

COIMBRA
BUSINESS
SCHOOL

 **iscac** 
Politécnico de Coimbra

**COIMBRA
BUSINESS
SCHOOL**
 **iscac** 
Politécnico de Coimbra

João Carlos Vieira Amorim

**A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas
autarquias locais.**



João Carlos Vieira Amorim

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais.

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Controlo de Gestão**, realizado sob a orientação da Professora Doutora Rosa Maria Correia Nunes e supervisão de Bruno Rodrigues Campos Pinheiro.

Coimbra, abril de 2025

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

PENSAMENTO

*"Recomeça...
Se puderes,
Sem angústia
E sem pressa.
E os passos que deres,
Nesse caminho duro
Do futuro,
Dá-os em liberdade."*

Miguel Torga, "Sísifo", Diário XV (1981)

DEDICATÓRIA

À minha irmã,

porque ser teu irmão é o que me faz querer ser melhor todos os dias.

À minha mãe,

por ser um exemplo de superação, de independência e de coragem.

Ao meu pai,

por ser um exemplo de dedicação, de esforço e de proteção.

É com enorme orgulho e gratidão que vos dedico este trabalho.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho marca o fim de uma etapa importante, construída com o apoio de muitas pessoas a quem não poderia deixar de agradecer.

Aos meus avós, por serem pessoas à frente do seu tempo, sempre com disposição, alegria e ternura.

Aos meus pais e à minha irmã, pela força, pela confiança e pelo amor incondicional que me acompanham em cada desafio. São, e sempre serão, o meu maior alicerce.

À minha namorada, pela compreensão, pela motivação e pela paciência.

Ao Rui, ao João e ao Diogo, por serem a família que me acolheu em Coimbra e por todas as memórias que juntos construímos.

Ao meu amigo Pedro, pela verdadeira amizade.

À Smart Vision, em nome do meu supervisor Bruno Pinheiro, pela integração e pelo apoio recebido. Agradeço, em especial, aos meus colegas da Unidade de Governança Financeira e Risco, que, com o seu exemplo, contribuíram para o meu crescimento pessoal e profissional.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, por ter sido muito mais do que uma instituição de ensino. Foi um espaço onde cresci, sonhei e conheci pessoas que deixaram uma marca memorável no meu percurso.

À minha orientadora, Professora Doutora Rosa Nunes, pela atenção e disponibilidade tida ao longo da elaboração deste trabalho.

Por fim, ao corpo docente e discente do Mestrado de Controlo de Gestão.

RESUMO

O presente relatório analisa a importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais, explorando o seu papel na promoção de uma administração pública mais eficiente, transparente e orientada para resultados. A análise parte de uma base teórica sólida, onde são discutidos os principais conceitos associados ao controlo de gestão, com especial atenção às especificidades do setor público local. Neste enquadramento, são aprofundados três instrumentos centrais para a gestão municipal: os orçamentos previsionais, a contabilidade de gestão e os sistemas de *reporting* e *dashboards*.

O estágio curricular foi desenvolvido na empresa Smart Vision – Assessores e Auditores Estratégicos, Lda., entidade com vasta experiência em assessoria estratégica a organismos do setor público local.

A metodologia adotada ao longo do estágio foi a investigação-ação, que possibilitou não apenas a observação crítica da realidade organizacional, mas também uma intervenção ativa nos processos em curso. Esta abordagem revelou-se particularmente adequada para o contexto de estágio, permitindo uma aprendizagem prática sustentada numa constante reflexão sobre os desafios e soluções implementadas.

A experiência revelou, de forma clara, que os instrumentos de controlo de gestão não são meros procedimentos técnicos, mas sim ferramentas estratégicas com impacto direto na qualidade da governação local. O relatório evidencia os benefícios da sua adoção, como também as dificuldades práticas da sua aplicação, nomeadamente no que diz respeito à resistência à mudança e à limitação de recursos.

Em última análise, este trabalho reforça a importância da articulação entre a teoria e a prática para o desenvolvimento de competências profissionais no domínio do controlo de gestão, contribuindo para uma administração pública local mais comprometida com o interesse público.

Palavras-chave: controlo de gestão; administração pública local; orçamento previsual; contabilidade de gestão; relatórios; *dashboards*; investigação-ação.

ABSTRACT

This document analyses the importance of management control instruments in local government, exploring their role in promoting a more efficient, transparent and results-oriented public administration. The analysis begins with a solid theoretical basis, where the main concepts related to management control are presented, with special attention to the specificities of the local public sector. Within this framework, three key instruments for municipal management are analysed in detail: forecast budgets, management accounting and reporting systems and dashboards.

The internship was carried out at Smart Vision - Assessores e Auditores Estratégicos, Lda, a firm with vast experience in providing strategic advice to local public sector organisations.

The methodology adopted throughout the internship was action investigation, which allowed not only critical observation of the organisational reality, but also an active intervention in the processes in progress. This approach proved to be particularly suitable for the internship context, allowing for practical learning based on constant reflection on the challenges and solutions implemented.

The experience has clearly shown that management control instruments are not simply technical procedures, but strategic tools with a direct impact on the quality of local governance. The report emphasises the benefits of adopting them, as well as the practical difficulties of applying them, particularly regarding resistance to change and limited resources.

Ultimately, this work reinforces the importance of linking theory and practice to develop professional skills in the field of management control, contributing to a local public administration that is more committed to the public interest.

Keywords: management control; local public administration; forward budgeting; management accounting; reports; dashboards; action research.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
1 Enquadramento Teórico	3
1.1 Controlo de Gestão: Conceitos e Importância.....	3
1.2 Controlo de Gestão no Setor Público Local	5
1.3 Instrumentos de Controlo de Gestão	9
1.3.1 Orçamentos Previsionais	9
1.3.2 Contabilidade de Gestão – Sistema de Custeio Activity Based-Cost.....	11
1.3.3 Sistemas de Reporting e Dashboards.....	15
2 Enquadramento Metodológico	19
2.1 Tipo de Investigação e Justificação da Abordagem Metodológica	19
2.2 Métodos e Técnicas de Recolha de Dados	20
2.3 Procedimentos de Análise da Informação	21
2.4 Limitações da Metodologia	22
2.5 Aplicação da metodologia no relatório de estágio.....	23
3 Caraterização da Entidade de Acolhimento.....	25
3.1 Apresentação da Smart Vision	25
3.2 Estrutura Orgânica.....	27
3.3 Relação da Entidade Acolhedora com as Autarquias Locais	28
3.4 O Modelo das 5 Forças de Michael Porter na Indústria de Assessoria a Entidades Públicas.....	30
4 Atividades Desenvolvidas	34
4.1 Elaboração do Orçamento Previsional	35

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

4.2	Implementação da Contabilidade de Gestão	41
4.3	Conceção de Sistemas de <i>Reporting</i> e <i>Dashboards</i>	51
CONCLUSÃO.....		55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		57

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 - Espirais de ciclos de Investigação-ação (Coutinho et al., 2009).	22
---	----

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 3.1 - Análise das 5 forças competitivas de Michael Porter.....	32
Tabela 4.1 - Etapas de metodologia utilizada na construção do Orçamento Previsional)...	35
Tabela 4.2 - Regra do Equilíbrio Orçamental Corrente do Município ABC.....	38
Tabela 4.3 - Etapas da Metodologia utilizada na Implementação do Sistema ABC	42
Tabela 4.4 - Matriz Conceptual (Educação).....	45
Tabela 4.5 - Gastos em Educação do Município ABC.....	48
Tabela 4.6 - Apuramento de Gastos de Educação por Aluno.....	49
Tabela 4.7 - Etapas do Processo de Conceção e Ajustamento dos Sistemas de Reporting e Dashboards	52

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

ABC – *Activity-Based Costing*

KRI – *Key Risk Indicator*

LFL – Lei das Finanças Locais

PME – Pequenas e Médias Empresas

RFALEI – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidade Intermunicipais

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

NCP – Norma de Contabilidade Pública

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

INTRODUÇÃO

As autarquias locais desempenham um papel central na vida quotidiana dos cidadãos. São, por isso, a expressão mais próxima do poder público, e tornam-se responsáveis por assegurar um conjunto vasto de competências – da educação à mobilidade, da ação social à gestão do território – e por traduzir, de forma prática, os princípios da boa governação: proximidade, participação, eficiência e responsabilidade.

No entanto, este papel exige cada vez mais das autarquias uma capacidade de resposta rigorosa, informada e sustentável, num contexto caracterizado por crescentes exigências legais, pressão orçamental, escrutínio público e desafios sociais complexos. Neste cenário, os instrumentos de controlo de gestão assumem-se como ferramentas estruturantes para a qualidade da governação local.

O controlo de gestão não é, nesta perspetiva, um mero conjunto de técnicas ou procedimentos administrativos. É um sistema dinâmico de informação e decisão que permite alinhar a ação pública com objetivos estratégicos e promover a racionalização dos recursos. Ao mesmo tempo, proporciona condições para uma gestão mais preventiva e orientada para resultados, num quadro de permanente adaptação à mudança. No caso específico das autarquias locais portuguesas, este sistema revela-se ainda mais crucial, considerando a complexidade do enquadramento legal e financeiro que lhes é imposto, bem como a diversidade de contextos e de capacidades institucionais e financeiras entre os diferentes municípios.

Foi com este pano de fundo que se desenvolveu o presente relatório de estágio, enquadrado no âmbito da componente não letiva do Mestrado em Controlo de Gestão e realizado na empresa Smart Vision – Assessores e Auditores Estratégicos, Lda., entidade com duas décadas de experiência especializada no apoio à administração pública local.

A realização deste estágio permitiu uma aproximação prática ao funcionamento de sistemas de controlo de gestão em contexto real, numa perspetiva aplicada e reflexiva, centrada no desenvolvimento e implementação de três instrumentos centrais: os orçamentos previsionais, a contabilidade de gestão – através do sistema de custeio Activity-Based Costing – e os sistemas de reporting e dashboards.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

O estágio foi orientado por uma metodologia de investigação-ação, permitindo uma abordagem simultaneamente observacional e interventiva. Esta opção metodológica revelou-se particularmente pertinente no contexto da prática profissional em ambientes organizacionais complexos, permitindo ao estagiário assumir uma posição de agente de mudança e não apenas de observador passivo. O envolvimento direto nos projetos desenvolvidos e o trabalho colaborativo com as equipas da entidade de acolhimento possibilitaram uma aprendizagem mais profunda e contextualizada, reforçando a articulação entre a teoria e a prática.

Este relatório apresenta, assim, uma análise crítica do papel que os instrumentos de controlo de gestão podem desempenhar na melhoria da gestão autárquica, evidenciando o seu potencial para apoiar a tomada de decisão, promover a eficiência dos serviços, reforçar a transparência e sustentar uma cultura de responsabilização. Mais do que descrever processos ou reproduzir conceitos, pretende-se demonstrar como estas ferramentas podem, quando bem concebidas e adaptadas às especificidades locais, contribuir efetivamente para a criação de valor público.

A análise não ignora, no entanto, os constrangimentos reais à sua implementação, nomeadamente a escassez de recursos, a resistência à mudança, as limitações tecnológicas ou os desafios de capacitação técnica.

O contributo deste trabalho é, por isso, duplo: por um lado, dá visibilidade à importância dos instrumentos de controlo de gestão como pilares da governação local moderna; por outro, oferece uma perspetiva empírica sobre os desafios da sua aplicação no terreno, contribuindo para uma reflexão crítica sobre o futuro do controlo de gestão no setor público. Ao fazê-lo, pretende-se dar um forte contributo para o desenvolvimento de práticas mais eficazes e comprometidas com o interesse público nas autarquias locais portuguesas.

1 Enquadramento Teórico

1.1 Controlo de Gestão: Conceitos e Importância

O controlo de gestão é um elemento central na administração organizacional, desempenhando um papel essencial na coordenação das atividades empresariais e garantindo que as operações estão alinhadas com os objetivos estratégicos.

A investigação do tema tem enfatizado a importância de compreender o controlo de gestão não apenas como um mecanismo de supervisão, mas como um sistema dinâmico e interligado que contribui para a eficácia organizacional (Malmi & Brown, 2008).

Ao longo do tempo, o conceito evoluiu de uma abordagem predominantemente financeira para um modelo mais abrangente, que considera aspetos estratégicos, culturais e operacionais. De acordo com Strauß e Zecher (2012), o controlo de gestão deve ser entendido como um sistema dinâmico, que se adapta continuamente às mudanças internas e externas, permitindo que as organizações se mantenham eficazes e responsivas às exigências do mercado.

Recentemente, Gerdin (2020) reforça que os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) podem ser considerados como um conjunto de práticas de controlo interligadas, baseadas em diferentes lógicas institucionais que se articulam para melhorar os objetivos organizacionais.

Conceito de Controlo de Gestão

O controlo de gestão pode ser definido como o conjunto de práticas e sistemas utilizados pelos gestores para monitorizar, avaliar e influenciar o comportamento organizacional, garantindo a concretização dos objetivos estratégicos. Segundo Herath (2007), um sistema de controlo eficaz deve integrar vários componentes da organização, incluindo a estrutura, a estratégia, a cultura corporativa e os sistemas de gestão da informação, assegurando que todas as áreas operam de forma alinhada.

Tradicionalmente, o controlo de gestão tem sido associado a ferramentas formais, como orçamentos, sistemas de avaliação de desempenho e indicadores financeiros. No entanto, estudos recentes demonstram que o conceito vai além de métricas financeiras, abrangendo

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

também mecanismos informais, tais como normas organizacionais, valores partilhados e estilos de liderança (Goebel & Weißenberger, 2016).

Malmi e Brown (2008) sublinham que os SCG devem ser encarados como um conjunto de elementos interdependentes, que atuam em conjunto para garantir o controlo sobre as atividades organizacionais.

Assim, o controlo de gestão não se limita à deteção e correção de desvios, mas também desempenha um papel proativo na identificação de oportunidades de melhoria e inovação.

Importância do Controlo de Gestão

A implementação de um sistema de controlo de gestão eficaz é essencial para garantir a sustentabilidade e competitividade das organizações, permitindo alinhar os processos internos com os objetivos estratégicos. Para além da sua função de supervisão, o controlo de gestão contribui para a eficiência na utilização de recursos, ajudando a evitar desperdícios, a identificar oportunidades de otimização e a assegurar a sustentabilidade financeira das empresas (Malmi & Brown, 2008). Além disso, o controlo de gestão desempenha um papel relevante na redução da incerteza e no apoio à tomada de decisão, uma vez que proporciona informações fiáveis e atualizadas que permitem às empresas responder rapidamente às mudanças do mercado e melhorar a sua capacidade de adaptação (Sageder & Feldbauer-Durstmüller, 2018).

