Médios: com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes;
- Grandes: com população superior a 100.000 habitantes.

De acordo com estes pressupostos, a organização dos municípios portugueses por dimensão, no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2008, apresentam a seguinte repartição e peso percentual:

**Quadro 2 – Municípios portugueses por dimensão**

Pequenos	Médios	Grandes	Total
180 Municípios	105 Municípios	23 Municípios	308
58,4%	34,1%	7,5%	100%

Fonte: DGAL (2009) e Carvalho *et al*, (2009).

### 1.3 – A CONTABILIDADE NAS AUTARQUIAS LOCAIS

O POCAL introduz nas autarquias locais um sistema contabilístico que responde às necessidades particulares de prestação de contas destas entidades e tem como objectivos:

- “- Fornecer a informação necessária para as autarquias prepararem as contas anuais e outros documentos a apresentar aos diferentes utilizadores, nomeadamente à Assembleia Municipal e ao Tribunal de Contas;
- Fornecer a informação necessária para calcular os agregados da Contabilidade Nacional respeitantes à Administração Pública, particularmente sobre a administração local;
- Oferecer a informação económica e financeira requerida para tomar decisões de natureza política e de gestão;
- Melhorar a transparência na gestão dos recursos financeiros e do património que a autarquia administra e controla” (Carvalho *et al*, 2009:37).

De acordo com o diploma de aprovação do POCAL todas as autarquias locais e entidades equiparadas deveriam aplicá-lo no exercício económico de 2000, todavia, essa aplicação foi adiada para 2002, em virtude das dificuldades sentidas pelas entidades autárquicas na elaboração do seu inventário e na valorização do seu balanço inicial. O Actual sistema contabilístico é aplicado da seguinte forma:

**Quadro 3 - O novo sistema contabilístico**

	Actual Sistema Contabilístico
<b>Municípios</b>	Orçamental, Patrimonial e de Custos
<b>Freguesias</b>	Orçamental (Em Regra Geral)
<b>Serviços Municipalizados</b>	Orçamental, Patrimonial e de Custos
<b>Legislação</b>	POCAL
<b>Em vigor</b>	A partir de 1 de Janeiro de 2002

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al*, 2006a.

De realçar que, as empresas municipais estão sujeitas actualmente ao Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) e não ao POCAL, conforme estabelecido para os municípios ou para os serviços municipalizados. Assim, torna-se incompreensível que duas entidades que tenham exactamente as mesmas actividades, tais como, serviço de água, uma possa ser entidade contabilística do POCAL (se for serviço municipalizado) e outra entidade do SNC (se for empresa municipal) Carvalho, *et al* (2005:66).

Segundo o Art.º 6 da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, exige-se que os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais, procedam à consolidação de contas. Contudo, ainda não foi publicada a alteração ao POCAL sobre os critérios e procedimentos de consolidação de contas nas autarquias locais.

No seu preâmbulo, o POCAL estabelece como principal objectivo a criação de condições para 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 e permita ainda:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;
- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais;
- Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na Lei de Enquadramento Orçamental (LEO);
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local (conhecimento integral e exacto da composição do património autárquico);
- A tomada de decisões estratégicas no domínio da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento de compromissos com reflexos em anos futuros;
- A possibilidade de determinar correctamente, através da Contabilidade de Custos, o real custo de cada um dos serviços prestados, actividades e acções levadas a cabo pelas autarquias.

Estas entidades devem efectuar a prestação de responsabilidades (*accountability*), numa óptica contabilística ou financeira (prestação de contas) mas também de gestão e concretização dos objectivos e programas propostos, a diferentes destinatários (Teixeira *et al*, 2011b).

Neste âmbito, uma Câmara Municipal deve prestar contas:

- Aos eleitores relativamente ao cumprimento do programa eleitoral;
- Ao órgão deliberativo (Assembleia Municipal) para apreciação das contas;
- Ao Tribunal de Contas, através da Resolução 4/2001, de 18 de Agosto, que define os documentos de prestação de contas que devem ser enviados anualmente;
- Aos Ministérios das Finanças e da Administração Pública e ao Ministro que tutela as autarquias locais, que devem enviar os orçamentos, contas trimestrais, bem como a sua conta anual após aprovada. (Carvalho *et al*, 2005):

Salienta-se ainda que embora no POCAL, tal como no POCP, os três sistemas contabilísticos sejam de aplicação obrigatória, o Tribunal de Contas apenas fiscaliza os documentos produzidos pelos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial. No entanto, tal como afirmam Carvalho *et al*, (2009), alguns mapas da contabilidade de custos (custos de cada bem ou serviços) deveriam, pela relevância da sua informação, ser igualmente integrados nos documentos de prestação de contas e fiscalizados também.

Assim, tal como vimos no quadro 1 cada sistema contabilístico tem informação específica e por isso, neste sector o uso da classe 0, na Contabilidade Orçamental, permite prestar informação para controlar a execução orçamental das autarquias locais, nomeadamente o controlo da assunção de compromissos assentes na verificação de regularidade financeira. Este sistema, em conjugação com o uso da conta 25 da Contabilidade Patrimonial permite o acompanhamento da execução orçamental face às previsões iniciais. O POCAL desenvolve, igualmente, regras orçamentais alinhadas com a Lei do Enquadramento Orçamental e um conjunto de directrizes e mapas que visam a elaboração previsional de mapas de cariz orçamental. De destacar, a obrigatoriedade de se elaborar o Plano Plurianual de Investimentos (PPI) que resulta numa orçamentação do investimento a quatro anos e que deve consubstanciar-se nas Grandes Opções do Plano. O controlo de execução do PPI e do Orçamento permite a obtenção de indicadores extremamente importantes sobre a concretização dos objectivos traçados pelas entidades autárquicas para as suas actividades.

Por outro lado, a informação decorrente da Contabilidade Patrimonial é essencial para a valorização e controlo do património de cada autarquia, permitindo a obtenção de um Balanço e de uma Demonstração dos Resultados, entre outra informação, nomeadamente sobre os níveis de endividamento das autarquias, de acordo com a Lei nº2/2007 (Lei das Finanças Locais). Importa salientar, que esta lei vem reforçar a importância de se determinar o custo da actividade local ao mencionar que “a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da 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).

Ainda que apurar o resultado seja um dos objectivos da contabilidade patrimonial, genericamente, pode afirmar-se que nas autarquias locais, tal como nas restantes entidades públicas, face ao cariz social da sua

existência, a produção de bens ou a prestação de serviços, não pode ser como objectivo final o lucro. Logo, de acordo com essas características o lucro também não é uma boa medida de desempenho da gestão uma vez que esta deve ser efectuada com critérios de economia, eficiência e eficácia. Por outro lado, a Contabilidade Patrimonial só evidencia o que se fez e o que existe, não fornecendo informação sobre as melhorias que poderão ser realizadas e como se processa a criação ou a formação de valor no seio da organização. Para gerir adequadamente e com o apoio da informação contabilística, é necessário possuir um sistema de contabilidade de custos, que disponibilize informação real e previsional sobre a formação dos custos nas suas diferentes fases o que permitirá simultaneamente gerir e controlar os custos nas entidades locais (Correia, 2002).

Assim, de acordo com o POCAL, a Contabilidade de Custos visa o apuramento dos custos por funções e por bens e serviços. Segundo Costa e Carvalho (2006) a apresentação de algumas regras pelo POCAL para a elaboração da contabilidade de custos é importante para a uniformização do apuramento dos custos dos bens e serviços, para que não existam grandes diferenças entre as tabelas de tarifas e preços das diversas autarquias. Neste sentido, o POCAL, para este sistema contabilístico, apresenta um conjunto de documentos obrigatórios, tal como algumas regras sobre a sua execução, caso do apuramento dos custos directos e indirectos das funções, bens e serviços. No entanto, relativamente à organização do sistema de Contabilidade de Custos e nomeadamente à utilização da Classe 9 e definição do sistema de movimentação das contas, o POCAL nada refere

Desta forma, verificamos que os objectivos deste plano se centram essencialmente na quantidade e qualidade da prestação de contas autárquica e em proporcionar os meios para a obtenção de informação de apoio à sua gestão. Esta informação deverá ser essencial à obtenção de melhorias em termos de economicidade, eficiência e eficácia, devendo igualmente facilitar a análise de indicadores e a avaliação de desempenho no sector local.