Outro aspeto central do controlo de gestão é a sua capacidade de monitorizar e avaliar o desempenho organizacional. Sem um sistema estruturado, torna-se difícil avaliar se os objetivos estratégicos estão a ser atingidos de forma satisfatória, comprometendo a eficácia da organização (Strauß & Zecher, 2012). Paralelamente, este sistema não apenas mede resultados, mas também promove a responsabilização e o envolvimento dos colaboradores. De acordo com Goebel e Weißenberger (2016), um controlo de gestão equilibrado, que combina supervisão e autonomia, contribui para equipas mais motivadas e produtivas, reforçando o compromisso organizacional e criando um ambiente favorável ao desempenho individual e coletivo.

Assim sendo, e com base nos autores referidos, podemos sumariar que o controlo de gestão não deve ser visto apenas como um mecanismo de monitorização, mas sim como

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

um instrumento estratégico que promove a eficiência, a inovação e o desempenho sustentável das organizações.

1.2 Controlo de Gestão no Setor Público Local

O controlo de gestão é um pilar essencial da administração pública, uma vez que desempenha um papel determinante na responsabilização, transparência e eficiência das políticas públicas. Nas autarquias locais, onde a proximidade com os cidadãos exige uma resposta ágil e eficaz às necessidades sociais, a adoção de um sistema de controlo de gestão torna-se indispensável para garantir uma boa governação e uma gestão sustentável dos recursos públicos.

A Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, estabelece o regime jurídico das autarquias locais, definindo o seu funcionamento, as suas atribuições e competências. De acordo com esta lei, as autarquias locais – freguesias, municípios e entidades intermunicipais – são dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, o que exige a adoção de práticas de gestão responsáveis e transparentes. Esta autonomia implica, também, uma maior responsabilidade na utilização dos recursos públicos, tornando o controlo de gestão um instrumento essencial para assegurar o cumprimento dos princípios da legalidade, eficiência e boa administração.

A referida lei reconhece que as autarquias locais têm como missão a prossecução de interesses próprios das populações, nomeadamente através da prestação de serviços públicos, da promoção do desenvolvimento económico, social e cultural, e da gestão do território. Neste sentido, o controlo de gestão não pode ser visto apenas como um mecanismo de fiscalização, mas como uma ferramenta de suporte à decisão, que permite às autarquias avaliar a execução das suas competências e introduzir melhorias contínuas na sua atuação.

Além disso, a mesma lei consagra a existência de órgãos executivos e deliberativos nas autarquias – como as câmaras e assembleias municipais ou as juntas e assembleias de freguesia – os quais são responsáveis pela elaboração de planos, orçamentos e relatórios de atividade. A existência destes instrumentos de planeamento e prestação de contas está diretamente relacionada com o sistema de controlo de gestão, que deve apoiar a definição

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

de metas, o acompanhamento da sua execução e a análise dos desvios, promovendo a responsabilização dos decisores públicos.

Num contexto marcado por restrições orçamentais e exigências crescentes de transparência e eficiência, a aplicação efetiva da Lei n.º 75/2013 reforça a importância de desenvolver os SCG ajustados à realidade das autarquias. Estes sistemas devem respeitar o quadro legal e, simultaneamente, ser suficientemente flexíveis para se adaptarem às especificidades territoriais e às necessidades locais. Assim, a integração dos princípios da lei com práticas eficazes de gestão constitui um pilar essencial para uma governação pública de proximidade e qualidade.

No setor público, a gestão organizacional não é orientada para os resultados, na medida em que deve também assegurar que as decisões tomadas respeitem o interesse público e produzem impactos positivos na sociedade (van Helden, 2019). Esta necessidade de equilíbrio entre eficiência administrativa e objetivos sociais distingue o controlo de gestão das entidades públicas do aplicado às organizações privadas, onde o foco é, essencialmente, o retorno financeiro.

Felício et al. (2021) salientam que a adoção de SCG contribui de forma significativa para o alinhamento dos comportamentos organizacionais com os objetivos estratégicos, reforçando a eficiência e a *accountability* nas organizações públicas.

Segundo Vasyunina et al. (2023), o controlo no setor público é fundamental para reforçar a eficiência organizacional, a transparência e a responsabilidade, permitindo às organizações públicas adaptarem-se de forma mais eficaz a ambientes marcados pela complexidade e pela incerteza.

A transparência permite que os stakeholders compreendam as estratégias seguidas e avaliem se os objetivos definidos foram atingidos (Ferry & Ahrens, 2017). A responsabilização e a transparência são os dois princípios fundamentais do controlo de gestão nas autarquias. Um controlo de gestão eficaz deve garantir que os cidadãos e demais intervenientes tenham acesso a informações claras e objetivas sobre as decisões tomadas, a execução dos recursos públicos e os resultados alcançados.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Höglund et al. (2021) sublinham que a criação de valor público nas organizações públicas depende do alinhamento entre a capacidade operacional, o ambiente autorizador e os objetivos de valor, sendo a gestão estratégica e o controlo práticas determinantes para garantir esse alinhamento.

A crescente complexidade da gestão pública tem demonstrado que o controlo de gestão deve ser entendido como um processo dinâmico e adaptativo. A administração das autarquias locais opera num ambiente em constante mutação, sujeito a desafios como restrições orçamentais, alterações legislativas e evolução das necessidades sociais (van Helden, 2019). Perante este contexto, um sistema de controlo eficaz não pode ser estático, devendo permitir ajustes estratégicos contínuos. A capacidade de adaptação e de resposta rápida a novos desafios é, assim, um fator crítico para assegurar a estabilidade e eficácia dos serviços públicos.

Um dos maiores desafios do controlo de gestão nas autarquias prende-se com a rígida estrutura financeira e a dependência de financiamento externo. Muitas autarquias enfrentam restrições orçamentais severas, decorrentes da limitação das suas receitas próprias e da necessidade de cumprir regras de equilíbrio financeiro impostas pela administração central. Como referem alguns estudos, a reduzida autonomia financeira dificulta a implementação de estratégias ajustadas às realidades locais, tornando a flexibilidade orçamental um obstáculo à eficiência da administração pública (Stewart & Walsh, 1992).

Além disso, a forma como o controlo de gestão é aplicado pode influenciar significativamente a motivação e o desempenho dos funcionários públicos. Como destacado por van der Kolk et al. (2019), controlos de gestão baseados em normas culturais e na capacitação dos colaboradores tendem a reforçar a motivação intrínseca, promovendo um ambiente de trabalho mais envolvente e alinhado com os valores da organização. No entanto, a excessiva dependência de controlos baseados na ação e nos resultados pode ter o efeito oposto, reduzindo a autonomia dos funcionários e tornando o sistema demasiado mecanicista. Assim, para que o controlo de gestão seja verdadeiramente eficaz no setor público, é essencial encontrar um equilíbrio entre supervisão e autonomia, garantindo que os mecanismos adotados não apenas

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

monitorizam e avaliam o desempenho, mas também estimulam o envolvimento e a satisfação dos trabalhadores.

A administração pública eficaz deve ser capaz de identificar e antecipar desafios, garantindo que as decisões são tomadas com base em informação rigorosa e atualizada (van Helden, 2019). Quando o controlo de gestão é negligenciado ou aplicado de forma ineficaz, as autarquias tornam-se mais vulneráveis a falhas administrativas, desperdício de recursos e perda de credibilidade perante os cidadãos, e dessa forma, é necessário gerir também o risco.

O impacto do controlo de gestão na atuação dos dirigentes na administração pública também não pode ser ignorado. Se, por um lado, a adoção de sistemas mais rigorosos permite reforçar a disciplina na administração e assegurar uma melhor gestão financeira, por outro, pode comprometer a autonomia dos responsáveis locais na tomada de decisões. Alguns estudos apontam que a crescente regulação da gestão pública tem levado à diminuição da flexibilidade dos gestores, limitando a capacidade de adaptação das autarquias às especificidades dos seus territórios (Siverbo, 2021).

Para que um modelo de controlo seja eficaz, é fundamental que a sua implementação seja progressiva e acompanhada por um processo estruturado de comunicação e capacitação dos agentes envolvidos. Experiências anteriores demonstram que mudanças abruptas nos sistemas de controlo podem gerar resistência organizacional e comprometer a eficácia das reformas (van Helden, 2019). Assim, qualquer transformação na administração pública deve ser sustentada por um plano de formação e envolvimento ativo dos diferentes intervenientes.

O controlo de gestão no setor público e nas autarquias locais não deve ser encarado apenas como um mecanismo de supervisão e correção de desvios, mas sim como um processo estratégico que assegura a transparência, a eficiência e a melhoria contínua da gestão pública. Quando devidamente implementado, contribui para uma administração mais resiliente, adaptável e capaz de responder de forma eficaz aos desafios da governação local.

1.3 Instrumentos de Controlo de Gestão

1.3.1 Orçamentos Previsionais

Os orçamentos previsionais têm sido historicamente considerados um dos pilares fundamentais do controlo de gestão, atuando como um mecanismo estruturante na coordenação e avaliação da atividade organizacional.

No contexto das autarquias locais portuguesas, os orçamentos previsionais assumem uma função fundamental, sendo estes regulados pelo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (Lei das Finanças Locais - LFL). Este diploma estabelece, no seu artigo 46.º, quais os elementos que contêm um orçamento municipal, estabelecendo na alínea a) a inclusão de um “relatório que contenha a apresentação e a fundamentação da política orçamental proposta, incluindo a identificação e descrição das responsabilidades contingente”. Ainda no artigo 9.º-B, determina que “os orçamentos das autarquias locais compreendem todas as receitas e despesas de todos os seus órgãos e serviços”. Este regime evidencia que o orçamento previsional é um verdadeiro instrumento de gestão, assumindo uma dimensão operacional e estratégica para as autarquias e os seus executivos.

A NCP 26 do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) estabelece a classe 0 como a estrutura base para o registo e controlo das operações orçamentais, incluindo a elaboração, execução e encerramento do orçamento. Esta classe visa garantir a separação entre a contabilidade financeira e a contabilidade orçamental, permitindo um acompanhamento sistemático da legalidade e execução das previsões iniciais. Importa destacar que, apesar da entrada em vigor do SNC-AP, este não revogou os princípios estruturantes consagrados no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), nomeadamente no que diz respeito às regras previsionais e aos princípios orçamentais que regem a elaboração dos orçamentos municipais (ponto 3.3 do anexo ao POCAL). Assim, as autarquias continuam vinculadas à observância de critérios como a especificação, anualidade, universalidade, equilíbrio e unidade, os quais

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

garantem que os documentos previsionais municipais sejam elaborados com base em fundamentos técnicos e legais sólidos.

Adicionalmente, para garantir a eficácia dos orçamentos previsionais, a legislação estabelece regras quanto à sua estrutura, prazos e processos de elaboração e execução. O artigo 40.º da mesma Lei consagra a regra do equilíbrio orçamental, exigindo que o montante total das despesas previstas seja financiado pelas receitas efetivas, sem recurso a endividamento que comprometa a sustentabilidade financeira futura das autarquias locais. Por forma a assegurar a sustentabilidade financeira, o artigo 43.º da Lei determina que os orçamentos devem obedecer ao princípio da previsão plurianual, articulando-se com as Grandes Opções do Plano. Ademais, o artigo 46.º obriga à apresentação de mapas previsionais que detalham as fontes de financiamento, os encargos previstos e os saldos orçamentais, contribuindo para uma gestão mais transparente e responsável.

Giroux e Shields (1993) demonstram que, no contexto dos governos locais, os sistemas de orçamentação e auditoria são cruciais para evitar a captura burocrática da informação e a manipulação dos recursos públicos, funcionando como mecanismos de controlo e eficiência. Neste sentido, mesmo os críticos do modelo tradicional reconhecem a sua importância como ferramenta de controlo e de salvaguarda da transparência.

Frow et al. (2005) apontam para a tensão existente entre a previsibilidade dos sistemas orçamentais tradicionais e a necessidade de flexibilidade exigida pelas práticas contemporâneas, particularmente em contextos organizacionais interdependentes e multifuncionais. Este dilema é amplamente observado na administração pública, onde os orçamentos previsionais estão sujeitos a normas legais, escrutínio político e pressões institucionais.

Nguyen et al. (2018) reforçam esta visão ao destacarem que, embora o discurso sobre o abandono do orçamento tradicional seja amplamente promovido, muitas organizações optam por aperfeiçoar os sistemas existentes em vez de os substituir por completo. Isto aplica-se com especial intensidade à administração pública, onde os orçamentos previsionais estão profundamente enraizados em estruturas normativas e culturais.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Não obstante, segundo alguns autores, os orçamentos previsionais nem sempre são realizados de uma forma rigorosa, transparente e com vista no futuro. Corrigan (2018), por exemplo, interpreta os orçamentos previsionais como instrumentos performativos e teatrais, particularmente no setor público, onde os rituais orçamentais são mobilizados para comunicar responsabilidade e racionalidade. Neste cenário, a modernização dos modelos de controlo financeiro implica conciliar inovações metodológicas com os princípios fundamentais legais, previsibilidade e transparência, promovendo uma cultura de responsabilização efetiva e alinhada com os objetivos de interesse público.

Em suma, os orçamentos previsionais continuam a ser um instrumento fulcral do controlo de gestão em todas as organizações, assim como, na administração local. Esta ferramenta não só orienta a afetação eficiente dos recursos, como também serve de base à responsabilização política e administrativa dos órgãos autárquicos. A sua elaboração, execução e fiscalização constituem pilares essenciais da boa governação local, promovendo o equilíbrio entre disciplina financeira, flexibilidade operacional e transparência democrática. Contudo, importa salientar que os benefícios deste instrumento apenas se concretizam quando os orçamentos são elaborados com transparência, rigor técnico, critério estratégico e participação efetiva dos diversos intervenientes institucionais.

1.3.2 Contabilidade de Gestão – Sistema de Custeio Activity Based-Cost

A contabilidade de gestão desempenha um papel central no controlo de gestão, atuando como um instrumento essencial para a administração eficiente dos recursos, tanto no setor privado quanto no setor público. No contexto das autarquias locais, a contabilidade de gestão promove a eficiência e a transparência na utilização dos fundos públicos, garantindo a consecução dos objetivos estratégicos das políticas públicas.

A correlação entre a contabilidade de gestão com os SCG permite às organizações gerir as suas atividades de forma mais eficaz. Segundo Ling (2021), a contabilidade de gestão e o controlo de gestão partilham objetivos comuns na gestão organizacional, assegurando uma melhor monitorização das atividades. A contabilidade de gestão, ao basear-se na

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

análise preditiva como meio de controlo, possibilita a avaliação dos impactos financeiros nas decisões futuras e a antecipação de eventuais desvios face às metas estabelecidas.

Nesse sentido, Hopper e Bui (2016) argumentam que os SCG são projetados para integrar diferentes dimensões organizacionais, incluindo estratégia, adaptação a mudanças, fatores comportamentais, incentivos e interdependências entre diversos mecanismos de controlo. Dessa forma, a contabilidade de gestão não apenas mede o desempenho, mas também influencia a definição de perceções sobre comportamentos adequados e a institucionalização de rotinas organizacionais.

Além disso, Endenich e Trapp (2020) destacam que a contabilidade de gestão também exerce influência na tomada de decisão ética, estruturando processos que garantem maior transparência e conformidade com princípios éticos.

Segundo Gomes et al. (2019), o método *Activity-Based Costing* (ABC) pode ser uma ferramenta essencial para aumentar a transparência e a eficiência na imputação de recursos no setor público, alinhando-se às exigências contemporâneas de prestação de contas e otimização dos gastos públicos.

Hoozée e Bruggeman (2010) evidenciam que organizações que adotam o método ABC frequentemente relatam melhorias significativas na precisão da imputação de custos, permitindo análises mais detalhadas da rentabilidade e do desempenho operacional.

De acordo com Otley (2016), o método ABC surgiu como resposta à crescente complexidade dos processos produtivos e à necessidade de um sistema de custeio mais preciso. A sua implementação permite uma distribuição mais equitativa dos custos indiretos, reduzindo as distorções frequentemente observadas nos métodos tradicionais.

No âmbito do setor público, a contabilidade de gestão assume uma função estratégica na administração dos recursos públicos. No contexto do SNC-AP, a Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27) estabelece diretrizes para a adoção de práticas contabilísticas mais robustas, assegurando uma gestão responsável dos recursos públicos alinhada com os objetivos estratégicos das políticas públicas. Essa norma enfatiza que a contabilidade de gestão deve fornecer informação analítica sobre custos, facilitando a avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

A NCP 27 incentiva a implementação de metodologias como a orçamentação por atividades, produtos ou serviços, fundamentais para a tomada de decisões estratégicas e operacionais no setor público. Segundo Joannidès de Lautour (2018), a contabilidade de gestão é essencial para garantir transparência e responsabilização na administração pública, assegurando que os recursos públicos sejam aplicados corretamente. Entre os métodos adotados nesse contexto, o método ABC destaca-se pela sua capacidade de fornecer uma visão mais detalhada sobre a imputação de custos, facilitando uma melhor tomada de decisão (Jordan et al., 2021).

Para compreender o método ABC, Saraiva et al. (2018) destacam dois princípios fundamentais: primeiro, os recursos são consumidos pelas atividades, e não diretamente pelos produtos ou serviços; segundo, os produtos ou serviços consomem atividades de forma diferenciada, tornando imprescindível a identificação de indutores de custo adequados para uma imputação mais justa dos custos.

A NCP 27 estabelece as bases para a implementação da contabilidade de gestão nas entidades públicas, orientando o seu desenvolvimento, estrutura e conteúdo. Segundo o parágrafo 1, a norma define requisitos gerais e obriga à divulgação de informação relevante sobre custos, rendimentos e resultados. O seu propósito é duplo: apoiar os processos internos de gestão e contribuir para os propósitos externos de responsabilização pela prestação de contas (NCP27, §3). Ademais, a contabilidade de gestão torna-se uma ferramenta essencial para a avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas ((NCP27, §3), bem como para a elaboração de orçamentos, definição de tarifas e avaliação de desempenho ((NCP27, §4).

A implementação da contabilidade de gestão exige o desenho de um sistema de informação apropriado, que contemple objetos de custo (como produtos, serviços, atividades), centros de responsabilidade, critérios de afetação e mapas de reporte. De acordo com o parágrafo 6 da norma, este sistema deve produzir relatórios ajustados às necessidades internas e externas. A base do apuramento dos custos consiste na reclassificação dos gastos e rendimentos da contabilidade financeira (classes 6 e 7) para a contabilidade de gestão (classe 9), como previsto no parágrafo 2. Esta reclassificação permite distinguir entre gastos diretos e indiretos, fixos e variáveis, incorporáveis e não

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

incorporáveis, conforme detalhado no parágrafo 8, promovendo uma análise mais fina e orientada à tomada de decisão.

Por forma a garantir uma imputação rigorosa dos custos indiretos, a norma orienta a definição de critérios de afetação com base em relações de causa-efeito e sugere a utilização de bases múltiplas de imputação sempre que os custos indiretos tenham expressão significativa, conforme os parágrafos 12 e 14 respetivamente. Este processo pode envolver repartições primárias e secundárias dos gastos por centros de custo e objetos finais ((NCP27, §15 e §16).

Adicionalmente, a norma valoriza a adoção do sistema ABC, especialmente quando os serviços são complexos e os gastos indiretos elevados. Conforme exposto no parágrafo 19, este sistema parte do pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos, não os produtos diretamente. A sua implementação envolve a identificação das atividades, atribuição dos custos diretos, seleção dos indutores e cálculo dos custos unitários (NCP 27, §20). Segundo o parágrafo 25, o ABC é recomendado por permitir maior fiabilidade, rigor e utilidade para o relato financeiro e a melhoria da performance organizacional (parágrafo 26), ajustando-se bem à diversidade das entidades públicas.

Amaral et al. (2020) confirmam que a aplicação do método ABC no setor público permite calcular os custos de forma mais fiável e identificar com maior rigor as atividades geradoras de valor, promovendo uma gestão financeira mais eficaz e fundamentada. Ademais, também Mohammad e Salleh (2022) demonstram que a adoção deste sistema melhora significativamente a precisão da afetação de custos, otimizando a utilização de recursos e promovendo uma maior eficiência operacional.

Cada entidade pública deve, assim, desenvolver um modelo próprio de contabilidade de gestão ajustado à sua realidade organizacional e informacional, com base nos requisitos mínimos estabelecidos pela NCP 27. Este processo requer um conhecimento profundo da estrutura orgânica da entidade, das suas atividades e objetivos estratégicos, bem como o suporte de sistemas de informação adequados e profissionais qualificados. A correta implementação deste modelo permite produzir relatórios de gestão que apoiam o controlo de desempenho e a tomada de decisão com base em dados relevantes e tempestivos.

1.3.3 Sistemas de Reporting e Dashboards

Como descrito nos pontos anteriores, os orçamentos previsionais e a contabilidade de gestão nas autarquias locais desempenham um papel fundamental na gestão eficiente dos recursos públicos, garantindo transparência, responsabilização e alinhamento com os objetivos das políticas públicas.

No âmbito do SNC-AP, a NCP 26 estabelece que as demonstrações orçamentais, alimentadas pela contabilidade orçamental, são representação estruturada da execução e desempenho orçamental da entidade, nas quais deve proporcionar aos utilizadores da informação a execução dos recursos obtidos e usados face ao orçamentado. Quanto à contabilidade de gestão, a NCP 27 estabelece as diretrizes para a implementação de sistemas de contabilidade de gestão, que visam fornecer informações detalhadas sobre gastos, rendimentos e resultados, essenciais para a tomada de decisões estratégicas.

Desta forma, podemos concluir que é indispensável a utilização de ferramentas de controlo de gestão que garantam relatórios periódicos que permitam monitorar o desempenho, identificar erros, solucionar problemas e apoiar a tomada de decisão do executivo e dos dirigentes – sistemas de *reporting* e *dashboards*.

Num contexto de crescente complexidade institucional, pressão regulatória e exigências de responsabilização, os SCG nas autarquias locais têm vindo a incorporar instrumentos que ultrapassam os tradicionais mecanismos financeiros. Entre esses instrumentos, os sistemas de *reporting* e os *dashboards* assumem um papel fulcral na consolidação da informação, monitorização do desempenho e suporte à tomada de decisão. Estas ferramentas são valorizadas não apenas pela sua capacidade de comunicar resultados, mas sobretudo pela sua influência na estrutura dos próprios sistemas de controlo, moldando comportamentos, prioridades e relações de poder (Traxler et al., 2020).

Os sistemas de *reporting* têm evoluído no sentido de integrar dimensões financeiras, sociais, ambientais e institucionais, promovendo uma visão holística da gestão pública. O caso analisado por Cardillo e Longo (2020), relativo a uma câmara municipal italiana, evidencia a complementaridade entre documentos como o orçamento, as demonstrações financeiras e os indicadores de resultado, com os Objetivos de Desenvolvimento

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Sustentável. De igual modo, o estudo de Chiucchi, et al. (2018) demonstra como os relatórios integrados podem transformar os SCG, ao induzir o mapeamento do modelo de negócio, a integração de objetivos e a articulação de indicadores financeiros e não financeiros na organização.

Esta evolução não se limita ao plano conceptual. Mio et al. (2016) analisam a aplicação interna dos princípios dos relatórios integrados no grupo mediação de seguros e demonstram que, quando bem implementado, este permite ultrapassar os limites dos sistemas de contabilidade de gestão tradicionais, nomeadamente a focalização exclusiva em resultados financeiros, a desconexão com a estratégia e a dificuldade em captar a complexidade organizacional. Resultados semelhantes foram obtidos por Kerr et al. (2015), que destacam o papel dos relatórios de sustentabilidade na formalização dos objetivos organizacionais e na ampliação da responsabilização perante diferentes stakeholders.

Nos sistemas de *reporting* internos, a qualidade das informações sobre controlo interno revela-se particularmente relevante. Chalmers et al. (2018) demonstram que relatórios robustos sobre o controlo interno reforçam a perceção de uma boa gestão junto de stakeholders. No entanto, a eficiência destes sistemas depende do seu alinhamento com as capacidades institucionais e com o contexto político-administrativo.

Neste enquadramento, os *dashboards* assumem-se como ferramentas tecnológicas particularmente eficazes para a visualização e análise integrada da informação, que podem fazer parte dos sistemas de *reporting*. Conforme definido por Yigitbasioglu e Velcu (2012), o *dashboard* funciona como o "topo do icebergue", no qual reside uma capacidade de analisar detalhadamente informação, na medida em são sintetizados indicadores-chave de desempenho.

O seu papel não é apenas passivo ou reativo. Reinking et al. (2020) demonstram que *dashboards* estrategicamente alinhados facilitam numa melhor substituição de objetivos estratégicos abstratos por rácios operacionais e financeiros que promovam uma melhor coerência entre a visão da gestão de topo e a atuação dos dirigentes operacionais. Esta

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

funcionalidade é particularmente relevante em ambientes complexos e descentralizados como os das autarquias locais.

Para que os *dashboards* sejam eficazes, é fundamental que obedeam a princípios de design centrado no utilizador e de visualização eficiente. Estudos como os de Ghazisaeidi et al. (2015) e Sarikaya et al. (2018) reforçam a importância de uma elevada *data-ink ratio*, de um *layout* intuitivo e da clareza visual. Em contextos como da administração pública, *dashboards* mal concebidos podem induzir perceções erradas e comprometer a tomada de decisão (Matheus et al., 2018).

Matheus et al. (2018) sublinham que a utilização de *dashboards* analíticos baseados em dados potencia a transparência pública, facilita a responsabilização dos decisores e melhora a qualidade das políticas públicas ao permitir decisões mais informadas e fundamentadas.

A inclusão dos cidadãos na administração local também pode ser realizada através de *dashboards* participativos. Lock et al. (2019) propõem o conceito de *participatory urban dashboards*, que contêm indicadores digitais, através de mecanismos de interação ativa e passiva com os cidadãos. Esta abordagem aproxima-se de modelos de planeamento comunicativo e de coprodução de políticas, conferindo aos *dashboards* um papel de mediação na deliberação pública.

Hill et al. (2023) acrescentam que a operacionalização de *dashboards* de fonte aberta permite comunicar rapidamente indicadores-chave à comunidade, promovendo a confiança pública e a gestão proativa em áreas críticas como a saúde e o ambiente.

Esta diversidade de utilizadores e objetivos exige soluções adaptativas. Vázquez-Ingelmo et al. (2019) demonstram, através de uma revisão sistemática da literatura, que a personalização dos *dashboards* é essencial para maximizar a sua utilização, a compreensão da informação e a qualidade das decisões. Os autores identificam três abordagens principais: *customization*, *personalization* e *adaptation*, cada uma respondendo a diferentes necessidades cognitivas, sociais e contextuais.

Em suma, a convergência entre *dashboards* e sistemas de *reporting* representa uma evolução nos instrumentos de controlo de gestão, com forte impacto na administração

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

local. Estes dispositivos funcionam como ferramentas cognitivas e sociais que permitem alinhar estratégias, apoiar decisões, fomentar a transparência e envolver os cidadãos. A sua eficácia, contudo, depende da integração entre tecnologia, instituições e pessoas, exigindo uma abordagem sensível ao contexto e orientada para a criação de valor público.

2 Enquadramento Metodológico

Neste capítulo, é apresentado o enquadramento metodológico adotado para a realização do relatório de estágio, com o objetivo de clarificar os fundamentos que orientaram os projetos desenvolvidos e o processo de consolidação das competências técnicas e profissionais. A metodologia aplicada baseia-se nos princípios da investigação-ação, enquanto abordagem que articula reflexão crítica e intervenção prática.

Segundo Carr e Kemmis (1986, p. 162), a investigação-ação é “uma forma de investigação em que os praticantes procuram melhorar a racionalidade e a justiça das suas próprias práticas, da sua compreensão dessas práticas e das situações em que estas ocorrem”. Esta definição enquadra-se na lógica subjacente ao percurso desenvolvido no estágio, ainda que o contexto limitado no tempo tenha condicionado a repetição extensa de ciclos formais.

Esta opção metodológica permitiu, assim, que o estágio não fosse apenas um espaço de aplicação, mas também de produção de conhecimento, através da intervenção sistemática e da análise reflexiva da prática profissional.

2.1 Tipo de Investigação e Justificação da Abordagem Metodológica

A investigação-ação caracteriza-se pelo seu caráter iterativo, baseado num ciclo contínuo de planeamento, ação, observação e reflexão. Esta abordagem permite não apenas analisar um fenómeno, mas também intervir ativamente no contexto estudado, promovendo transformações sustentadas (Carr & Kemmis, 1986; Coutinho et al., 2009).

Carr e Kemmis (1986) entendem que a investigação-ação não deve ser encarada apenas como uma técnica metodológica, mas como uma filosofia prática, em que o conhecimento resulta da experiência vivida e da participação ativa dos seus protagonistas. Esta abordagem permite ligar a teoria à prática e compreender melhor como a organização funciona no dia a dia.

No contexto de um estágio curricular, esta metodologia assume particular relevância, pois transforma os estagiários em agentes ativos na análise e otimização dos processos organizacionais. Ruiz-Bernardo et al. (2018) defendem que a investigação-ação

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

proporciona um espaço estruturado de reflexão crítica e aprendizagem colaborativa, permitindo que os participantes desenvolvam competências analíticas e práticas para a sua formação profissional.

Assim, a escolha desta abordagem justifica-se pela sua capacidade de articular teoria e prática, permitindo que os intervenientes não apenas compreendam a realidade organizacional, mas também atuem sobre ela de forma estruturada, colaborativa e reflexiva. A investigação-ação revelou-se particularmente adequada ao contexto do estágio, na medida em que promove a melhoria contínua dos processos institucionais através da experimentação, da análise crítica e da aprendizagem em contexto de trabalho.