## **2 – A AVALIAÇÃO COMPARATIVA DO DESEMPENHO DOS MUNICÍPIOS E O RELATÓRIO DE GESTÃO**

Nas Autarquias Locais, a evolução da contabilidade, espera-se que, para além da contribuição para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas também seja possível a introdução de modelos de avaliação de desempenho. Esta avaliação de desempenho está prevista em vários documentos legais e tem sido efectuada por vários investigadores, umas vezes com um “conjunto de indicadores seleccionados para avaliar a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios” (Carvalho *et al*, 2010:213), outras cumprindo critérios de eficiência, economia e eficácia (POCP e POCAL) e ainda outras, avaliando a eficácia, eficiência e qualidade, através do Quadro de Avaliação e Responsabilização<sup>2</sup>. De acordo com o POCAL, na prestação de contas, está prevista a divulgação de indicadores no Relatório de Gestão.

### **2.1 – O RELATÓRIO DE GESTÃO E A DIVULGAÇÃO DE INDICADORES**

Os diversos estudos existentes sobre a avaliação e divulgação de indicadores nas autarquias locais retratam essencialmente a realidade nacional. De uma forma genérica, os estudos efectuados analisam a divulgação de indicadores com base nas demonstrações financeiras e orçamentais, bem como, a prática de divulgação de indicadores no Relatório de Gestão. Por outro lado, diversos investigadores têm-se debruçado sobre a importância dos indicadores de gestão para as Autarquias Locais e depararam-se sempre com uma fraca implementação de indicadores que tenham por base a contabilidade de custos.

No âmbito da análise às demonstrações financeiras e orçamentais, o AFMP é o documento nacional de referência, sintetizando a avaliação do desempenho dos municípios através de uma análise de diversos indicadores tendo por base a prestação de contas anual de cada município português. Na data do nosso estudo, a última versão disponível e editada em 2010 do AFMP diz respeito ao exercício económico de 2008, o qual nos serviu de base de análise. Posteriormente, em Maio de 2011, foi publicado o AFMP do exercício económico de 2009.

Outro aspecto importante de divulgação de indicadores, prende-se com a informação que deve constar no Relatório de Gestão que, de acordo com o ponto 13 do POCAL deve contemplar os seguintes aspectos: “A situação económica relativa ao exercício, analisando em especial a evolução da gestão dos diferentes sectores

---

<sup>2</sup> Dando cumprimento ao preconizado no Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública (SIADAP1).

de actividade da autarquia local, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos, quando aplicável; Uma síntese da situação financeira da autarquia, considerando os indicadores de gestão financeira apropriados à análise de balanços e de demonstrações de resultados; Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazo, de terceiros e a terceiros, nos três últimos anos, individualizando, naquele último caso, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros; Proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício; Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.” Ou seja, o POCAL é omissivo quanto aos indicadores que devem ser divulgados no Relatório de Gestão.

Carvalho *et al* (2006a) referem que o Relatório de Gestão deve proporcionar uma visão clara da situação orçamental, financeira, patrimonial e económica relativa ao exercício, reflectindo a eficiência na utilização dos meios afectos à realização das actividades desenvolvidas pelo município e a eficácia na concretização dos objectivos. Defendem, igualmente, a necessidade de uma normalização dos indicadores mínimos a apresentar por cada município.

Com o objectivo de uniformização da informação, no seu estudo Carvalho *et al* (2006a) sugerem um conjunto de indicadores de gestão com base orçamental e patrimonial para o Relatório de Gestão que devem analisar comparativamente os últimos cinco anos. Os indicadores propostos totalizam 38, dos quais 20 são indicadores orçamentais e 18 são indicadores económico-financeiros. Ou seja, os autores não sugerem indicadores com base no sistema de Contabilidade de Custos embora seja reconhecida a sua importância no apoio a uma gestão eficiente, eficaz e económica. Será que isso se prende com o fraco nível de implementação desse sistema contabilístico? Os indicadores propostos pelos autores, serão referenciados no ponto 4.2.

Relativamente aos indicadores divulgados no Relatório de Gestão a nível nacional numa análise efectuada através dos AFMP referentes aos anos de 2004 a 2007, verificámos que o número de municípios que não divulgaram nenhum indicador no Relatório de Gestão oscila entre 51 e 86 e que há pelo menos um município nesse período, que divulgou entre 64 e 82 indicadores. Dessa análise constatou-se ainda que a média de indicadores divulgados se situa entre os 10,7 e os 16,9. (Quadro 4).

**Quadro 4 - Municípios Portugueses – os indicadores e o Relatório de Gestão**

	2004	2005	2006	2007
Nº de Municípios que não divulgam indicadores no Relatório de Gestão	86	69	51	74
Nº de municípios com o máximo de Indicadores	n.d.	1	1	1
Nº Máximo de indicadores divulgados	74	75	64	82
Nº médio de indicadores divulgados pelos Municípios no Relatório de Gestão	12,5	14,5	10,7	16,9

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al*, (2006b, 2007, 2008, 2009)

Quanto aos tipos de indicadores que têm sido apresentados pelos municípios, a nível nacional, no Relatório de Gestão, constatamos que é dada maior importância à informação orçamental, embora tenha ocorrido um aumento dos indicadores económicos e patrimoniais.

**Quadro 5 – Tipo de indicadores apresentados no Relatório de Gestão**

	2004	2005	2006
Orçamentais	333	660	784
Económico e/ou patrimoniais	131	336	433
Outros	0	6	15
Total	464	1.002	1.232

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al*, (2006b, 2007, 2008)

Para o ano de 2007, não é apresentada a quantidade por tipo de indicadores, sendo apenas referido que os indicadores orçamentais mais divulgados no Relatório de Gestão são: Despesas com Pessoal/Despesas totais; Despesas com Pessoal/Despesas Correntes; Despesas com Pessoal/Receitas Correntes; Receitas correntes/Receitas totais; Receita Total/Despesa Total; Passivos Financeiros/Investimentos (Carvalho *et al*, 2009:189).

Esta indefinição faz com que, cada município divulgue no Relatório de Gestão os indicadores que considera adequados o que impede a comparabilidade da informação que seria garantida se os indicadores divulgados

fossem estandardizados, incluindo na fórmula de cálculo. Importa salientar ainda que, os indicadores divulgados no Relatório de Gestão, segundo o Conselho Coordenador para a Avaliação de Serviços (CCAS), têm de estar em consonância com os divulgados no seu QUAR.

## **2.2 – O RELATÓRIO DE GESTÃO E O QUADRO DE AVALIAÇÃO E RESPONSABILIZAÇÃO**

A par do incremento da informação contabilística na administração pública, bem como do seu contributo para a avaliação do desempenho através dos documentos de prestação de contas, o Governo fez ainda sair um conjunto de diplomas enquadrados na temática da modernização administrativa, cuja sequência pretende consubstanciar um quadro articulado de medidas, nas quais se incluiu o sistema integrado de avaliação do desempenho da administração pública, (lei nº 66-B/2007). Este sistema é de aplicação obrigatória, entre outros, aos serviços da administração directa e indirecta do Estado e é designado por SIADAPI, quando aplicado à avaliação do desempenho dos serviços da administração pública.

Assim, a avaliação de cada serviço assenta num Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR), sujeito a avaliação permanente e que deve ser actualizado a partir dos sistemas de informação de cada serviço, evidenciando: A missão do serviço; Os objectivos estratégicos que são definidos superiormente; Os objectivos operacionais que são definidos anualmente; Os indicadores de desempenho e respectivas fontes de verificação; Os meios disponíveis; O grau de realização de resultados obtidos na prossecução dos objectivos; A identificação dos desvios e respectivas causas; A avaliação final do desempenho dos serviços.

Ou seja, a divulgação da avaliação da eficiência, eficácia e qualidade, no QUAR, refere-se à avaliação do atingimento, de objectivos definidos pela instituição e aprovados superiormente, onde os indicadores por parâmetros de avaliação têm de estar relacionados com a missão, visão e objectivos estratégicos. Por esse motivo, diferem de instituição para instituição. A não imposição à partida dos objectivos, indicadores ou ponderação de cada um no total de cada grandeza a avaliar, permite responsabilizar a gestão da instituição pelo não atingimento dos valores propostos.

Se o QUAR de um serviço apenas tem três objectivos operacionais, um de eficácia, outro de eficiência e outro de qualidade e tem também apenas um indicador por objectivo, o grau de realização aferido pelas metas é de leitura imediata. Se existir mais que um indicador por objectivo, o grau de desvio deve ponderar todos os indicadores. O grau de realização dos objectivos do QUAR de acordo com o CCAS (2008) enquadra-se em três níveis de graduação possível: Superou o objectivo; Atingiu o objectivo; Não atingiu o objectivo.