A aplicação desta metodologia no presente estudo foi orientada por duas perguntas de investigação, que estruturaram todo o percurso metodológico, desde a intervenção prática à recolha e análise de dados:

1ª - De que forma pode a metodologia de investigação-ação apoiar a conceção e o desenvolvimento de instrumentos de controlo de gestão numa entidade pública?

2ª - Quais os principais desafios e constrangimentos enfrentados durante a implementação prática dos instrumentos de controlo concebidos?

2.2 Métodos e Técnicas de Recolha de Dados

A implementação da investigação-ação requer uma recolha de dados sistemática e iterativa, combinando abordagens qualitativas e quantitativas para proporcionar uma visão abrangente dos fenómenos estudados.

A observação participante constitui uma técnica central na investigação-ação, pois permite ao investigador envolver-se diretamente no contexto em estudo, compreendendo melhor as práticas, relações e significados atribuídos pelos participantes. Segundo Stringer (2013), este envolvimento direto favorece uma compreensão mais aprofundada e contextualizada da realidade, essencial para a resolução de problemas concretos. Kemmis et al. (2014) sublinham que a presença direta do investigador no local permite compreender melhor as dinâmicas sociais e institucionais que, de outro modo, poderiam passar despercebidas. Do mesmo modo, Cohen et al. (2007) destacam que a observação

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

participante permite aceder a comportamentos naturais em contextos reais, proporcionando uma descrição rica e interpretativa das interações organizacionais e das dinâmicas que influenciam a prática profissional. Por sua vez, Friesen (1995) defende que esta imersão no terreno é essencial para promover uma compreensão interpretativa das experiências vividas no estágio, contribuindo para um desenvolvimento profissional mais consciente.

Van Rijn et al. (2008) referem que a realização de entrevistas e conversas reflexivas facilita a compreensão das experiências individuais e coletivas, fornecendo dados essenciais para a avaliação das mudanças ocorridas ao longo do estudo. Esta técnica surge como uma estratégia complementar para recolher perceções dos envolvidos.

Adicionalmente, os “diários reflexivos” assumem um papel relevante na documentação das experiências dos participantes. Klima Ronen (2020) enfatiza que esta ferramenta permite um registo contínuo da evolução da investigação, auxiliando na identificação de padrões e desafios emergentes.

Ademais, a análise documental constitui um recurso essencial para contextualizar os dados recolhidos. Conforme indicado por Ruiz-Bernardo et al. (2018), a consulta de documentos institucionais e relatórios administrativos reforça a fundamentação da investigação e auxilia na triangulação da informação recolhida.

2.3 Procedimentos de Análise da Informação

A análise dos dados na investigação-ação acontece de forma contínua e ajustável, acompanhando cada ciclo de trabalho. O principal objetivo desta análise é perceber melhor o que os participantes pensam, sentem e fazem nas situações observadas. Como referem Kemmis et al. (2014), é importante que quem participa no processo também ajude a interpretar os dados, pois isso permite uma compreensão mais próxima da realidade e ajuda a melhorar as práticas. Segundo Stringer (2013) e Friesen (1995), esta análise deve ser clara e útil para os próprios envolvidos, para que se possam rever nas conclusões e tirar aprendizagens que façam sentido no seu dia a dia. Já Cohen et al. (2007) defendem que o uso de diferentes fontes de informação, tais como observações, documentos e entrevistas, ajuda a tornar os resultados mais fiáveis. Desta forma, a análise de dados na

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

investigação-ação não é feita de forma distante, mas sim integrada no trabalho com as pessoas, valorizando a colaboração e a melhoria prática.

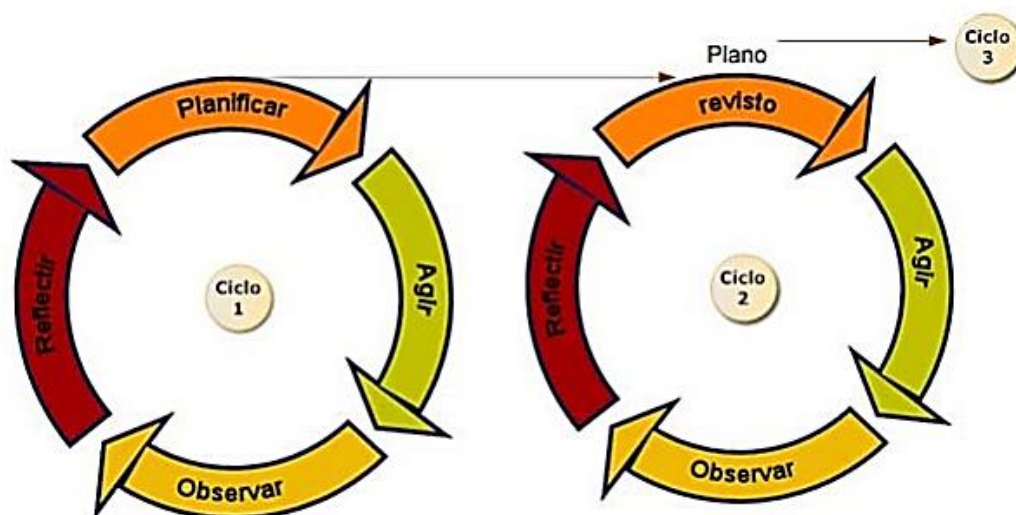


Figura 2.1 - Espirais de ciclos de Investigação-ação (Coutinho et al., 2009).

A Figura 2.1 ilustra como cada fase, designadamente o planeamento, a ação, a observação e a reflexão, se articula para permitir ajustamentos contínuos e melhorias progressivas na prática profissional (Coutinho et al., 2009). O modelo mostra a importância de repetir os ciclos, garantindo que os problemas são bem compreendidos e tratados de forma eficaz. A combinação destas estratégias permite uma análise mais detalhada, assegurando o rigor metodológico e a correspondência entre a reflexão dos estagiários e a realidade observada.

2.4 Limitações da Metodologia

Apesar das vantagens da investigação-ação, algumas limitações inerentes a esta abordagem devem ser consideradas.

A proximidade do investigador ao fenómeno estudado pode introduzir elementos de subjetividade na interpretação dos dados. Carr (2006) alerta para o risco de enviesamento decorrente da participação ativa no processo investigativo, sendo essencial a adoção de estratégias como a triangulação de dados e a revisão colaborativa para minimizar este efeito. Este ponto é igualmente sublinhado por Stringer (2013), que reconhece que o envolvimento do investigador, apesar de útil, pode influenciar a análise, exigindo mecanismos de validação contínua. Kemmis et al. (2014) referem que este envolvimento

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

exige atenção crítica constante para garantir que a interpretação dos dados é partilhada e validada pelos participantes.

Uma dificuldade apontada por Ruiz-Bernardo et al. (2018) é que, mesmo quando a investigação traz conclusões úteis, pode não ser fácil colocá-las em prática. Isto acontece porque, por vezes, os profissionais envolvidos mostram alguma resistência à mudança ou não estão suficientemente comprometidos com o processo desde o início, o que dificulta a aplicação real das melhorias sugeridas. Do mesmo modo, Cohen et al. (2007) destacam que a aceitação e colaboração dos envolvidos é fundamental para o sucesso da investigação-ação, sendo muitas vezes necessário ultrapassar barreiras culturais e institucionais.

Outro aspeto não menos importante a considerar é a exigência temporal da investigação-ação. Klima Ronen (2020) observa que esta metodologia pode requerer um período prolongado para que os seus efeitos sejam percecionados, dada a necessidade de múltiplos ciclos de reflexão e adaptação. Esta observação é reforçada por Stringer (2013), que salienta a importância de tempo suficiente para permitir a aprendizagem colaborativa. Kemmis et al. (2014) também reconhecem que, em contextos com prazos curtos, a metodologia pode ser difícil de aplicar plenamente.

Por fim, a complexidade inerente à análise dos dados exige uma estrutura metodológica rigorosa. Van Rijn et al. (2008) e Cohen et al. (2007) apontam que a diversidade de fontes de dados e a necessidade de uma análise contínua tornam este processo exigente, requerendo um planeamento criterioso para garantir a coerência e a validade dos resultados obtidos.

2.5 Aplicação da metodologia no relatório de estágio

Como defendem os autores supramencionados, a investigação-ação desempenha um papel essencial na redução da lacuna entre conhecimento académico e prática profissional, promovendo uma aprendizagem aplicada e contextualizada à realidade organizacional. A colaboração entre os colegas de Unidade, incluindo o supervisor, contribuiu para a promoção da dinâmica.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Uma das limitações identificadas relaciona-se com o tempo de realização de estágio para a utilização desta metodologia, na medida em que não permite que exista a constante repetição de ciclos de investigação-ação. No entanto, considera-se que os princípios desta abordagem continuarão a ser úteis após o término do estágio, possibilitando a identificação e resolução de problemas no futuro.

Em síntese, a investigação-ação demonstrou ser a metodologia mais adequada para a realização do estágio, ao integrar teoria e prática ao longo do percurso. Esta abordagem metodológica, não só facilitou a resolução de desafios práticos, como também contribuiu para o reforço dos conhecimentos previamente adquiridos, consolidando competências essenciais para a prática profissional. Ao permitir uma adaptação progressiva das estratégias implementadas, a investigação-ação assegurou uma execução mais eficiente dos projetos e uma resposta mais ágil e fundamentada às exigências do contexto profissional.

3 Caracterização da Entidade de Acolhimento

O presente capítulo visa proceder a uma contextualização aprofundada da entidade de acolhimento onde se desenvolveu o estágio curricular, designadamente a Smart Vision – Assesores e Auditores Estratégicos, Lda.

Daqui em diante, designada por Smart Vision, esta entidade evidencia-se pelo seu posicionamento singular no domínio da assessoria e auditoria estratégica orientada predominantemente para o setor público local. Com uma trajetória de mais de duas décadas de atividade, perfazendo 20 anos no passado dia 15/04/2025, a Smart Vision consolidou uma reputação de excelência, tendo executado mais de 1220 projetos junto de mais de 270 entidades públicas.

No âmbito das comemorações dos seus 20 anos, a Smart Vision apresentou uma nova identidade visual, incluindo uma nova imagem e *website*.

3.1 Apresentação da Smart Vision

A Smart Vision surgiu com o propósito de prestar serviços especializados nas áreas da assessoria e auditoria estratégica, procurando contribuir para uma gestão pública mais eficiente, transparente e inovadora. A empresa tem vindo a alargar o seu leque de atuação, passando também a integrar dimensões como o apoio à decisão, a capacitação de recursos e a criação de soluções digitais orientadas para a transformação organizacional de forma sustentável.

Durante o período de estágio, observou-se o compromisso da empresa com a proximidade ao cliente. Esta abordagem é assegurada por equipas multidisciplinares com competências técnicas diversificadas. A consistência dos resultados obtidos tem sido reconhecida por entidades externas, como ilustram os certificados: PME Líder 2024 e *People Engagemnt Awards 2025*.

As áreas de atuação incluem o planeamento estratégico, a gestão económico-financeira, a transição digital e ecológica, o apoio jurídico, a regulamentação e a capacitação organizacional. O trabalho desenvolvido tem sido distinguido pela sua abordagem

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

sistemática e pela adoção de práticas alinhadas com princípios de ética, cooperação e rigor na execução dos projetos.

Missão, Visão e Valores

A missão, a visão e os valores ajudam a compreender qual a identidade da Smart Vision. Estes três elementos mostram qual o propósito da organização, onde pretende chegar e quais os seus princípios.

Estas três referências são importantes na apresentação da entidade acolhedora, tendo em consideração que guiam as suas decisões e a sua atuação no dia a dia.

Missão

Com uma visão estratégica e uma experiência ímpar, a Smart Vision traz o futuro para o presente, promovendo uma cultura de gestão moderna e impulsionando a transformação digital, de forma a gerar impacto positivo na vida de todos os stakeholders – internos e externos – dos seus clientes.

Visão

Ser a referência no Setor Público Local no que à mudança, modernidade e transformação organizacional diz respeito, por forma a se manter como referência na inovação e no conhecimento de excelência.

Valores

Existem dois valores que são a essência do funcionamento da Smart Vision: exigência e *tailored*.

A Smart Vision adota práticas técnicas exigentes e com elevados padrões de qualidade.

Entre os princípios orientadores da sua atuação, a Smart Vision destaca a abordagem personalizada às necessidades dos seus clientes: *tailored*.

Este conceito consiste em 6 abordagens que permitem garantir o sucesso da empresa em todos os projetos que se propõe a realizar:

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

- Proximidade: Relações de confiança, escuta ativa e presença contínua junto do cliente.
- Foco no cliente: Valorização da individualidade de cada projeto e entidade.
- Capacitação funcional: Promoção do pensamento crítico e da autonomia nas organizações.
- Antecipação: Capacidade de leitura estratégica do contexto e dos desafios futuros.
- Eficiência: Otimização de processos e foco em soluções simples, mas eficazes.
- Sustentabilidade: Compromisso com a gestão responsável de recursos e com a perenidade dos impactos.

3.2 Estrutura Orgânica

A estrutura da Smart Vision assenta num modelo matricial, composto por cinco Unidades, com cerca de 30 colaboradores. Essa organização permite a partilha de know-how, promovendo a complementaridade entre as suas áreas de atuação.

A experiência do estágio decorreu na Unidade de Governança Financeira e Risco, na qual se procedeu a uma integração de forma acolhedora desde o início do estágio. Esta unidade tem como missão apoiar entidades públicas na organização e implementação de instrumentos de sustentabilidade financeira, no controlo interno e na implementação de modelos de gestão ajustados aos normativos legais. Ao longo do estágio, foi possível participar em diferentes projetos, sempre com acompanhamento próximo e espaço para aprendizagem contínua. A compreensão, a clareza e o profissionalismo presente na Unidade traçaram, desde cedo, o cumprimento dos objetivos definidos, tanto a nível curricular como profissional.

As áreas de atuação da Unidade organizam-se em três grandes domínios: Finanças Sustentáveis; Controlo Interno, Gestão de Risco e Conformidade; e Auditoria Interna.

Em primeiro lugar, no que concerne às Finanças Sustentáveis, a Unidade propõe-se a acompanhar os clientes no âmbito do SNC-AP, elaborar documentos previsionais alinhados com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, conceber os documentos de prestações de contas, implementar e elaborar os sistemas de contabilidade de gestão e

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

documentos de *reporting*, por forma a garantir as melhores tomadas de decisões dos executivos e dirigentes municipais.

Em segundo lugar, no que diz respeito ao Controlo Interno, Gestão de Risco e Conformidade, o objetivo principal é o cumprimento do Programa Cumprimento Normativo, através da implementação e monitorização de Planos de Prevenção de Risco e Infrações Conexas, elaboração de Códigos de Ética e Conduta, programas de formação, canais de denúncia interna e externa e sistemas de avaliação de programas de *compliance* (*Key Risk Indicators - KRI's*).

Por último, relativamente à Auditoria Interna, a Unidade tem projetos no âmbito de planos de auditoria interna e de melhoria contínua, e a realização de auditorias de conformidade, procedimentais e de gestão.

As restantes Unidades desempenham papéis igualmente relevantes, no funcionamento e sucesso da entidade nas suas áreas de atuação:

- **Desenvolvimento Organizacional e Capacitação:** Apoia as organizações na sua reinvenção, reforçando a identidade, a cultura coesa e a gestão sustentável de pessoas.
- **Estratégia e Apoio à Decisão:** Cria soluções estratégicas baseadas em dados e inteligência organizacional.
- **Jurídica e *Compliance*:** Presta assessoria jurídica criteriosa e especializada, com enfoque em Direito Administrativo, Contratação Pública, entre outros.
- **Transformação Digital:** Impulsiona a modernização e digitalização de processos, impulsionando a eficiência, a acessibilidade e a inovação.

3.3 Relação da Entidade Acolhedora com as Autarquias Locais

A relação da Smart Vision com as autarquias locais é, desde a sua fundação, um dos pilares centrais da sua atuação. Ao longo dos anos, a empresa tem desenvolvido uma ligação próxima e colaborativa com diversas entidades da administração local, designadamente empresas municipais, câmaras municipais e comunidades

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

intermunicipais e associações de municípios. Esta proximidade não se traduz apenas durante a execução de projetos, mas sim numa parceria estratégica contínua, baseada na confiança, na escuta ativa e na adaptação às especificidades de cada um dos seus clientes.

A Smart Vision não oferece soluções genéricas. Pelo contrário, assume uma abordagem personalizada, procurando compreender em profundidade a realidade de cada autarquia. Em todas as suas Unidades, o objetivo é o mesmo: contribuir para uma administração pública mais eficiente, moderna e próxima dos cidadãos.

Durante o estágio, foi possível observar como esta relação vai muito além do âmbito técnico. A Smart Vision atua como um verdadeiro parceiro das autarquias, acompanhando-as desde a fase de diagnóstico até à implementação e monitorização de soluções. Esse acompanhamento próximo reforça a capacidade das entidades locais em enfrentar desafios cada vez mais complexos, nomeadamente os que decorrem da transição digital, das exigências da sustentabilidade ou da necessidade de reforçar a transparência e a participação cidadã.

A empresa tem igualmente desempenhado um papel relevante na aproximação entre as autarquias e as comunidades locais. Ao apoiar o desenvolvimento de canais de comunicação mais eficazes, processos de auscultação pública e práticas de governação aberta, a Smart Vision contribui para o fortalecimento da relação entre os municípios e os seus munícipes.

Em síntese, a Smart Vision posiciona-se como um agente facilitador e impulsionador de mudança no setor público local. O seu compromisso com o desenvolvimento das autarquias é visível na qualidade das soluções apresentadas, no rigor técnico aplicado e, sobretudo, na forma como valoriza o capital humano e institucional dos territórios. Esta relação, construída com base na confiança mútua, tem permitido às autarquias evoluir e responder com maior eficácia aos desafios do presente e do futuro.

3.4 O Modelo das 5 Forças de Michael Porter na Indústria de Assessoria a Entidades Públicas

O Modelo das Cinco Forças é uma ferramenta estratégica concebida para analisar a estrutura competitiva de uma indústria. Foi inicialmente proposto por Porter (1979) e posteriormente aprofundado numa atualização publicada pelo autor (2008). O modelo identifica cinco forças determinantes: a ameaça de novas entradas, o poder de negociação dos fornecedores, o poder de negociação dos clientes, a ameaça de produtos ou serviços substitutos e a rivalidade entre concorrentes existentes. Com base nesta análise, é possível compreender os fatores que influenciam a rentabilidade e a dinâmica competitiva de uma indústria.

Ameaça de Novas Entradas

A entrada de novos concorrentes na indústria de assessoria ao setor público é moderada, mas não negligenciável. Por um lado, a existência de barreiras institucionais como exigências legais, processos de contratação pública complexos e a necessidade de certificações ou experiência comprovada dificulta a entrada de novas empresas. Além disso, a reputação e o histórico junto a entidades públicas constituem ativos intangíveis valiosos que limitam o sucesso imediato de novas entradas. No entanto, a crescente digitalização dos serviços e a emergência de plataformas tecnológicas têm vindo a reduzir algumas dessas barreiras, possibilitando a entrada de novos *players* com propostas de valor inovadoras.

Poder de Negociação dos Fornecedores

Nesta indústria, os fornecedores incluem tanto prestadores especializados (por exemplo, consultores externos subcontratados) como fornecedores de tecnologia e informação. O seu poder de negociação tende a ser limitado, especialmente quando a empresa de consultoria detém uma relação direta com o cliente público e internaliza a maior parte das competências técnicas.

Poder de Negociação dos Clientes

As entidades públicas, enquanto clientes deste setor, possuem um elevado poder de negociação. Este poder advém, por um lado, da sua dimensão e do peso contratual, e, por

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

outro, da rigidez dos procedimentos de contratação pública, que frequentemente impõem condições rígidas em termos de preços, prazos e exigências técnicas. Além disso, os concursos públicos promovem a concorrência entre os prestadores de serviços, o que contribui para uma pressão constante sobre os preços e margens de lucro.

Ameaça de Produtos/Serviços Substitutos

A ameaça de substituição na indústria de assessoria ao setor público é relativamente baixa. Tradicionalmente, as entidades públicas recorrem a consultorias externas para obter conhecimentos técnicos ou estratégicos que não possuem internamente. No entanto, a internalização de competências por parte dos organismos públicos, bem como o uso de ferramentas tecnológicas (como sistemas de *business intelligence* ou plataformas de *benchmarking*), pode reduzir a dependência de serviços de assessoria externos. Além disso, organizações intermunicipais, universidades ou organismos públicos especializados podem, em certos casos, através de protocolos e acordos, oferecer serviços funcionando como substitutos indiretos.

Rivalidade entre os Concorrentes

A rivalidade no setor é significativa, sendo influenciada tanto pela quantidade de operadores no mercado como pela limitação do número de projetos e contratos disponíveis. A pressão concorrencial é intensificada pela natureza dos concursos públicos, que apesar de promover a transparência, tem por base os preços mais baixos, o que nem sempre reflete a qualidade de um serviço. Em resposta, muitas empresas procuram diferenciar-se através da especialização em áreas técnicas, da inovação ou da construção de relações de confiança com os decisores públicos.

Além disso, no mercado estão presentes desde empresas multinacionais às locais, o que exige um esforço diário para garantir uma posição estável no mercado.

Após aplicar o Modelo das Cinco Forças de Porter na indústria de assessoria a entidades públicas, este permitiu identificar um contexto competitivo marcado por uma elevada exigência técnica, forte pressão por parte dos clientes e desafios crescentes em termos de diferenciação e inovação. Compreender estas dinâmicas é essencial para o posicionamento estratégico das empresas, como a Smart Vision que operam neste setor,

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

contribuindo para decisões mais informadas no desenvolvimento de competências, na definição de propostas de valor e na gestão das relações com os diversos *stakeholders*.

Apresenta-se de seguida e de forma sintetizada, uma tabela nas quais se encontram as características da indústria em cada uma das forças competitivas:

Tabela 3.1 - Análise das 5 forças competitivas de Michael Porter

Força Competitiva	Intensidade	Características da Assessoria a Entidades Públicas
Ameaça de novos concorrentes	Moderada	Barreiras legais e institucionais; Exigência de certificações; Reputação junto das entidades públicas; Novas empresas tecnológicas a surgir com propostas inovadoras.
Poder de negociação dos fornecedores	Baixa	Consultores externos e fornecedores de tecnologia com poder limitado.
Poder de negociação dos clientes	Elevada	Concursos públicos exigentes; Grande peso institucional dos clientes; Pressão sobre preços e margens.
Ameaça de produtos ou serviços substitutos	Moderada	Internalização de competências por organismos públicos, uso de BI e benchmarking; Universidades e entidades intermunicipais como possíveis alternativas.
Rivalidade entre concorrentes existentes	Elevada	Concorrência acentuada por concursos; Presença de grandes <i>players</i> e assessores locais; Necessidade de inovação e construção de confiança.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Através da Tabela 3.1, é possível chegar à conclusão que na indústria de assessoria a entidades públicas, a aplicação do modelo oferece uma visão aprofundada sobre os desafios e oportunidades que caracterizam este mercado tão específico. Esta indústria distingue-se, por uma forte ligação ao setor público, com características institucionais, legais e burocráticas que influenciam profundamente o funcionamento do mercado e a natureza da concorrência.

4 Atividades Desenvolvidas

Durante o estágio curricular, foram adquiridos conhecimentos relevantes sobre o funcionamento das entidades do setor público local, incluindo as normas e leis que as regulam, bem como os instrumentos financeiros associados ao controlo de gestão. Para tal, a compreensão dos procedimentos e metodologias utilizados pela Unidade foram essenciais para o desenvolvimento das tarefas.

Adicionalmente, o voto de confiança da entidade acolhedora, ao permitir as diversas deslocações às autarquias locais para reunir, obter informações, colocar questões e refletir sobre as práticas adotadas, permitiu um envolvimento ativo, com impacto significativo na consolidação de conhecimentos. A experiência de estágio permitiu uma melhor compreensão das atividades desenvolvidas por parte das autarquias, bem como as políticas e estratégias utilizadas no processo de elaboração, implementação e monitorização dos instrumentos de controlo de gestão.

Seguidamente, são descritas com maior detalhe as atividades desenvolvidas ao longo do estágio, divididas em três instrumentos de controlo de gestão, anteriormente apresentados no Capítulo 1 – Enquadramento Teórico.

De forma a assegurar uma exposição mais clara das tarefas desenvolvidas ao longo do estágio, estas encontram-se organizadas em subcapítulos, nos quais se apresentam não apenas as atividades realizadas, mas também os desafios e limitações enfrentados. Cada subcapítulo inclui ainda uma reflexão crítica, permitindo identificar as competências adquiridas e as principais dificuldades sentidas durante a sua execução.

Ao longo da apresentação das tarefas desenvolvidas, irão ser expostos dados baseados em valores reais obtidos no contexto de um estágio académico, tendo sido adaptados para garantir a confidencialidade das instituições, mantendo-se, no entanto. A coerência e a lógica interna da informação.

Tendo em consideração a metodologia de investigação-ação adotada neste relatório de estágio, torna-se fundamental evidenciar a sua aplicação prática, de forma estruturada, no âmbito das tarefas desenvolvidas. Assim, apresentam-se tabelas, nas quais se descrevem os diferentes ciclos e respetivas ações correspondentes a cada uma das tarefas abordadas.

4.1 Elaboração do Orçamento Previsional

A gestão financeira das autarquias locais assume um papel central na concretização das políticas públicas ao nível municipal. O orçamento previsional constitui o principal instrumento de planeamento, traduzindo em termos financeiros os objetivos estratégicos da autarquia para cada exercício. A sua correta elaboração, implementação e monitorização dependem, em grande medida, da qualificação dos serviços financeiros e da existência de práticas de gestão rigorosas, alinhadas com as exigências legais e os princípios da boa governação.

A elaboração do orçamento previsional requer um conhecimento técnico aprofundado, uma vez que está sujeita a regras específicas definidas pela LFL, pelo POCAL — parcialmente ainda em vigor — e pelo SNC-AP. A experiência de estágio permitiu compreender a complexidade deste enquadramento normativo e a sua implicação prática na construção dos documentos previsionais.

Metodologia Aplicada à Elaboração do Orçamento Previsional Durante o Estágio

A elaboração do orçamento previsional foi enquadrada numa abordagem de investigação-ação, estruturada em dois ciclos sucessivos. Cada ciclo integrou as fases de planeamento, ação, observação e reflexão, permitindo uma adaptação progressiva às exigências técnicas e políticas do processo orçamental. Esta abordagem possibilitou não só intervir ativamente na construção dos documentos previsionais, como também refletir criticamente sobre os constrangimentos e desafios identificados ao longo do processo.

Esta opção metodológica justifica-se pelo facto de o estágio ter proporcionado um envolvimento direto na prática organizacional, permitindo identificar problemas concretos, implementar soluções com base em enquadramento normativo e teórico, e avaliar os seus efeitos de forma sistemática. Como defendem Carr e Kemmis (1986) e Coutinho et al. (2009), a investigação-ação revela-se particularmente adequada em contextos profissionais onde se pretende promover mudança e aprendizagem simultaneamente, o que se verificou neste caso através da melhoria progressiva do processo orçamental e do reforço das competências profissionais desenvolvidas.

Tabela 4.1 - Etapas de metodologia utilizada na construção do Orçamento Previsional)

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Fase	Descrição
Ciclo 1: Elaboração Inicial do Orçamento	
Planeamento	Levantamento das necessidades financeiras futuras, recolha de dados junto dos serviços municipais e projeção preliminar de receitas e despesas.
Ação	Preparação da proposta inicial de orçamento e organização dos mapas orçamentais exigidos, em conformidade com as regras orçamentais.
Observação	Análise da coerência entre as projeções dos serviços e as possibilidades financeiras do município.
Reflexão	Identificação de ajustamentos necessários antes da submissão da proposta ao executivo.
Ciclo 2: Definição das Prioridades Orçamentais com o Executivo Municipal	
Planeamento	Análise das propostas de despesa com base nas diretrizes políticas e identificação das prioridades definidas em reunião com o executivo municipal.
Ação	Ajuste da proposta orçamental para integrar as prioridades políticas e a redistribuição de recursos.
Observação	Avaliação da compatibilidade entre os objetivos políticos e as restrições financeiras existentes.
Reflexão	Consolidação da proposta final e identificação de boas práticas para a articulação entre a componente técnica e a decisão política.

Os dois ciclos apresentados na Tabela 4.1 refletem uma lógica de trabalho adaptativa, que não se esgotou no período do estágio. A experiência de participação no processo orçamental demonstrou a importância de uma abordagem faseada e iterativa, capaz de responder progressivamente a constrangimentos técnicos e à evolução das prioridades políticas. Esta dinâmica cíclica revelou-se essencial para garantir a coerência e realismo do orçamento elaborado.

Esta vivência reforçou também a ideia de que a elaboração do orçamento previsional, longe de ser um exercício meramente normativo, exige uma permanente articulação entre rigor técnico, flexibilidade operacional e diálogo institucional com os decisores.

Mais em detalhe, a primeira fase da tarefa desenvolvida, conforme sintetizado na Tabela 4.1, consistiu na identificação e análise dos compromissos e cabimentos a transitar para

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

o novo exercício económico. Esta etapa revelou-se essencial para evitar revisões orçamentais imediatas no início do ano, assegurando que as responsabilidades provenientes dos exercícios anteriores estavam corretamente refletidas na proposta de orçamento.