A avaliação final do desempenho dos serviços é expressa qualitativamente pelas seguintes menções de desempenho (CCAS, 2008): Bom, se atingiu todos os objectivos, superando alguns; Satisfatório, se atingiu a maior parte dos objectivos ou os mais relevantes; Insuficiente, se não atingiu os objectivos mais relevantes.

Ou seja, embora os municípios tenham globalmente o mesmo tipo de missão, a sua avaliação através do QUAR, resulta dos objectivos estratégicos e operacionais definidos pela própria instituição, da ponderação atribuída aos parâmetros de avaliação (eficiência, eficácia e qualidade) e ao nível de concretização dos objectivos, através dos indicadores seleccionados para avaliar cada objectivo operacional. De acordo com o referido, é possível que no QUAR de uma instituição não exista nenhum objectivo cujo indicador seleccionado para a sua avaliação, seja de natureza orçamental, financeira, económica, ou patrimonial.

Todavia, a relevância dos indicadores na gestão dos municípios, não se pode limitar à divulgação/comparação anual obrigatória. Os resultados obtidos no final do período da gestão são consequência de muitas decisões intermédias e daí, a necessidade dos gestores terem internamente documentos sintéticos que com a frequência adequada informem e permitam tomar medidas correctivas bem como, apoiar decisões futuras e alinhar as acções dos diversos níveis hierárquicos e áreas funcionais. Sendo assim, julgamos que instrumentos de implementação da estratégia como os *tableaux de bord* e o *balanced scorecard*, bastante utilizados no contexto empresarial, poderão ter um papel muito importante na avaliação do desempenho das organizações públicas.

## **3 – ESTUDO EMPÍRICO AOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL**

### **3.1 – QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO**

De acordo com o objectivo enunciado, depois da revisão de literatura e análise dos requisitos contabilísticos no sector autárquico, a investigação foi desenhada tendo em conta a informação contabilística prevista no POCAL e a avaliação e comparação do desempenho dos municípios do Distrito de Setúbal. Neste sentido, o estudo empírico assenta em diferentes etapas de investigação, nomeadamente através da procura de resposta para as seguintes questões:

*Q1: Que indicadores são divulgados pelos municípios do distrito de Setúbal nos seus Relatórios de Gestão? Como percebem estas entidades a inclusão de indicadores derivados da contabilidade de custos?*

O Relatório de Gestão é um local privilegiado para a apresentação de indicadores que ajudem a compreender o desempenho da gestão dos municípios. Neste sentido, tornava-se importante perceber que indicadores são divulgados nos Relatórios de Gestão dos municípios do distrito de Setúbal, face às vertentes de análise de desempenho com base nos três sistemas contabilísticos. Por outro lado, existindo a evidência de que há uma ausência de medidas de avaliação assentes na contabilidade de custos, é nosso objectivo efectuar uma sugestão de indicadores a incluir no Relatório de Gestão, bem como, analisar essa proposta junto dos responsáveis dos municípios.

*Q2: Existe possibilidade de se efectuar uma análise comparativa de avaliação de desempenho dos municípios do distrito de Setúbal através da informação divulgada no Relatório de Gestão?*

Face à obrigatoriedade de divulgação de indicadores no Relatório de Gestão, a existência de uma estrutura de divulgação comum poderia facilitar a comparabilidade da avaliação de desempenho entre municípios. Neste sentido, auscultámos os municípios, tendo por base os indicadores propostos por Carvalho *et al* (2006) e os indicadores mais divulgados de acordo com a questão anterior, sendo neste ponto formalizada uma proposta final pelos autores.

*Q3: No âmbito do SIADAP os municípios do distrito de Setúbal elaboram QUARs, tendo por base informação contabilística?*

Face à obrigatoriedade das diferentes perspectivas de avaliação, no Relatório de Gestão e no QUAR, nesta etapa da investigação debruçamo-nos igualmente sobre a verificação se o QUAR municipal privilegia a informação contabilística na formação dos seus indicadores.

### **3.2 - METODOLOGIA**

De forma, a responder a cada uma das questões de investigação foi necessário recorrer a diferentes metodologias, desde a elaboração e tratamento de um inquérito, até à análise de conteúdo de Relatórios e Contas dos municípios. Em função, das diferentes metodologias aplicadas em cada etapa da investigação, optámos por as descrever em maior detalhe em cada um dos pontos desenvolvidos seguidamente, identificando agora, apenas as metodologias utilizadas em cada objectivo de investigação.

Após pesquisa e recolha dos documentos de prestação de contas, verificou-se que três municípios do distrito de Setúbal não cumpriam com o dever de publicitação. Esta situação, foi em parte superada por um pedido de informação enviado por *e-mail*. O Relatório de Gestão incluído nesses Relatórios e Contas foi a base para a análise de conteúdo levada a cabo para responder à questão de investigação, nomeadamente, para aferir o número e tipo de indicadores divulgados pelos municípios alvo de estudo. A informação recolhida, foi depois tratada através de estatística descritiva e elaboração de quadros síntese, utilizando para tal o Microsoft Excel.

De referir, que a análise destas questões de investigação, assentou na informação de 2008, visto corresponder ao ano do último AFMP disponível na data de elaboração do estudo. Para a última questão foi elaborado um inquérito tratado através de estatística descritiva e quadros síntese.

### **3.3 - CARACTERIZAÇÃO DO DISTRITO DE SETÚBAL**

No distrito de Setúbal existem 13 municípios e 82 freguesias. No presente estudo, só os municípios serão analisados, uma vez que, estas entidades estão integradas no regime geral, ou seja, a implementação dos três sistemas contabilísticos de acordo com o POCAL. No âmbito dos municípios, excluimos as empresas municipais por estarem sujeitas ao SNC e os serviços municipalizados ou outras instituições, por questões de exequibilidade.

Em termos de dimensão, tendo como referência Carvalho *et al* (2010), os municípios do distrito de Setúbal são agrupados da seguinte forma:

**Quadro 6 - Caracterização dos municípios do distrito de Setúbal**

Grande Dimensão	Média Dimensão	Pequena Dimensão
Seixal	Barreiro	Alcochete
Almada	Moita	Grândola
Setúbal	Palmela	Sines
	Sesimbra	Alcácer do Sal
	Montijo	
	Santiago do Cacém	

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al* (2010, 297:306).

Perante estes critérios, os municípios do distrito caracterizam-se por 23% serem de grande dimensão, 46,2% são de média dimensão e 30,8% são de pequena dimensão. Neste contexto, relativamente aos municípios portugueses, correspondem a 13% dos municípios de grande dimensão, a 5,7% de média dimensão e a 2,2% de pequena dimensão.

Relativamente ao distrito em análise, há ainda um conjunto de informações que são representativas da sua caracterização e que apresentamos de seguida:

**Quadro 7 - Caracterização dos municípios do distrito de Setúbal**

Total de Municípios	Freguesias	Áreas (Km <sup>2</sup> )	Nº de Habitantes			
			2005	2006	2007	2008
13	82	5.095	837.696	845.858	853.465	860.134

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al* (2010, 297:306).

Como pudemos observar, com uma área de 5095 Km<sup>2</sup> e 82 freguesias, nos quatro anos em análise, o número de habitantes do distrito de Setúbal cresceu anualmente, totalizando em 2008, oitocentos e sessenta mil e cento e trinta e quatro habitantes. Todavia, esse crescimento não foi acompanhado por todos os municípios, dado que no Barreiro, em Santiago do Cacém, em Grândola e Alcácer do Sal houve de ano para ano, um decréscimo do número de habitantes.

Através do AFMP de 2008, podemos constatar ainda que o distrito de Setúbal é o 4º em população residente e o 6º em densidade populacional. Acresce, ainda, o facto de juntamente com Lisboa e Faro, ser o distrito com maior crescimento populacional nesse ano.

### 3.4 – INDICADORES DIVULGADOS NO RELATÓRIO DE GESTÃO PELOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL

Neste objectivo de investigação pretendemos analisar a informação prestada através de indicadores no Relatório de Gestão dos municípios do distrito de Setúbal, nomeadamente dos 10 municípios que disponibilizam o documento de prestação de contas no seu sítio de *Internet*, contando o número e classificando o tipo de indicador reportado. Os indicadores observados foram classificados em indicadores orçamentais e indicadores económico e/ou patrimoniais. Posteriormente, verificámos o número de vezes que cada indicador era apresentado pelos municípios.

Verificamos que 3 municípios não apresentam nenhum indicador, os restantes 7 municípios apresentam no total 159 indicadores. O máximo de indicadores apresentados por um município é de 45. Dos 159 indicadores apresentados, 115 são do tipo orçamental (72%) e 44 do tipo económico e/ou patrimonial (28%). Constatámos que dois municípios reportam uma análise comparativa dos últimos 5 anos, tal como proposto por Carvalho *et al*. (2006a) e os restantes municípios efectuam uma análise com 3 anos (4 municípios) e 2 anos (1 municípios).