Por exemplo, o Município ABC ao longo de execução orçamental de 2024, registou 200.00,00€ da soma valor de cabimentos por pagar em 2024 e cabimentos assumidos em 2025 na rúbrica orçamental 020101 – *Matérias-Primas e Subsidiárias*. Durante a elaboração do orçamento municipal, se o valor orçado for inferior a 200.000€, no dia 01/01/2025 a rúbrica não tem dotação suficiente, levando assim a uma revisão orçamental no primeiro dia do ano. O facto de existir revisões orçamentais no primeiro dia do ano demonstra uma falta de planeamento financeiro dos serviços municipais.

Para tal não suceder, foi necessário cruzar a informação registada nas contas a transitar com as estimativas de novas necessidades apresentadas pelos diversos serviços da autarquia. Este levantamento inicial deu lugar a um conjunto de reuniões técnicas com os serviços municipais, cujo objetivo era recolher e validar as projeções de despesa para o exercício seguinte.

Em paralelo, foram calculadas as receitas previstas, em particular as de natureza corrente, cuja estimativa deve observar critérios de prudência e basear-se em dados históricos reais, conforme previsto no ponto 3.3 do POCAL. Esta regra estabelece, entre outras, que a receita proveniente de impostos, taxas e tarifas não deve exceder a média dos montantes cobrados nos 24 meses anteriores, salvo em situações devidamente fundamentadas.

Com base nas propostas recebidas, procede-se à organização e validação técnica do orçamento, assegurando a correta aplicação dos classificadores económicos e a coerência entre os diferentes mapas orçamentais exigidos pelo SNC-AP. Esta fase envolveu também a preparação dos documentos complementares, como as Grandes Opções do Plano, no qual está inserido o Plano Plurianual de Investimento. A proposta consolidada foi depois apresentada ao executivo municipal, permitindo alinhar as decisões técnicas com os objetivos estratégicos do mandato em curso.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Outro aspeto particularmente importante foi o acompanhamento do cumprimento da regra do equilíbrio corrente, estabelecido no artigo 83.º do RFALEI, que exige que as receitas correntes sejam, pelo menos, iguais às despesas correntes acrescidas das amortizações médias de empréstimos de médio e longo prazo. Esta fórmula é considerada um dos pilares da sustentabilidade orçamental e da credibilidade do documento perante as instâncias de controlo orçamental, conforme se pode verificar na Tabela 4.2:

Tabela 4.2 - Regra do Equilíbrio Orçamental Corrente do Município ABC

Equilíbrio Orçamental Corrente a 01/01/N	
Receita Correntes (1)	49 139 111,52€
Despesas Correntes (2)	44 012 187,46€
Amortizações Médias de Capital (3) = (4) + (5)	927 726,78€
Empréstimos antes de 01/01/2014 (4)	33 953,45€
Empréstimos após 01/01/2014 (5)	893 773,33€
Equilíbrio Orçamental Corrente (1) ≥ (2) +(3)	4 199 197,28€

Por forma a compreender o disposto na Tabela 4.2 acima apresentada, deve-se ter em consideração que o valor das amortizações médias de capital deve ser calculado de 2 formas distintas. As amortizações médias de empréstimos de médio e longo prazo existentes á data da entrada em vigor do RFALEI devem ser calculadas através da divisão do capital em dívida à data (01/01/2014) pelo número de anos de vida útil remanescente do contrato. No que toca aos empréstimos contraídos a partir de 01/01/2014, a divisão passa a ser realizada entre o capital contraído (ou seja, o capital utilizado), pelo número de anos estabelecidos no contrato.

Adicionalmente, deve-se ter em consideração o Orçamento de Estado de cada ano, pois é neste que se estabelece o valor correspondente de transferências para cada município (no Mapa 12 – Transferências para os Municípios), bem como o valor da taxa de inflação a ser usado na elaboração do Orçamento Municipal.

Por fim, a tarefa incluiu o apoio à preparação da proposta final a submeter à Reunião de Câmara e Assembleia Municipal, garantindo que esta cumpria os prazos legais e estava

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

acompanhada de toda a documentação necessária para efeitos de publicitação e submissão à Direção-Geral das Autarquias Locais.

Desafios Identificados na Elaboração do Orçamento Previsional

Ao longo desta atividade, foi possível identificar algumas fragilidades recorrentes no processo de previsão orçamental, como a orçamentação de receitas de capital, em especial as dependentes de fundos comunitários ou de receitas eventuais como vendas de bens de investimento. Estas situações tendem a comprometer as taxas de execução e a gerar desequilíbrios. Por isso, a tarefa exigiu também um trabalho pedagógico junto dos técnicos municipais, no sentido de reforçar práticas de previsão fundamentada e realista.

Durante a tarefa de apoio à elaboração do orçamento previsional, foi possível observar de forma prática os diversos desafios que condicionam a qualidade, viabilidade e eficácia dos documentos previsionais das autarquias locais. Muitos destes constrangimentos já são reconhecidos na literatura e na prática da gestão financeira pública, tendo sido igualmente tratados no relatório do Conselho das Finanças Públicas, que identificou fatores estruturais e operacionais que contribuem para os desvios entre previsão e execução.

Um dos maiores desafios resulta da utilização de previsões orçamentais pouco ajustadas à realidade. Em sintonia com o descrito por Corrigan (2018), em diversos casos, foi possível verificar a inscrição de receitas sobrestimadas e/ou de despesas insuficientemente fundamentadas. Esta prática, muitas vezes associada à tentativa de acomodar compromissos antigos, acaba por comprometer a credibilidade do orçamento. Acresce que as alterações legislativas imprevistas ou mudanças conjunturais rápidas, como oscilações no mercado imobiliário ou variações inflacionistas, podem alterar significativamente os pressupostos assumidos durante a fase de planeamento.

Do ponto de vista interno das autarquias, destaca-se também a limitação de alguma da capacidade técnica. A falta de formação atualizada em matérias como o SNC-AP, bem como a rotatividade dos técnicos afetos à área financeira, dificultam a consolidação de procedimentos, a aplicação correta das normas e a produção de informação fiável e consistente. Esta realidade torna o papel da assessoria externa particularmente relevante, tanto no plano técnico como na orientação estratégica.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Associada a estas dificuldades técnicas está a limitação administrativa dos procedimentos, nomeadamente nos processos de contratação pública, que exigem tramitações complexas e muitas vezes prolongadas. A centralização das decisões no executivo municipal pode também atrasar a resposta às necessidades dos serviços, limitando a agilidade na implementação dos projetos orçamentados.

Outro fator que se revelou condicionante foi a fragilidade dos sistemas de monitorização e controlo da execução orçamental. Em várias autarquias ainda não existem sistemas de informação integrados que permitam o acompanhamento em tempo real da execução. A ausência de uma cultura institucional de *reporting*, de análise de desvios e de avaliação de desempenho dificulta o ajustamento contínuo do orçamento às circunstâncias reais do exercício.

Finalmente, não se pode ignorar o impacto das pressões políticas no processo orçamental. Em algumas das situações, a alocação de recursos tende a ser influenciada por critérios de visibilidade política ou de pressão pública imediata, em detrimento de prioridades estruturais, em linha com o referido por Frow et al. (2005). Ademais, as expectativas da população, nem sempre compatíveis com as restrições financeiras em vigor, colocam uma pressão constante sobre os responsáveis autárquicos, que por vezes procuram acomodar essas exigências recorrendo a previsões excessivamente otimistas.

Reflexão Crítica

Face a estes desafios, a resposta passa por um conjunto de medidas estruturais e operacionais. A nível técnico, é essencial reforçar a formação contínua dos quadros técnicos municipais, assegurando a sua capacitação para aplicar corretamente os referenciais normativos em vigor. O uso de plataformas digitais de gestão e monitorização orçamental pode também facilitar o controlo da execução e a produção de relatórios de apoio à decisão. Adicionalmente, uma maior articulação entre os serviços técnicos e os órgãos políticos pode contribuir para uma definição mais realista e sustentada das prioridades orçamentais.

Para além da componente técnica, esta tarefa constituiu uma oportunidade particularmente relevante para o meu desenvolvimento pessoal e profissional.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

A colaboração na elaboração do orçamento previsional revelou-se exigente, mas profundamente enriquecedora. Permitiu-me consolidar competências em análise orçamental, interpretação de enquadramentos legais e articulação com os diferentes clientes. Não obstante, deparei-me com algumas dificuldades, nomeadamente na necessidade de adequar a linguagem técnica a interlocutores com distintos níveis de literacia financeira, bem como na gestão de opções políticas e critérios de orçamentais.

Um dos aspetos mais desafiantes consistiu em assegurar a coerência entre as estimativas técnicas e os objetivos estratégicos definidos pelo executivo. Esta experiência reforçou a consciência de que o controlo de gestão, no setor público local, exige rigor técnico, competências de relação com pessoas e uma apurada sensibilidade ao contexto autárquico.

4.2 Implementação da Contabilidade de Gestão

Outras das tarefas desenvolvidas durante o estágio consistiu no apoio à implementação da contabilidade de gestão nos municípios, uma exigência crescente no contexto da modernização da contabilidade pública em Portugal. Este trabalho foi orientado pelos princípios definidos na Norma de Contabilidade Pública (NCP) n.º 27, integrada no SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015.

A contabilidade de gestão, enquanto subsistema do SNC-AP, visa dotar as entidades públicas de ferramentas de análise interna que permitam estimar os custos das suas atividades, programas e serviços, reforçando assim a capacidade de planeamento, monitorização e avaliação da eficiência dos recursos públicos. A sua implementação nos municípios representa um passo importante na transição de uma lógica predominantemente orçamental para uma gestão baseada em custos reais e em resultados.

No que concerne a enquadramento normativo, como dito anteriormente, a NCP 27 estabelece os princípios orientadores e os requisitos mínimos obrigatórios para a produção de informação relevante de contabilidade de gestão. Ao abrigo desta norma, os municípios devem organizar a sua informação interna de forma a identificar os custos diretos e indiretos, distinguir entre gastos incorporáveis e não incorporáveis, e permitir o apuramento dos custos totais por objeto de custo, seja ele uma função, serviço, bem ou

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

atividade. Para isso, a norma aconselha a adoção do sistema de custeio baseado nas atividades (*Activity Based Costing*), por considerar que são as atividades que consomem os recursos e não diretamente os produtos ou serviços.

Metodologia Aplicada à Implementação da Contabilidade de Gestão Durante o Estágio

A participação na implementação da contabilidade de gestão, em particular através do modelo de custeio baseado em atividades (ABC), foi enquadrada numa abordagem de investigação ação, desenvolvida em dois ciclos sucessivos. Esta metodologia permitiu intervir diretamente nos processos de construção e ajustamento do modelo conceptual, articulando momentos de planeamento técnico com ações práticas, análise crítica dos dados recolhidos e reflexão sobre os resultados obtidos.

Cada ciclo (ver tabela 4.3) integrou as quatro fases características da investigação ação: planeamento, ação, observação e reflexão, permitindo não apenas aplicar conhecimentos técnicos, mas também adaptar e melhorar o sistema em resposta às necessidades concretas do contexto autárquico. Esta abordagem contribuiu para o reforço da utilidade do modelo ABC como instrumento de apoio à decisão e à melhoria da eficiência dos serviços municipais.

Tabela 4.3 - Etapas da Metodologia utilizada na Implementação do Sistema ABC

Fase	Descrição
Ciclo 1: Implementação Inicial do Modelo Concetual	
Planeamento	Identificação e definição preliminar das atividades principais realizadas pelos serviços municipais.
Ação	Elaboração e estruturação da matriz de atividades e dos recursos associados a cada uma.
Observação	Análise da coerência e abrangência da matriz face às operações reais dos serviços.
Reflexão	Verificação de lacunas ou atividades não identificadas e necessidade de reformulação inicial da matriz.
Ciclo 2: Ajuste da Matriz e correção de erros	
Planeamento	Planeamento da recolha de dados reais para alimentar a matriz e identificação de quais os indutores de custo.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Fase	Descrição
Ação	Alimentação da matriz de atividades com dados concretos de consumo de recursos.
Observação	Identificação de inconsistências, erros ou omissões nos dados recolhidos.
Reflexão	Ajuste dos dados e reformulação da estrutura da matriz para garantir maior fiabilidade e representatividade.

A implementação da contabilidade de gestão nos municípios foi realizada por fases, de forma estruturada, respeitando as orientações metodológicas e adaptando-as à realidade de cada entidade. Cada etapa teve objetivos técnicos e operacionais distintos, fundamentais para garantir a viabilidade e sustentabilidade do sistema a médio e longo prazo.

As duas primeiras etapas são acompanhadas por uma pré-análise e reuniões com os serviços municipais. Após as reuniões passa-se à terceira fase, na qual já existe um conhecimento da forma como o município atua a nível de gestão de stocks, contratação pública, gestão de contratos, entre outros. Por fim, elabora-se o modelo conceptual, ajusta-se e garante-se que todos os conhecimentos e monitorização de parametrizações são passados para os respetivos utilizadores.

I. Diagnóstico e Planeamento

A primeira fase consiste no diagnóstico da situação atual do município, identificando os sistemas existentes, as práticas contabilísticas em vigor e o grau de maturidade na utilização de informação de suporte à decisão.

Esta análise permite reconhecer limitações ao nível da integração entre os sistemas financeiros, orçamentais e operacionais, bem como lacunas na classificação e apuramento de custos. Com base neste diagnóstico, foi delineado um plano de ação personalizado para cada município, considerando os seus recursos, objetivos e estratégia municipal.

Esta preocupação com a análise prévia e a identificação de limitações está alinhada com Ling (2021), que destaca a importância da contabilidade de gestão na monitorização e antecipação de desvios.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Por forma a se compreender melhor a tarefa desenvolvida, apresenta-se, daqui em diante a informação obtida no âmbito da Educação no Município ABC.

Numa fase inicial, foi realizada uma reunião com o Serviço de Educação do município, na qual se abordou o melhor formato da matriz de atividades no âmbito dessa competência municipal.

II. Identificação de Atividades e Mapeamento da Estrutura Funcional

Seguiu-se a fase de mapeamento das atividades desenvolvidas pela autarquia, com base na sua macroestrutura organizacional. Esta etapa foi fundamental para construir uma matriz de atividades, associando cada função e unidade orgânica a centros de responsabilidade e respetivas atividades operacionais.

O modelo conceptual utilizado para a Contabilidade de Gestão, enquadra-se numa macroestrutura baseada no plano de contas da classe 9, em conformidade com a NCP 27, dividida por Atividades (Principais e Secundárias), Obras de Grande Reparação, Resultados, e Máquinas e Viaturas.

As Atividades Principais são divididas pelas atribuições municipais da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, nas quais está presente a subdivisão entre Ativos Fixos (no qual devem ser considerados gastos com infraestruturas e equipamentos afetos às funções operacionais), Atividades (que são as ações desenvolvidas em cada âmbito das atribuições e competências do município) e as Transferências (que devem compreender os apoios financeiros ou em espécie concedidos ou recebidos). No que concerne às Atividades Auxiliares, estas estão subdivididas em Estrutura Orgânica utilizada para a imputação de gastos e rendimentos que, não podendo ser diretamente associados a uma atividade principal, assumem um carácter residual, devendo estar sempre em conformidade com o Regulamento de Organização dos Serviços Municipais de cada Autarquia Local; e os Edifícios com serviços de função administrativa, onde se registam os encargos relativos ao funcionamento, manutenção e conservação das infraestruturas de apoio à gestão administrativa.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Após a identificação das escolas do Município ABC, as atividades e os tipos de transferências, bem como as viaturas afetas à Educação, procedeu-se à elaboração da matriz.

A Tabela 4.4 apresenta a estrutura da matriz conceptual construída com base na subdivisão dos classificadores funcionais da Educação, mais especificamente do Ensino Não Superior (211) e dos Serviços Auxiliares de Ensino (212) efetuada nesse município:

Tabela 4.4 - Matriz Conceptual (Educação)

Conta	Designação
9	Matriz de Atividades
94	Custos por Atividades
941	Atividades Principais
941211	Ensino Não Superior
9412111	Ativos Fixos
941211101	Fundo Social Municipal
94121110101	Agrupamento de Escolas X
9412111010101	Jardim de Infância X1
941211101010101	Jardim de Infância X1 - Funcionamento
941211101010102	Jardim de Infância X1 - Manutenção
9412111010102	Escola Básica X1
941211101010201	Escola Básica X1 - Funcionamento
941211101010202	Escola Básica X1 - Manutenção
9412111010103	Jardim de Infância X2
941211101010301	Jardim de Infância X2 - Funcionamento
941211101010302	Jardim de Infância X2 - Manutenção
9412111010104	Escola Básica X2
941211101010401	Escola Básica X2 - Funcionamento
941211101010402	Escola Básica X2 - Manutenção
94121110202	Agrupamento de Escolas Y
9412111020201	Jardim de Infância Y
941211102020101	Jardim de Infância Y - Funcionamento
941211102020102	Jardim de Infância Y - Manutenção
9412111010202	Escola Básica Y
941211101020201	Escola Básica Y - Funcionamento
941211101020202	Escola Básica Y - Manutenção
94121110203	Agrupamento de Escolas Z
9412111020301	Jardim de Infância Z
941211102030101	Jardim de Infância Z - Funcionamento
941211102030102	Jardim de Infância Z - Manutenção
9412111010302	Escola Básica Z
941211101030201	Escola Básica Z - Funcionamento
941211101030202	Escola Básica Z - Manutenção
941211102	Descentralização de Competências
94121110201	Agrupamento de Escolas Z
9412111020101	Escola Secundária e 3º ciclo Z

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Conta	Designação
941211102010101	Escola Secundária e 3º ciclo Z -Funcionamento
941211102010102	Escola Secundária e 3º ciclo Z - Manutenção
9412112	Atividades
941211201	Dia Mundial da Criança
941211202	Comemorações Infantís
941211203	Oferta Educativa
941211299	Outras Atividades de Ensino não Superior
9412113	Transferências
941212	Serviços Auxiliares de Ensino
9412121	Ativos Fixos
9412122	Atividades
941212201	Rede de Transportes Escolares
94121220101	Rede Transportes Escolares Circuitos Especiais FSM
9412122010101	Circuitos Especiais Pré-Escolar
9412122010102	Circuitos Especiais - 1º Ciclo
9412122010103	Circuitos Especiais - 2º e 3º Ciclo
94121220102	Rede de Transportes Escolares Transporte Adaptado
941212202	Visitas de Estudo
94121220201	Visitas de Estudo - Agrupamento de Escolas X
94121220202	Visitas de Estudo - Agrupamento de Escolas Y
94121220203	Visitas de Estudo - Agrupamento de Escolas Y
941212203	Regime de Leite Escolar
94121220301	Regime de Leite Escolar - Agrupamento de Escolas X
94121220302	Regime de Leite Escolar - Agrupamento de Escolas Y
94121220303	Regime de Leite Escolar - Agrupamento de Escolas Z
941212204	Atividades de Enriquecimento Curricular
941212205	Promoção do Sucesso Escolar (PIMPSE)
941212206	Receita Descentralização Competências - Educação
941212299	Outras Atividades de Serviços Auxiliares de Ensino
9412123	Transferências
941212301	Protocolo Ação Escolar com Juntas de Freguesias
941212302	Universidade de Verão
941212303	Medidas de Apoio à Educação Inclusiva
942	Atividades Auxiliares
9421	Estrutura Orgânica
9421301	Divisão de Cultura e Educação
942130101	Serviços de Educação
99	Máquinas, Viaturas e Equipamentos
991	Parque de Máquinas e Viaturas
9910000001	Veículo A
9910000002	Veículo B
9910000003	Veículo C

Este trabalho de mapeamento respeita os princípios anteriormente destacados por Saraiva et al. (2018), segundo os quais são as atividades que consomem recursos e não diretamente os produtos ou serviços.

III. Definição de Bases de Imputação e Parametrização de Recursos

Posteriormente, foram identificadas as bases de imputação mais adequadas para os diferentes tipos de custos indiretos. Este processo envolveu a análise de elementos como horas de trabalho, área ocupada, consumo energético, número de alunos ou número de consumidores de água, saneamento e resíduos sólidos e urbanos, de forma a garantir uma relação lógica de causa-efeito entre os recursos utilizados e as atividades que os consomem. Este cuidado na escolha das bases de imputação está em linha com Mohammad e Salleh (2022), que evidenciam a importância de uma afetação precisa para otimizar a eficiência operacional.

Ao mesmo tempo, foram efetuadas parametrizações em sistemas de contabilidade e de inventário para incluir, por exemplo, equipamentos, viaturas, mão-de-obra e bens de imobilizado, com registo em contas da classe 9, conforme recomendado pela NCP 27. Este trabalho implicou ainda a criação de rotinas de registo e de reporte periódico da informação de gestão.

IV. Implementação do Modelo e Apuramento de Resultados

Com a infraestrutura de dados e regras de imputação definidas, iniciou-se a implementação prática do modelo, através da alocação dos custos reais aos objetos definidos. Este processo exigiu a consolidação da informação financeira e orçamental, a reclassificação de gastos e a imputação a atividades específicas. Os resultados foram tratados e apresentados em relatórios analíticos, com apuramento de custos diretos e indiretos por atividade, comparações com valores estimados e identificação de desvios relevantes.

No caso do Município ABC, no que diz respeito à Educação, a informação relativa ao 1.º semestre do ano N, encontra-se na Tabela 4.5:

Tabela 4.5 - Gastos em Educação do Município ABC

Educação	1.º Semestre
Ativos Fixos	781 985,21€
Agrupamento de Escolas X	288 937,66€
Agrupamento de Escolas Y	264 804,56€
Agrupamento de Escolas Z	228 242,99€
Atividades	368 991,96€
Componente Alimentar	250 183,20€
Refeições Escolares	231 039,21€
Agrupamento de Escolas X	99 726,95€
Agrupamento de Escolas Y	79 068,19€
Agrupamento de Escolas Z	52 244,07€
Regime de Lanche Escolar	10 755,05€
Programa de Leite Escolar	5 724,40€
Regime de Fruta Escolar	2 664,54€
Componente Administrativa	44 065,82€
Componente Pedagógica	40 991,54€
Projetos Educativos	25 095,23€
Transporte Escolar	8 656,19€
Transferências	304 066,80€
Protocolo Ação Escolar com Juntas de Freguesias	289 953,61€
Medidas de Apoio à Educação Inclusiva	14 113,19€
Gastos Educação (1.º Semestre N)	1 455 043,97€

A Tabela 4.5 relativa aos gastos com a Educação no 1.º semestre do ano N demonstra um investimento total de 1.455.043,97€, refletindo o esforço financeiro do Município ABC na implementação e apoio de diversas dimensões do setor educativo.

A componente com maior peso é a dos Ativos Fixos, com um valor total de 781.985,21€, distribuídos entre os três agrupamentos escolares do concelho. Este valor representa sobretudo o valor dos gastos com o funcionamento e conservação dos edifícios dos agrupamentos escolares, como gastos com pessoal, eletricidade, água, depreciações, entre outros.

Em segundo lugar surgem os gastos com Atividades, que totalizam 368.991,96€. Dentro desta categoria, a Componente Alimentar assume particular destaque, representando cerca de dois terços do total, com 250.183,20€, dos quais 231.039,21€ são relativos às Refeições Escolares.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Por fim, as Transferências totalizam 304.066,80€, sobretudo referente ao protocolo de ação escolar com as juntas de freguesias (289.953,61€).

V. Avaliação, Ajustes e Capacitação Técnica

A última fase envolveu a avaliação dos resultados e validação junto dos decisores municipais, com sessões de apresentação e discussão dos dados apurados. Foram também realizados ajustes metodológicos quando necessário, sobretudo na afinação das bases de imputação ou na melhoria dos processos de registo.

A implementação incluiu ainda ações de capacitação técnica dos recursos humanos, com o objetivo de assegurar a continuidade do sistema após a conclusão do projeto. Este aspeto revelou-se essencial para evitar a dependência exclusiva da consultoria externa e promover a apropriação interna do sistema de contabilidade de gestão.

Após o apuramento de resultados, e garantido a fiabilidade da informação fornecida pelo Serviço de Educação quanto ao número de alunos, podemos, portanto, apurar o valor gasto por aluno de cada agrupamento. Para isso, teve-se em consideração que as atividades não atribuídas a agrupamentos, serão distribuídas proporcionalmente pelo número de aluno de cada um.

Tabela 4.6 - Apuramento de Gastos de Educação por Aluno

Designação	Agrup Escolas X	Agrup Escolas Y	Agrup Escolas Z	Total
Ativos Fixos	288 937,66€	264 804,56€	228 242,99€	781 985,21€
Atividades	151 168,72€	126 997,87€	90 825,40€	368 991,98€
Refeições Escolares	99 726,95€	79 068,19€	52 244,07€	231 039,21€
Regime de Lanche Escolar	4 010,49€	3 736,69€	3 007,87€	10 755,05€
Programa de Leite Escolar	2 134,59€	1 988,86€	1 600,95€	5 724,40€
Regime de Fruta Escolar	993,59€	925,76€	745,19€	2 664,54€
Componente Administrativa	16 431,88€	15 310,03€	12 323,91€	44 065,82€
Componente Pedagógica	15 285,50€	14 241,91€	11 464,13€	40 991,54€
Projetos Educativos	9 357,86€	8 718,97€	7 018,40€	25 095,23€
Transporte Escolar	3 227,84€	3 007,47€	2 420,88€	8 656,19€
Transferências	113 384,70€	105 643,58€	85 038,52€	304 066,80€
Protocolo Ação Escolar com Juntas de Freguesias	108 121,98€	100 740,15€	81 091,48€	289 953,61€
Medidas de Apoio à Educação Inclusiva	5 262,72€	4 903,42€	3 947,04€	14 113,19€
Gastos Educação (1.º Semestre N)	553 491,08€	497 446,00€	404 106,91€	1 455 043,99€

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Designação	Agrup Escolas X	Agrup Escolas Y	Agrup Escolas Z	Total
N.º Alunos	996,00€	928,00€	747,00€	2 671,00€
Gasto por Aluno (1.º Semestre N)	555,71€	536,04€	540,97€	544,76€
Gasto por Aluno (Mês)	92,62€	89,34€	90,16€	90,79€

Com base na Tabela 4.6, verifica-se que o gasto médio mensal por aluno no concelho de ABC é de 90,79€. Estes dados, bem como outros relativos a diferentes competências e atribuições municipais — como o abastecimento de água, a iluminação pública, entre outros — são posteriormente apresentados ao executivo e aos dirigentes municipais. O objetivo é fornecer informações relevantes sobre o funcionamento do Município, de modo a apoiar a tomada de decisões estratégicas que promovam serviços municipais mais eficientes, equitativos e de qualidade para todos os munícipes.

Limitações e Desafios Identificados

A implementação da contabilidade de gestão nos municípios, ainda que necessária e enquadrada na NCP 27, enfrenta vários obstáculos que condicionam a sua eficácia e sustentabilidade. Um dos principais desafios observados durante o estágio foi a limitada preparação técnica dos recursos humanos. Muitos serviços financeiros não dispõem de profissionais com formação específica em contabilidade de gestão, dificultando a aplicação de metodologias como o custeio baseado nas atividades (ABC).

Paralelamente, a informação relevante no que aos indicadores de custos diz respeito — como tempos de afetação, consumos energéticos ou utilização de equipamentos — encontra-se muitas vezes dispersa ou indisponível em tempo útil, tornando o processo excessivamente dependente de estimativas manuais.

Também se verificou alguma resistência organizacional, sobretudo quando os resultados da contabilidade de gestão evidenciam ineficiências ou custos superiores aos esperados. Este tipo de informação pode gerar desconforto ou receio, levando a uma menor colaboração por parte dos departamentos envolvidos. A resistência observada à aceitação dos resultados confirma a relevância dos fatores comportamentais no controlo de gestão, como já defendido por Hopper e Bui (2016).

Por outro lado, em vários contextos, a contabilidade de gestão foi entendida como uma exigência legal a cumprir, sem uma visão clara da sua utilidade prática para a tomada de

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

decisão. Esta perceção limita a ambição dos projetos e reduz o seu impacto real na gestão do município.

A presente tarefa proporcionou um contacto aprofundado com os princípios e práticas da contabilidade de gestão no setor público, e a aplicação prática num contexto com muitas especificidades. A reflexão que se segue procura evidenciar as principais aprendizagens, desafios superados e contributos desta experiência para o meu crescimento.

Reflexão Crítica

A participação na implementação da contabilidade de gestão, em particular através do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), foi exigente e representou uma oportunidade para desenvolver as competências técnicas.

Esta tarefa implicou uma análise cuidada das atividades desenvolvidas pelas autarquias e dos respetivos centros de custo, bem como a definição de critérios de imputação adequados. Um dos principais desafios foi a escassez de dados fiáveis, o que exigiu um esforço adicional de validação e articulação entre diferentes fontes de informação. Adicionalmente, senti alguma dificuldade em transmitir a importância do sistema aos técnicos municipais, o que reforçou em mim a consciência de que a utilização dos instrumentos de controlo depende da sua aceitação e compreensão pelos seus utilizadores. Esta experiência contribuiu para consolidar a minha capacidade de análise crítica, comunicação técnica e adaptação ao contexto organizacional, reforçando a preparação para o exercício profissional.