Podemos ainda observar que os indicadores orçamentais que mais se repetem nos municípios do distrito de Setúbal (no número máximo de três), em 2008 são: Passivos financeiros / Investimentos; Receitas Correntes/receitas Totais; Receitas de Capital /Receitas totais; Investimentos / Despesas de capital; Investimentos / Despesas Totais; Despesas com Pessoal / Despesas correntes; e Encargos Financeiros / Despesas correntes.

Face aos indicadores tipo orçamentais mais divulgados pelos municípios portugueses, constatamos que os municípios de Setúbal, também evidenciam os indicadores “Passivos financeiros / Investimentos” e “Despesas com pessoal / Despesas correntes”. A utilização de indicadores relacionados com as despesas com pessoal é justificada por ser a despesa mais representativa na globalidade da despesa autárquica e em particular nos municípios do distrito de Setúbal.

Importa salientar, que de acordo com o Decreto - Lei nº 116/84 de 6 de Abril, com as alterações introduzidas pelo Decreto - Lei nº 44/85 de 13 de Setembro, as despesas com o pessoal do quadro não podem exceder 60% das receitas correntes do ano anterior e as despesas totais com o pessoal em qualquer outra situação não podem exceder 25%. Verificámos que apenas 2 municípios apresentam a análise dos limites das despesas com o pessoal.

**Quadro 8 – Indicadores económicos e patrimoniais mais divulgados pelos municípios do distrito de Setúbal**

<b>Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais</b>	<b>Nº de Municípios</b>
Capital próprio / Activo líquido total	4
Fundos próprios / Passivo total	4
Resultado líquido / Fundos próprios	3
(Disponibilidades + Dívidas de 3ºs curto prazo + Existências + Títulos negociáveis) / Dívidas a 3ºs curto prazo	2
Disponibilidades / Exegível de curto prazo	2
Disponibilidades do ano n / Disponibilidades do ano n-1	2
Dívidas a pagar a curto prazo do ano n / Dívidas a curto prazo do ano n-1	2
Dívidas a receber do ano n / Dívidas a receber do ano n-1	2
Empréstimos MLP / Passivo	2
Imobilizado Líquido do ano n / Imobilizado líquido do ano n-1	2
Resultado líquido / Activo	2
Resultado líquido + amortizações e variação de provisões	2

**Fonte:** Elaboração Própria

Face aos indicadores tipo económico e/ou patrimoniais mais reportados pelos municípios portugueses constatamos que os municípios de Setúbal, também destacam os indicadores (Capital próprio / Activo líquido total) e (Fundos Próprios / Passivo Total). Verificamos ainda uma preocupação em apresentar indicadores sobre a liquidez geral. Como vimos anteriormente no AFMP os municípios portugueses em 31 de Dezembro de 2008, apresentam uma falta de liquidez global num valor de 751,6 milhões de Euros, sendo que dos 308 municípios em Portugal, apenas 36% dos municípios apresentam liquidez positiva (12 de grande dimensão; 33 de média dimensão e 66 de pequena dimensão).

Os municípios do distrito de Setúbal também destacam os indicadores (Resultado líquido / Fundos Próprios), (Resultado líquido / Activo), embora de acordo com o AFMP de 2008, as referidas insuficiências na aplicação das regras contabilísticas do POCAL, faça com estes indicadores não sejam ainda vistos como indicadores de excelência para avaliar a *performance* dos municípios. Importa salientar, que verificámos a utilização de indicadores idênticos, mas com designações diferentes, para a avaliação das mesmas situações, dado que não há normalização de indicadores e uma uniformização de análise por cada município.

### 3.5 – COMPARABILIDADE DE INDICADORES NO RELATÓRIO DE GESTÃO

Tendo presente o reconhecimento da importância da comparabilidade dos indicadores divulgados no Relatório de Gestão, apresentamos com base na proposta de Carvalho *et al* (2006a) e dos indicadores mais divulgados nos Relatórios de Gestão do Distrito de Setúbal, um conjunto de indicadores agrupados por orçamentais, económico-financeiros e de Contabilidade de Custos, sendo que estes últimos são sugestão dos autores (quadro 16). Esta bateria de indicadores fará parte de um inquérito a apresentar aos municípios do distrito de Setúbal para perceber os que devem figurar no Relatório de Gestão.

Para Pinto (2007), o desafio proposto aos serviços públicos de melhorar o desempenho, significa criar mais valor público para os cidadãos, sendo que esse objectivo é atingido através da sequência: medir, reportar, gerir e finalmente melhorar o desempenho.

#### 4 – A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA E A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL, PERSPECTIVA ACTUAL E CONTRIBUTO PARA A MELHORIA CONTÍNUA

Consequência da actualização da revisão de literatura ao longo do projecto e da própria evolução dos municípios do distrito de Setúbal, considerámos adequado, em Março de 2011, apresentar um inquérito com o principal objectivo de verificar a importância da informação contabilística, nomeadamente a do Relatório de Gestão, para apoiar a gestão e permitir na prestação de contas, analisar e comparar o desempenho dos municípios. Igualmente, o inquérito pretende confirmar junto destas entidades, o nível de implementação dos QUARs.

Assim, este inquérito teve a seguinte estrutura de questões:

- 1 – Documentos de apoio à tomada de decisão;
- 2 – Relatório de Gestão;
- 3 – O sistema de avaliação dos serviços públicos;

Os inquéritos foram enviados em Março de 2011 mas face à reduzida taxa de resposta, foi feito um esforço contínuo até ao mês de Julho do mesmo ano. Contudo, e apesar das diversas tentativas de obtenção das respostas, dos 13 inquéritos enviados a todos os municípios do distrito de Setúbal, apenas 7 responderam o que corresponde a uma taxa de resposta de 53,8%. Ainda que limitados pelo nível de respostas, optámos por considerar a análise destes 7 municípios como uma evidência sobre a importância da informação para a gestão no distrito.

**Quadro 9 – Taxa de resposta ao inquérito**

Municípios por Dimensão	Nº	% de respostas	% de respostas por dimensão
Pequena	2	15,4	28,6
Média	3	23,1	42,8
Grande	2	15,4	28,6
<b>Total de respostas</b>	<b>7</b>	<b>53,8</b>	<b>100,0</b>
Respostas não obtidas	6	46,2	-
<b>Total de inquéritos enviados</b>	<b>13</b>	<b>100,0</b>	-

Fonte: Inquérito por questionário.

#### 4.1 – O APOIO À TOMADA DE DECISÃO

Tendo em linha de conta os vários mapas de base aos diferentes sistemas contabilísticos, foi solicitado os municípios que assinalassem o nível de importância que atribuem a cada documento, de forma a percebermos a importância relativa do Relatório de Gestão. Dos 7 inquéritos obtidos, verificou-se que nem todos responderam à totalidade dos documentos, sendo que a média apresentada no quadro seguinte tem por base o número de municípios que responderam à importância individual em cada documento. Pelo quadro 66 podemos verificar que a importância continua a centrar-se nos documentos orçamentais, nomeadamente nos mapas de execução orçamental da despesa e da receita. No sentido contrário de importância podemos encontrar o mapa de fluxos de caixa e o anexo às demonstrações financeiras. Por outro lado, documentos básicos como o balanço são igualmente assinalados como menos importantes. Quanto aos mapas assentes na contabilidade de custos, estes foram considerados relevantes, muito embora 3 dos municípios não terem respondido o que pode indicar uma menor importância dada por estas entidades, mas não expressa no inquérito ou pode ser eventualmente o resultado da não implementação deste sistema contabilístico.

**Quadro 10 – Importância dos documentos de prestação de contas**

Documentos		Importância					Média
		1 (min.)	2	3	4	5 (Max.)	
Balancete da Contabilidade Orçamental	Nº			2	1	3	<b>4,017</b>
	%			33,3%	16,7%	50,0%	
Balancete da Contabilidade Patrimonial	Nº			2	4	1	<b>3,86</b>
	%			28,6%	57,1%	14,3%	
Balancetes da Contabilidade Custos	Nº			2		2	<b>4,00</b>
	%			50,0%		50,0%	

Fonte: Inquérito por questionário.

**Quadro 11 – Importância dos documentos de prestação de contas (continuação)**

Documentos		Importância					Média
		1 (min.)	2	3	4	5 (Max.)	
Mapa de Execução Orçamental da Despesa	Nº				2	5	4,71
	%				28,6%	71,4%	
Mapa de Execução Orçamental da Receita	Nº				2	5	4,71
	%				28,6%	71,4%	
Mapa de Fluxos de Caixa	Nº		1	3	2	1	3,43
	%		14,3%	42,9%	28,6%	14,3%	
Orçamento	Nº			2	1	4	4,29
	%			28,6%	14,3%	57,1%	
Balançaço	Nº			3	2	2	3,86
	%			42,9%	28,6%	28,6%	
Demonstração dos Resultados	Nº			2	2	3	4,14
	%			28,6%	28,6%	42,9%	
Mapa da Situação Financeira	Nº			2	2	2	4,00
	%			33,3%	33,3%	33,3%	
Anexos às Demonstrações Financeiras	Nº		2	1	3	1	3,43
	%		28,6%	14,3%	42,9%	14,3%	
Relatório de Gestão	Nº			1	3	3	4,29
	%			14,3%	42,9%	42,9%	
Relatórios de Gestão Consolidados	Nº			1	2	1	4,00
	%			25,0%	50,0%	25,0%	
Balançaço Consolidado	Nº			1	2	1	4,00
	%			25,0%	50,0%	25,0%	
Demonstração dos Resultados por Natureza Consolidados	Nº			1	3		3,75
	%			25,0%	75,0%		
Anexos às Demonstrações Financeiras Consolidadas	Nº			1	2	1	4,00
	%			25,0%	50,0%	25,0%	
Mapa Custos Directos por Funções	Nº			1	2	1	4,00
	%			25,0%	50,0%	25,0%	
Ficha de Apuramento de Custos Indirectos	Nº			1	2	1	4,00
	%			25,0%	50,0%	25,0%	
Mapa de Custos por bens e serviços	Nº				2	2	4,50
	%				50,0%	50,0%	
Mapa de Custos por Funções	Nº				3	1	4,25
	%				75,0%	25,0%	

**Fonte:** Inquérito por questionário.

A utilização periódica (mensal, trimestral) de outros documentos internamente no apoio à tomada de decisão, foi referido por 4 municípios, destacando-se a utilização de documentos para controlo da situação financeira e de endividamento.

#### 4.2 - O RELATÓRIO DE GESTÃO

Nesta parte do inquérito, pretendeu-se perceber como as entidades interpretam e valorizam a existência de indicadores no Relatório de Gestão, tal como proposto no ponto 13 do POCAL. Nesse sentido, as primeiras questões tinham como objectivo analisar as perspectivas dos municípios sobre a divulgação de indicadores no Relatório de Gestão em função da sua utilidade. Pelo quadro 12 podemos observar que o formato mais mencionado para a divulgação assenta numa repartição dos indicadores pelas três perspectivas que derivam dos diferentes sistemas contabilísticos (6 em 7 referem essa perspectiva). Igualmente seleccionada pela maioria, foi a apresentação de indicadores numa perspectiva de resultado e de análise económica e financeira. Contudo, os municípios rejeitam a divulgação para o exterior de indicadores de avaliação de eficiência, eficácia e economia. Pela análise efectuada em ponto anterior aos relatórios de gestão dos municípios do

distrito de Setúbal, comprova-se que os municípios privilegiam a “importação” de perspectivas de análise das empresas privadas em detrimento dos conceitos inerentes à gestão pública moderna.

**Quadro 12 – Perspectiva de divulgação de indicadores no Relatório de Gestão**

<b>Perspectivas de Divulgação</b>	<b>Nº</b>
Por sistema contabilístico, ou seja, de natureza orçamental, patrimonial e de custos	6
Na perspectiva do Resultado e efectuando uma análise económico-financeira	5
Apenas na perspectiva da análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia	0
Na perspectiva da análise e avaliação da eficiência, eficácia, economia e qualidade	1

**Fonte:** Inquérito por questionário.

Esta perspectiva de olhar para a análise de indicadores no Relatório de Gestão é acentuada quando se pergunta se estes devem apenas permitir a análise e avaliação das instituições ou também a comparabilidade entre municípios. Sendo que, 85,7% das respostas não valorizam a comparação de indicadores entre instituições como um dos objectivos da divulgação no Relatório de Gestão. Apenas 1 município identifica a comparabilidade como importante.

Relativamente ao número de indicadores que consideram adequado a uma divulgação no Relatório de Gestão, a maioria das respostas aponta para um número óptimo entre 11 a 20 indicadores (quadro 13).

**Quadro 13 – Número de indicadores a divulgar no Relatório de Gestão**

<b>Nº de Indicadores</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>
Até 5	0	0,0
De 6 a 10	1	14,3
De 11 a 15	2	28,6
De 16 a 20	3	42,8
De 21 a 25	1	14,3
De 26 a 30	0	0,0
Mais de 30	0	0,0

**Fonte:** Inquérito por questionário.

Numa análise à tipologia de indicadores que os municípios entendem mais relevantes, a preferência centra-se nos indicadores de cariz orçamental e, os decorrentes da contabilidade patrimonial. Os indicadores assentes na contabilidade de custos continuam a ser considerados menos importantes, agravado ainda pelo facto de 3 entidades não responderem neste parâmetro o que pode estar associado ao menor grau de implementação deste sistema contabilístico.

**Quadro 14 – Importância relativa dos indicadores por sistema contabilístico**

<b>Indicadores por Sistema Contabilístico</b>	<b>Importância</b>					
	<b>1 (min.)</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5 (max.)</b>	<b>Média</b>
Indicadores Orçamentais				4	3	<b>4,43</b>
				57,1%	42,9%	
Indicadores Económico-Financeiros (Patrimoniais)				5	2	<b>4,29</b>
				71,4%	28,6%	
Indicadores da Contabilidade de Custos			3	1		<b>3,25</b>
			42,9%	14,3%		

**Fonte:** Inquérito por questionário.

Sendo a possibilidade de comparar a *performance*, um factor central da divulgação de informação por indicadores que permita um maior enfoque na melhoria contínua da gestão pública, no inquérito, foi apresentado, um conjunto de indicadores para cada um dos sistemas contabilísticos, pedindo-se que as entidades assinalassem os que consideravam mais relevantes.

Os indicadores sugeridos no inquérito para representarem a análise orçamental e económico-financeira, tiveram por base a proposta de Carvalho *et al* (2006a) (assinalados com \*), e a análise prévia das práticas ao nível dos Relatórios de Gestão (Teixeira *et al*, 2011). Todavia, foram deixados campos em aberto para os inquiridos assinalarem outros indicadores que considerassem relevantes. Os quadros seguintes mostram os indicadores considerados mais relevantes na vertente orçamental e económico-financeira.

**Quadro 15** – Indicadores orçamentais identificados como relevantes para o Relatório de Gestão

<b>Indicadores Orçamentais</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>
*Receita Total / Despesa Total	7	100,0%
*Receitas Correntes executadas / Receitas Correntes orçadas	6	85,7%
*Receitas Correntes / Receitas Totais	6	85,7%
Receitas de Capital / Receitas Totais	6	85,7%
*Impostos e Taxas / Receitas Correntes	6	85,7%
*Despesas de Capital / Despesas Totais	5	71,4%
*Despesas Correntes executadas / Despesas Correntes orçadas	5	71,4%
*Despesas com Pessoal / Despesas Correntes	5	71,4%
*Transferências Correntes Efectuadas / Despesas Correntes	4	57,1%
Encargos Financeiros / Despesas Correntes	4	57,1%
Investimentos / Despesas De Capital	4	57,1%
Investimentos / Despesas Totais	4	57,1%
*Dívidas / Receita Corrente	3	42,9%
*Despesas de Capital Executadas / Despesas de Capital orçadas	3	42,9%
*Amortização de Empréstimos / Empréstimos Utilizados	3	42,9%
*Juros Pagos / Receita Corrente	2	28,6%
Passivos Financeiros / Investimento	2	28,6%
*Transferências Correntes / Receitas Correntes	2	28,6%
*Serviço da Dívida / Receita Corrente	2	28,6%
*Empréstimos Utilizados do ano n / Investimentos do ano n	1	14,3%

**Fonte:** Inquérito por questionário.

Segundo o quadro 15 podemos verificar que os indicadores de receita são os mais referenciados, sendo contudo o rácio da receita total pela despesa total, o único indicado em todos os questionários obtidos. Outro aspecto importante é a preferência pela análise da receita e despesa corrente.

Já ao nível dos indicadores que derivam da contabilidade patrimonial, a preferência dos inquiridos reside sobre a análise do peso dos custos com pessoal e de rácios indicativos de endividamento e de liquidez, o que era previsível, uma vez que, a Lei das Finanças Locais estabelece um conjunto de regras para a situação financeira dos municípios (quadro 16).

**Quadro 16** – Indicadores económico-financeiros identificados como relevantes para o Relatório de Gestão

<b>Indicadores Económico-Financeiros</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>
*Custos com o Pessoal / Custos Totais	6	85,7%
Empréstimos Mlp / Passivo	6	85,7%
(Disponibilidades + Dívidas de 3ºs Curto Prazo + Existências + Títulos Negociáveis) / Dívidas a 3ºs Curto Prazo	5	71,4%
Disponibilidades / Exigível de Curto Prazo	5	71,4%
Capital Próprio / Activo Líquido Total	4	57,1%
*Proveitos Totais / Custos Totais	4	57,1%
Resultado Líquido / Activo	4	57,1%
Dívidas a Pagar do Ano N / Dívidas a Pagar do Ano N-1	3	42,9%
*Resultado Líquido / Fundos Próprios	3	42,9%
*Dívidas a Pagar / Activo Líquido	3	42,9%
Fundos Próprios / Passivo Total	3	42,9%
*Imobilizado Líquido do Ano N / Imobilizado Líquido do Ano N-1	2	28,6%
*Disponibilidades do Ano N / Disponibilidades do Ano N-1	2	28,6%
*Dívidas a Receber do Ano N / Dívidas a Receber do Ano N-1	2	28,6%
*Custos Totais do Ano N / Custos Totais do Ano N-1	2	28,6%
*Custos Financeiros do Ano N / Custos Financeiros do Ano N-1	2	28,6%
Proveitos Totais do Ano N / Proveitos Totais do Ano N-1	1	14,3%

**Fonte:** Inquérito por questionário.

Quanto à contabilidade de custos, foi sugerido por nós um conjunto de indicadores tendo por base a análise dos requisitos do POCAL nesta matéria. O quadro 17 permite verificar, por um lado, que grande parte dos inquéritos recebidos não contempla respostas nesta área, e por outro que a preocupação reside essencialmente

na análise do custo por bens e serviços prestados, quer através do valor total, valor de custos directos, valor unitário ou perspectiva de evolução.

**Quadro 17** – Indicadores de contabilidade de custos identificados como relevantes para o Relatório de Gestão

<b>Indicadores de Contabilidade de Custos</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>
Custo Total por Bens e Serviços Prestados	4	100,0%
Custo dos Bens e Serviços do ano N / Custo dos Bens e Serviços do ano N - 1	4	100,0%
Custo Directo dos Bens e Serviços Prestados	3	75,0%
Custo Total por Função	3	75,0%
Custo Unitário dos Bens e Serviços Prestados	2	50,0%
Custo Directo das Funções	1	25,0%
Proveitos por Bem e Serviço Prestado	1	25,0%
Custo real dos Bens e Serviços / Custo previsional dos Bens e Serviços	1	25,0%
Resultado dos Bens e Serviços do ano N / Resultado dos Bens e Serviços do ano N - 1	1	25,0%
Custo Unitário das Funções	1	25,0%
Resultado por Bem e Serviço Prestado	1	25,0%
Custo das Funções do ano N / Custo das Funções do ano N - 1	1	25,0%
Custo real das Funções / Custo previsional das Funções	1	25,0%
Resultado real dos Bens e Serviços / Resultado previsional dos Bens e Serviços	1	25,0%

**Fonte:** Inquérito por questionário.

#### 4.3 - O SISTEMA DE AVALIAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO

Numa outra perspectiva de avaliação de desempenho, noutro ponto do inquérito, pretendia-se saber se os municípios elaboravam o Quadro de Avaliação e Responsabilização de acordo com o previsto no SIADAPI, e se os indicadores que utilizavam se baseavam em informação contabilística. Contudo, e apenas com base nos inquéritos recebidos, podemos observar que a maioria das entidades ainda não elabora o QUAR, sendo que apenas 2 municípios o fazem.

**Quadro 18** – Nível de implementação do QUAR

<b>Nível de Implementação</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>
QUAR implementado	2	28,6%
QUAR não implementado	4	57,1%
Não respondeu	1	14,3%
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>100,0%</b>

**Fonte:** Inquérito por questionário.

Apesar do baixo nível de implementação dos QUARs nos municípios em análise, alinou-se nos quadros seguintes a informação principal obtida dos 2 municípios que o implementaram. Um dos municípios contudo, apenas assinalou o número de objectivos estratégicos, não respondendo ao número de objectivos operacionais por cada parâmetro. Ambos referiram o peso atribuído no QUAR a cada parâmetro de avaliação, (eficiência, eficácia e qualidade), na avaliação global da entidade (quadro 20). Quanto à definição de objectivos estratégicos e operacionais, as respostas obtidas ainda são mais diminutas, como podemos observar no quadro que apresentamos de seguida.

**Quadro 19** – Número de objectivos indicados no QUAR

<b>Municípios com QUAR</b>	<b>Objectivos Estratégicos</b>	<b>Obj. Operacionais - Eficiência</b>	<b>Obj. Operacionais - Eficácia</b>	<b>Obj. Operacionais - Qualidade</b>
Município 1	3	2	3	1
Município 2	5	n.r.	n.r.	n.r.

**Fonte:** Inquérito por questionário.

**Quadro 20 – Peso atribuído aos parâmetros de avaliação no QUAR**

Municípios com QUAR	Eficiência	Eficácia	Qualidade
Município 1	30%	40%	30%
Município 2	40%	35%	25%

Fonte: Inquérito por questionário.

Dos 2, apenas 1 município indica o facto de o QUAR ter relação com a avaliação efectuada no Relatório de Gestão, sendo que o mesmo indica a informação contabilística como fonte de parte dos indicadores usados neste sistema de avaliação.

Nenhum município identificou a classificação atribuída aos parâmetros de avaliação tendo por base o último QUAR elaborado.

#### 4.4 - CONTRIBUTOS PARA A MELHORIA CONTÍNUA

No cumprimento do objectivo deste estudo, contribuir para a melhoria contínua do desempenho municipal, nomeadamente no distrito de Setúbal, abordando cada um dos pontos analisados no inquérito que nos contextualiza com a perspectiva actual dos municípios do distrito e, tendo em consideração o sentido das respostas obtidas, os autores do projecto apresentam:

- Em termos dos indicadores a divulgar no Relatório de Gestão, a nossa proposta é que, essa divulgação deve, ao informar o desempenho obtido no município, permitir a sua comparação com os outros municípios. Para permitir a comparabilidade, torna-se fundamental normalizar os indicadores a apresentar por cada município no Relatório de Gestão. Neste sentido, propomos um conjunto de indicadores dos três sistemas contabilísticos que devem ser analisados comparativamente nos últimos 5 anos. A nossa proposta teve por base as respostas obtidas dos municípios do distrito de Setúbal, o estudo de Teixeira *et al* (2011) e os indicadores orçamentais e patrimoniais indicados por Carvalho *et al* (2006a).

Segundo Salas, (2001) um documento síntese deve incluir cerca de 20 a 25 indicadores. Neste contexto e organizando a divulgação dos indicadores por sistema contabilístico, a nossa proposta para este documento de síntese, não se afasta do autor e assenta num conjunto de 26 indicadores, que apresentamos de seguida.

**Quadro 21 – Indicadores orçamentais**

Indicadores	Indicadores
Receita Total / Despesa Total	Investimentos / Despesas Totais
Receitas Correntes executadas / Receitas Correntes orçadas	Despesas com Pessoal / Despesas Correntes
Receitas Correntes / Receitas Totais	Despesas Correntes executadas / Despesas Correntes orçadas
Despesas de Capital / Despesas Totais	Impostos e taxas / Receitas Correntes

Fonte: Elaboração Própria.

**Quadro 22 – Indicadores económico-financeiros**

Indicadores	Indicadores
Dívidas a Pagar do Ano N / Dívidas a Pagar do Ano N-1	Proveitos Totais / Custos Totais
Empréstimos Mlp / Passivo	Disponibilidades / Exigível de Curto Prazo
Custos Totais do Ano N / Custos Totais do Ano N-1	(Disponibilidades + Dívidas de 3 <sup>os</sup> Curto Prazo + Existências + Títulos Negociáveis) / Dívidas a 3 <sup>os</sup> Curto Prazo
Custos com o Pessoal / Custos Totais	Capital Próprio <sup>3</sup> / Activo Líquido Total
*1 Custos com Pessoal do quadro / Receitas Correntes do Ano n-1	*2 Custos com Pessoal em qualquer outra situação / Custos com Pessoal do quadro)

Fonte: Elaboração Própria.

<sup>3</sup> A designação, deveria ser Fundos Próprios.

\*<sup>1</sup> que por imposição legal não podem ultrapassar os limites de 60% (Artigo 10 do Decreto-Lei n°116/2004, de 13 de Setembro).

\*<sup>2</sup> que por imposição legal não podem ultrapassar os limites de 25% (Artigo 10 do Decreto-Lei n°116/2004, de 13 de Setembro).

**Quadro 23** – Indicadores de contabilidade de custos / analítica

Indicadores	Indicadores
Custo Directo dos Bens e Serviços Prestados	Custo Unitário dos Bens e Serviços Prestados
Custo Directo das Funções	Custo dos Bens e Serviços do ano N / Custo dos Bens e Serviços do ano N – 1
Custo Total por Função	Custo das Funções do ano N / Custo das Funções do ano N – 1
Proveitos por Bem e Serviço Prestado	Resultado dos Bens e Serviços do ano N / Resultado dos Bens e Serviços do ano N – 1

**Fonte:** Elaboração Própria.

- No sentido de desmistificar a elaboração de um quadro de avaliação e responsabilização, apresentamos um pequeno exemplo para elaboração de um QUAR para um município.

O ponto de partida de um QUAR é, de acordo com o CCAS (2008), após a apresentação da Visão e da Missão da Entidade Pública, a definição dos objectivos estratégicos. Depois e a partir desses objectivos, são definidos objectivos operacionais, de acordo com os parâmetros de avaliação estabelecidos e que são, a Eficácia, a Eficiência e a Qualidade, bem como a respectiva ponderação de cada um deles, na avaliação final da Entidade. De seguida, em cada um desses objectivos serão apresentados indicadore(s) com o respectivo peso no objectivo que está a avaliar. Assim, na generalidade, a avaliação final de uma Entidade resulta de:

**Quadro nº 24** – Metodologia geral para elaboração do QUAR

Visão		
Missão		
Objectivos Estratégicos		
Objectivos Operacionais de Eficácia (ponderação na avaliação)	Objectivos Operacionais de Eficiência (ponderação na avaliação)	Objectivos Operacionais de Qualidade (ponderação na avaliação)
Total das ponderações 100%		
Indicadore(s) de Eficácia (Peso na ponderação)	Indicadore(s) de Eficiência (Peso na ponderação)	Indicadore(s) de Qualidade (Peso na ponderação)
Total dos pesos nas ponderações 100%		

**Fonte:** Elaboração Própria

A título de exemplo, iremos, partindo de um objectivo estratégico de um município, apresentar a sua operacionalização através da definição de objectivos operacionais de, eficácia, eficiência e qualidade e respectivos indicadores. A fonte de verificação e de cálculo destes indicadores não assenta na informação contabilística.

**Quadro nº 25** – Exemplo 1 da aplicação da metodologia para elaboração do QUAR

<u>Objectivo Estratégico:</u> Melhorar o serviço de atendimento presencial aos cidadãos e às empresas		
<u>Objectivo Operacional de Eficácia:</u> Efectuar anualmente formação específica a 30% dos colaboradores dos serviços de atendimento presencial (ponderação na avaliação 25%)	<u>Objectivo Operacional de Eficiência:</u> Normalizar procedimentos e documentos do atendimento presencial e verificar a sua taxa de utilização (ponderação na avaliação 40%)	<u>Objectivo Operacional de Qualidade:</u> Avaliar a taxa de satisfação dos utilizadores do atendimento presencial (ponderação na avaliação 35%)
<u>Indicador:</u> % de colaboradores dos serviços de atendimento presencial formados durante o ano (Peso na ponderação 100%)	<u>Indicador:</u> (Nº médio de documentos utilizados no atendimento presencial) / (Nº de documentos identificados no atendimento presencial) (Peso na ponderação 100%)	<u>Indicador:</u> Taxa de satisfação dos utilizadores do atendimento presencial (Peso na ponderação 100%)

**Fonte:** Elaboração Própria

Ou seja, neste caso, por objectivo operacional, o peso de cada indicador é de 100%, uma vez que, existe apenas um indicador por objectivo. A avaliação final, como pudemos verificar no quadro que apresentamos de seguida, resulta do somatório da ponderação atribuída a cada objectivo operacional.

**Quadro nº 26 – Apuramento da avaliação final no exemplo 1**

Parâmetros			Avaliação Final
Eficácia	Eficiência	Qualidade	
25%	40%	35%	100%

**Fonte:** Elaboração Própria

## CONCLUSÃO

No presente estudo, enquadrado num projecto de investigação do Instituto Politécnico de Setúbal, denominado “A implementação do POCAL no distrito de Setúbal – O contributo da contabilidade na gestão autárquica” e que se encontra concluído, efectuou-se uma breve apresentação do enquadramento legal relativo à contabilidade pública, evidenciando a importância do POCAL na normalização contabilística do Sector Público Administrativo, nomeadamente para as autarquias locais. Apresentou-se evidenciar os indicadores divulgados nos Relatórios de Gestão por sistema contabilístico e a necessidade da comparabilidade do desempenho dos municípios.

Neste contexto, é fundamental evidenciar a importância da informação contabilística para o cálculo de indicadores que permitam a análise, avaliação e comparação do desempenho municipal. Procurou-se assim analisar os Relatórios de Gestão das autarquias do distrito em análise, para a realização dos objectivos do estudo, nomeadamente, a avaliação e comparação do desempenho dos municípios, através dos indicadores divulgados no Relatório de Gestão.

Os principais resultados do estudo efectuado sobre os municípios do distrito de Setúbal e para o ano de 2008, podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Ausência de indicadores assentes na contabilidade de custos, essencialmente em virtude da sua baixa implementação, facto extensível à realidade nacional;
- Na análise à divulgação de indicadores nos relatórios de gestão da amostra, confirma-se que os mesmos assentam fundamentalmente em indicadores de carácter orçamental, económicos e/ou patrimonial;
- Os municípios do distrito de Setúbal apresentam um total de 159 indicadores diferentes, sendo 115 de natureza orçamental e 44 de cariz económico e patrimonial. 3 Municípios não apresentam qualquer indicador;
- Os indicadores ainda apresentam designações utilizadas na contabilidade empresarial, como é o exemplo do rácio Capital Próprio/Activo Líquido Total. Este é, conjuntamente com o rácio Fundos Próprios/Passivo Total aquele que é mais divulgado, não se repetindo contudo mais do que quatro vezes.

Assim e de uma forma geral, verifica-se que o conjunto de indicadores seleccionados para avaliar a gestão dos municípios tem como fonte de informação dois sistemas contabilísticos, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Orçamental, mais concretamente nos mapas de “Balanço”, Demonstração dos Resultados” e “Mapas de Controlo Orçamental”. Ou seja, nenhum dos indicadores previstos tem por base o sistema obrigatório de contabilidade de custos, exigida quer pelo POCAL, quer indirectamente pelo Regime Geral de Taxas (Lei 53-E/2006).

Por outro lado, com a Lei n.º 66-B/2007 de 28 de Dezembro, que estabelece o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública, e o que é de aplicação obrigatória nas entidades autárquicas, vem evidenciar a necessidade de novas formas de avaliação de desempenho dos municípios. De acordo com o SIADAPI, a avaliação de desempenho de um município, assenta na criação e avaliação de metas que permitam aferir sobre a eficácia, eficiência e qualidade da gestão dessas entidades. Esta avaliação deve ser apresentada num Quadro de Avaliação e Responsabilização.

Pelo que observámos da análise do documento do Conselho Coordenador sobre as linhas de orientação para a elaboração de um QUAR, as organizações ao elaborarem os seus QUAR's apresentam os indicadores por eficiência, eficácia e qualidade e não têm:

- Que ter os mesmos objectivos, mesmo que tenham missões semelhantes;
- Entre instituições, de utilizar os mesmos indicadores por critério de avaliação;

- Não necessitam fazer uso da informação contabilística para o cálculo desses indicadores, nomeadamente dos de qualidade; e,
- Podem atribuir diferentes ponderações a cada um dos critérios a avaliar.

Na revisão de literatura efectuada neste estudo, evidenciamos a perspectiva de avaliação do desempenho dos municípios, obtida no Relatório de Gestão e a necessidade de consistência dessa informação com a do QUAR.

Desta forma, após a análise efectuada ao desempenho dos municípios do distrito de Setúbal bem como da informação divulgada nos relatórios de gestão conjuntamente com a obrigatoriedade decorrente do SIADAP1, (que tem de estar em consonância com os documentos de prestação de contas, nomeadamente com os indicadores do Relatório de Gestão), considerámos determinante para a nossa investigação, conhecer para além da evolução verificada ao nível da implementação da contabilidade analítica, a utilização da informação contabilística, através dos documentos de síntese, para apoiar a tomada de decisão; identificar a relevância da comparabilidade da informação divulgada no Relatório de Gestão bem como a forma como deveria ser efectuada; conhecer o nível de cumprimento do SIADAP1 através da definição de objectivos estratégicos, operacionais e indicadores, bem como da ponderação atribuída aos parâmetros de avaliação do QUAR e avaliação obtida; e por fim, conhecer os recursos internos do departamento de contabilidade e identificar eventuais necessidades de formação. Nesse sentido, foi enviado em Março de 2011 um inquérito aos municípios do distrito em estudo, dos quais obtivemos apenas 7 respostas, o que corresponde a 53,8% do total dos inquéritos enviados.

No que se refere à utilização da informação contabilística para apoiar a gestão, dos diferentes mapas apresentados, o principal destaque vai para os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita com 71,4% das respostas na opção de importância máxima, seguidos do orçamento cujo valor percentual na mesma opção é de 57,1%.

Quando inquiridos sobre a perspectiva de divulgação dos indicadores no Relatório de Gestão, 85,7% das respostas obtidas, apontam para que a mesma deva ser efectuada por sistema contabilístico, ou seja, de natureza orçamental, patrimonial e de custos. Cerca de 43% consideram que 16 a 20 indicadores é o número adequado para serem divulgados neste documento e apenas 1 identifica a comparabilidade da sua informação como importante.

Relativamente aos indicadores seleccionados para serem apresentados no Relatório de Gestão, podemos constatar que todos foram seleccionados, todavia, a preponderância dessa selecção recai sobre os indicadores de natureza orçamental onde 8 dos indicadores propostos foram seleccionados por 7, 6 e 5 municípios, enquanto que nos de natureza económico-financeiros apenas 4 indicadores são seleccionados por 6 ou 5 municípios e nos indicadores com origem na contabilidade de custos a selecção com maior ocorrência é de 4 e apenas em dois indicadores.

No que se refere ao sistema de avaliação do serviço, nos inquéritos recebidos, verificamos que apenas 2 afirmam ter implementado o QUAR e desses, apenas 1 refere o número de objectivos estratégicos e operacionais definidos. Relativamente ao peso atribuído aos parâmetros de avaliação (eficiência, eficácia e qualidade), verificamos que dos dois municípios que os referem, apresentam ponderações diferentes, que oscilam ente 25% e 40%, reforçando o que já afirmámos anteriormente, o mesmo nível de desempenho, pode corresponder a avaliações diferentes, consequência do peso atribuído a cada um dos parâmetros avaliados.

Como contributo para a melhoria contínua os autores do projecto, com base na revisão de literatura efectuada e da realidade observada nos municípios do distrito de Setúbal, propusemos, para garantir a análise, avaliação e comparação de avaliação de desempenho na prestação de contas, um conjunto de indicadores organizados por sistema contabilístico a divulgar no Relatório de Gestão. De seguida, no sentido de agilizar a elaboração de um QUAR, foi apresentado um exemplo a partir da metodologia prevista pelo CCAS (2008).

Como linha de investigação futura, convictos do papel fundamental da investigação efectuada na melhoria do desempenho dos municípios do distrito de Setúbal, pretendemos efectuar o acompanhamento da informação divulgada no Relatório de Gestão e efectuar uma análise comparativa de desempenho envolvendo os treze municípios do distrito de Setúbal e evidenciar a necessidade e relevância de um documento de síntese, nomeadamente um *tableau de bord* ou um *balanced scorecard* para apoiar a gestão, sempre numa perspectiva de aproximação da investigação aplicada entre a ESCE do IPS e a comunidade envolvente como factor de progresso social.

## BIBLIOGRAFIA

- Amaral, Freitas (2002): “Curso de direito administrativo”, Volume 1, Almedina, 2ª edição, Coimbra.
- Caiado, António Pires (2006): “A Contabilidade Pública: Novos desafios”, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006.
- Carvalho, João e Ribeiro, Verónica (2004): “Os Planos Sectoriais Decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, Revista nº 56 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, p. 20 - 31.
- Carvalho, João B., Jorge, Susana, Fernandes, Maria José, e Camões, Pedro (2005): “Implementação do novo sistema de Contabilidade Autárquica - Conformidade e Fiabilidade da Informação Relatada”, *Revista nº 65 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 26 - 35.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J. e Teixeira, A., (2006a): “POCAL Comentado”, 2ª Edição, Rei dos Livros, Porto.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2006b), “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2004”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, João B., Caiado, António P., Silveira e Olga P. (2006c): “Contabilidade Orçamental na Administração Pública”, Formação Eventual 0306 da *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, CTOC*, realizada a nível nacional entre 02/10 e 20/10 de 2006, pp. 9-123.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2007), “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2005”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2008), “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2009), “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, e P. Jorge, S., (2010): “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.
- Carvalho, João (2009): “Contabilidade Pública: evoluções e preocupações”, III Congresso da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, (2008): “Construção do QUAR Linhas de Orientação”.
- Correia, Fernando (2002): “Contabilidade de custos e analítica no POCAL”, *Revisores e Empresas*, Ano 4, nº18, pp. 7-26.
- Pinto, F., (2007): “Balanced Scorecard - Alinhar Mudanças, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos”, Edições Sílabo.
- Teixeira, A. B., (2009): “A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais”, Tese de Doutoramento. Universidade Aberta.
- Teixeira, A. B., Mata, C., Teixeira N., Pardal P., (2011b), “Perspectivas de Avaliação do Desempenho das Autarquias Locais - O caso dos Municípios do Distrito de Setúbal”, XVI Congresso AECA, Granada.
- Teixeira, A. B., Mata, C., Pardal P., Teixeira N., (2011a), “Os Indicadores de desempenho utilizados nos Municípios do Distrito de Setúbal”, XXI Jornadas Espanha-Lusas, Córdoba.
- Teixeira, A. B., Pardal, P., Mata, C., e Teixeira, N. (2010): “A Contabilidade Analítica no POCAL e o grau de implementação no Distrito de Setúbal” XX Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, ESCE-IPS, Setúbal.

## LEGISLAÇÃO

- Decreto - Lei nº 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
- Lei nº 1/2005, de 12 de Agosto – Constituição da República Portuguesa.
- Lei nº 66-B/2007 de 28 de Dezembro, estabelece o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP).
- Lei nº 53-E/2006, de 29 de Dezembro, aprova o regime geral das taxas das autarquias locais.
- Decreto-Lei 558/1999 de 17 de Dezembro.
- Lei nº 10/2003 de 13 de Maio.
- Lei nº 2/2007 – Lei das Finanças Locais.
- Resolução nº 4/2001 de 18 de Agosto.
- Decreto-Lei nº 116/1984 de 6 de Abril.
- Lei nº 44/1985 de 13 de Setembro.

## SÍTIOS NA INTERNET

- Associação de Municípios da Região de Setúbal - [www.amrs.pt](http://www.amrs.pt) Consultado em 18/11/2009.
- Câmara Municipal do Seixal - [www.cm-seixal.pt](http://www.cm-seixal.pt)
- Câmara Municipal de Setúbal - [www.mun-setubal.pt](http://www.mun-setubal.pt)
- Câmara Municipal de Almada - [www.m-almada.pt](http://www.m-almada.pt)
- Câmara Municipal de Sines - [www.sines.pt](http://www.sines.pt)
- Câmara Municipal de Alcochete - [www.cm-alcochete.pt](http://www.cm-alcochete.pt)
- Câmara Municipal de Montijo - [www.mun-montijo.pt](http://www.mun-montijo.pt)
- Câmara Municipal da Moita - [www.cm-moita.pt](http://www.cm-moita.pt)
- Câmara Municipal de Sesimbra - [www.cm-sesimbra.pt](http://www.cm-sesimbra.pt)
- Câmara Municipal de Santiago do Cacém - [www.cm-santiagocacem.pt](http://www.cm-santiagocacem.pt)
- Câmara Municipal de Grândola - [www.cm-grandola.pt](http://www.cm-grandola.pt)
- Câmara Municipal de Alcácer do Sal - [www.cm-alcacerdosal.pt](http://www.cm-alcacerdosal.pt)
- Câmara Municipal de Palmela - [www.cm-palmela.pt](http://www.cm-palmela.pt)
- Câmara Municipal do Barreiro - [www.cm-barreiro.pt](http://www.cm-barreiro.pt)
- Direcção Geral das Autarquias Locais - [www.dgal.pt](http://www.dgal.pt) Consultado em 18/11/2009.