4.3 Conceção de Sistemas de *Reporting* e *Dashboards*

Uma das tarefas desenvolvidas no âmbito do estágio consistiu na participação na conceção e operacionalização de sistemas de *reporting* e *dashboards* para apoio à gestão financeira municipal. Estes instrumentos foram implementados com o objetivo de monitorizar periodicamente a execução orçamental e os dados da contabilidade de gestão, assegurando o fornecimento de informação relevante, atualizada e orientada para a decisão. Em linha com Traxler, Schrack e Greiling (2020), estes sistemas procuraram não apenas comunicar resultados, mas também moldar comportamentos e prioridades dentro da organização.

Metodologia Aplicada à Conceção de Sistemas de *Reporting* e *Dashboards* Durante o Estágio

A tarefa de conceção dos sistemas de *reporting* e *dashboards* decorreu em dois ciclos de investigação ação, refletindo o processo de construção inicial dos respetivos instrumentos e o seu ajustamento com base no feedback dos utilizadores. Esta abordagem possibilitou uma intervenção progressiva, combinando planeamento técnico com ação prática, análise dos resultados e reflexão sobre a utilidade dos dados produzidos.

Tabela 4.7 - Etapas do Processo de Conceção e Ajustamento dos Sistemas de *Reporting* e *Dashboards*

Fase	Descrição
Ciclo 1: Construção Inicial dos Relatórios e Dashboards	
Planeamento	Levantamento das necessidades de informação dos responsáveis e definição inicial dos conteúdos a incluir nos relatórios e <i>dashboards</i> .
Ação	Elaboração das primeiras versões dos relatórios de gestão e dos <i>dashboards</i> de acompanhamento.
Observação	Análise da utilidade prática das informações apresentadas, verificando se correspondiam às necessidades previamente identificadas.
Reflexão	Identificação de melhorias a introduzir, nomeadamente na seleção da informação e na forma de apresentação dos dados.
Ciclo 2: Ajuste e Melhoria dos Relatórios e Dashboards	
Planeamento	Revisão dos conteúdos e da estrutura dos instrumentos de <i>reporting</i> com base no feedback recolhido.
Ação	Atualização dos relatórios e reformulação dos <i>dashboards</i> para melhor se adequarem às necessidades práticas dos utilizadores.
Observação	Avaliação da aceitação e da utilização das versões atualizadas dos instrumentos.
Reflexão	Consolidação das melhorias implementadas e definição de orientações para futuras atualizações dos sistemas de <i>reporting</i> .

A introdução destes sistemas respondeu a duas necessidades principais sentidas pelas autarquias: por um lado, a necessidade de acompanhar a evolução da execução do orçamento, incluindo as alterações orçamentais e os compromissos assumidos ao longo

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

do exercício; por outro, a necessidade de transformar os dados da contabilidade de gestão em informação acessível e compreensível para os responsáveis políticos e técnicos.

Através dos relatórios, é possível depreender que os sistemas de contabilidade de gestão são benéficos para as autarquias locais, na medida em que permite aos serviços operacionais a possibilidade de otimizar as suas atividades e reportar os resultados das mesmas, de forma mais sistematizada e entendível.

O grande valor destes sistemas reside na possibilidade de antecipar necessidades de revisão orçamental, detetar desvios anormais e apoiar a tomada de decisão fundamentada. Por exemplo, a análise sistemática dos relatórios de execução permitia identificar áreas com execução inferior ou superior ao previsto, ajustando, sempre que necessário, a afetação de recursos por via das alterações orçamentais.

Ao mesmo tempo, os relatórios da contabilidade de gestão forneciam uma base para avaliar a eficiência de cada área municipal, facilitando decisões sobre reorganização interna, revisão de contratos ou reformulação de processos. A utilização articulada da informação orçamental e analítica mostrou-se especialmente útil em autarquias que adotaram modelos de orçamento por atividades mais relevantes e principais investimentos, permitindo associar os recursos utilizados aos resultados obtidos.

Esta tarefa permitiu-me aprofundar a compreensão sobre o papel da informação na gestão pública e ganhar experiência prática na elaboração de instrumentos de apoio à decisão. Segue-se uma reflexão crítica sobre o que esta atividade representou para o meu percurso formativo.

Reflexão Crítica

O envolvimento no desenvolvimento de sistemas de *reporting* e *dashboards* ajudou-me a perceber de forma muito concreta como a informação pode ser estruturada para apoiar a tomada de decisão nas autarquias. Um dos principais desafios foi perceber quais os indicadores realmente relevantes para os utilizadores, evitando o excesso de dados ou gráficos pouco úteis. A clareza na apresentação da informação revelou-se tão importante quanto a sua exatidão.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Ademais, apercebi-me da necessidade de adaptar a linguagem e o suporte técnico aos diferentes perfis dos decisores, o que me obrigou a sair de uma abordagem exclusivamente técnica.

Esta tarefa reforçou a ideia de que o controlo de gestão nas autarquias locais, não se resume apenas à produção de dados, mas à sua transformação, conhecendo a realidade de cada utilizador e a forma como o vai apoiar nas suas decisões.

CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo do presente relatório permite concluir que os instrumentos de controlo de gestão assumem um papel fundamental na administração pública local, contribuindo para uma melhor utilização dos recursos públicos, bem como para uma governação mais transparente, eficiente e orientada para resultados. A sua implementação, quando devidamente enquadrada e ajustada às especificidades do setor público, permite às autarquias locais melhorar significativamente os seus processos de planeamento, monitorização e avaliação.

A aplicação prática de instrumentos como os orçamentos previsionais, o sistema de custeio baseado em atividades e os sistemas de *reporting* e *dashboards* revelou-se essencial para a consolidação de uma cultura de responsabilização e de apoio à decisão. Estes instrumentos não devem ser entendidos como meras obrigações, mas sim como ferramentas estratégicas ao serviço da boa gestão e do interesse público.

A análise e reflexão crítica sobre as atividades desenvolvidas ao longo do estágio permitem responder de forma fundamentada às perguntas de investigação que orientaram este relatório. Em primeiro lugar, verificou-se que a metodologia de investigação-ação, ao permitir ciclos sucessivos de planeamento, intervenção, observação e reflexão, constituiu um suporte metodológico eficaz para a conceção e desenvolvimento dos instrumentos de controlo de gestão, promovendo a sua adaptação às necessidades concretas das entidades públicas envolvidas. Em segundo lugar, foram identificados diversos desafios durante a sua implementação, como a limitada maturidade dos sistemas de informação, a escassez de recursos humanos especializados e a resistência à mudança. Estes constrangimentos exigiram uma abordagem flexível e colaborativa, demonstrando que a eficácia dos instrumentos depende não apenas do seu desenho técnico, mas também da capacidade de gestão da mudança no seio das organizações públicas.

Importa, no entanto, sublinhar que a eficácia da aplicação destes instrumentos continua condicionada por obstáculos estruturais, entre os quais se destacam a rigidez de alguns enquadramentos normativos, a escassez de recursos técnicos e humanos qualificados, bem como a necessidade de uma maior maturidade nos sistemas de informação. A

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

superação destes desafios implica um compromisso contínuo com a qualificação dos agentes públicos, a modernização tecnológica e a consolidação de uma cultura organizacional orientada para a inovação e a melhoria contínua.

Por fim, importa salientar que se confirma que os instrumentos de controlo de gestão, quando concebidos e implementados de forma integrada, consciente e estrategicamente alinhada com os objetivos das autarquias, representam um contributo decisivo para a melhoria da gestão pública local. A sua utilização permite reforçar a transparência, a eficiência e a responsabilização, aproximando a ação municipal das reais necessidades dos cidadãos. Embora o tempo limitado do estágio tenha restringido a repetição de múltiplos ciclos de investigação-ação, a experiência demonstrou que, mesmo num período relativamente curto, é possível construir soluções viáveis e sustentadas quando se alia rigor técnico, compromisso institucional e uma abordagem metodológica centrada na reflexão e na melhoria contínua.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Cardillo, E., & Longo, M. C. (2020). *Managerial Reporting Tools for Social Sustainability: Insights from a Local Government Experience*. *Sustainability*, 12(9), 3675.
- Carr, W. (2006). *Philosophy, Methodology and Action Research*. *Journal of Philosophy of Education*, 40(4), 421–435.
- Carr, W., & Kemmis, S. (1986). *Becoming critical: Education, knowledge and action*. London: Falmer Press.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2018). *Internal control in accounting research: A review*. *Journal of Accounting Literature*.
- Chiucchi, M. S., Montemari, M., & Gatti, M. (2018). *The Influence of Integrated Reporting on Management Control Systems: A Case Study*. *International Journal of Business and Management*, 13(7), 19.
- Cohen, L., Manion, L., & Morrison, K. (2007). *Research methods in education* (6th ed.). Routledge.
- Corrigan, L. T. (2018). *Budget making: The theatrical presentation of accounting discourse*. *Critical Perspectives on Accounting*.
- Coutinho, C. P., Sousa, A., Dias, A., Bessa, F., Ferreira, M. J., & Vieira, S. (2009). *Investigação-ação: metodologia preferencial nas práticas educativas*. *Revista Psicologia, Educação e Cultura*, 13(2), 355-379.
- De Souza Amaral, T., Araujo de Souza Junior, A., Costa da Silva Bandeira, R., & Luiz Reis, D. (2020). *Using the ABC costing system - Activity-based costing to calculate costs in the public sector*. *International Journal for Innovation Education and Research*, 8(7), 188–202.
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro. *Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11*. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/2015-122293613>

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Decreto-Lei n.º. 54-A/99 de 22 de fevereiro. *Diário da República n.º 44/1999, 1º Suplemento, Série I-A de 1999-02-22.* <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-122294579>

Endenich, C., Trapp, R (2020). *Ethical Implications of Management Accounting and Control: A Systematic Review of the Contributions from the Journal of Business Ethics.* *J Bus Ethics* 163, 309–328.

Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). *Adoption of management control systems and performance in public sector organizations.* *Journal of Business Research*, 124, 593–602.

Ferry, L., & Ahrens, T. (2017). *Using management control to understand public sector corporate governance changes.* *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 548–567.

Friesen, D. (1995). *Action Research in the Teaching Internship: exploring the interpretive pathway.* *Educational Action Research*, 3(2), 153–168.

Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2005). *Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises.* *Management Accounting Research*, 16(3), 269–292.

Gerdin, J. (2020). *Management control as a system: Integrating and extending theorizing on MC complementarity and institutional logics.* *Management Accounting Research*, 49.

Ghazisaeidi, M., Safdari, R., Torabi, M., Mirzaee, M., Farzi, J., & Goodini, A. (2015). *Development of Performance Dashboards in Healthcare Sector: Key Practical Issues.* *Acta Informatica Medica*, 23(5), 317.

Giroux, G., & Shields, D. (1993). *Accounting controls and bureaucratic strategies in municipal government.* *Journal of Accounting and Public Policy*, 12(3), 239–262.

Goebel, S., & Weißenberger, B. E. (2016). *Effects of management control mechanisms: towards a more comprehensive analysis.* *Journal of Business Economics*, 87(2), 185–219.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). *Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges*. *Public Money & Management*, 39(8), 544–552.
- Höglund, L., Mårtensson, M. and Thomson, K. (2021). *Strategic management, management control practices and public value creation: the strategic triangle in the Swedish public sector*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(7), 1608-1634.
- Hoozée, S., & Bruggeman, W. (2010). *Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style*. *Management Accounting Research*, 21(3), 185–198.
- Hopper, T. & Bui, B. (2015). *Has Management Accounting Research been critical?* *Management Accounting Research*, 31, 10–30.
- Joannidès de Lautour, V. (2018). *Management Accounting in the Public Sector*. In: *Strategic Management Accounting, Volume II*. Palgrave Macmillan, Cham.
- Jordan, H., Neves, J. C., e Rodrigues, J. A. (2021). *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. 9ª ed. Lisboa: Áreas Editora.
- Herath, Siriyama. (2007). *A framework for management control research*. *Journal of Management Development*, 26(9), 895–915.
- Kemmis, S., McTaggart, R., & Nixon, R. (2014). *The action research planner: Doing critical participatory action research* (3rd ed.). Springer.
- Kerr, J., Rouse, P., & de Villiers, C. (2015). *Sustainability reporting integrated into management control systems*. *Pacific Accounting Review*, 27(2), 189–207.
- Klima Ronen, I. (2020). *Action research as a methodology for professional development in leading an educational process*. *Studies in Educational Evaluation*, 64, 100826.
- Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro. *Diário da República, Diário da República n.º 169/2013, Série I de 2013-09-03*. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2013-105795409>

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro. *Diário da República n.º 176/2013, Série I de 2013-09-12*. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2013-56366098>

Ling. (2021). *Analysis of the Influence of Management Accounting on the Internal Control of Enterprises. 2021 2nd Asia-Pacific Conference on Image Processing, Electronics and Computers*.

Lock, O., Bednarz, T., Leao, S. Z., & Pettit, C. (2019). *A review and reframing of participatory urban dashboards. City, Culture and Society*, 100294.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.

Matheus, R., Janssen, M., & Maheshwari, D. (2018). *Data science empowering the public: Data-driven dashboards for transparent and accountable decision-making in smart cities. Government Information Quarterly*.

Mio, C., Marco, F., & Pauluzzo, R. (2016). *Internal application of IR principles: Generali's Internal Integrated Reporting. Journal of Cleaner Production*, 139, 204–218.

Mohammad, A. O., & Salleh, S. I. M. (2022). *Activity-based Costing Accounting System and Government Services Efficiency. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 12(10), 1188 – 1200.

Nguyen, D. H., Weigel, C., & Hiebl, M. R. W. (2018). *Beyond budgeting: review and research agenda. Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3), 314–337.

Otley, D. (2016). *The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. Management Accounting Research*, 31, 45–62.

Porter, M. E. (1979). *How Competitive Forces Shape Strategy. Harvard Business Review*, 57(2), 137–145.

Porter, M. E. (2008). *The Five Competitive Forces That Shape Strategy. Harvard Business Review*, 86(1), 78–93.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

Reinking, J., Arnold, V., & Sutton, S. G. (2020). *Synthesizing enterprise data through digital dashboards to strategically align performance: Why do operational managers use dashboards? International Journal of Accounting Information Systems*, 100452.

Ruiz-Bernardo, P., Sánchez-Tarazaga, L. & Mateu-Pérez, R. (2018). *La innovación pedagógica de la mano de la investigación-acción para mejorar la calidad de las prácticas externas de los Grados de Maestro/a en Educación Primaria y Educación Infantil. Revista Electrónica Interuniversitaria de Formación del Profesorado*, 21(1), 33-49.

Sageder, M., & Feldbauer-Durstmüller, B. (2018). *Management control in multinational companies: a systematic literature review. Review of Managerial Science*.

Saraiva, A., Rodrigues, A., Coimbra, C., Fantasia, M. e Nunes, R. (2019). *Contabilidade de Gestão: Cálculo de custos e valorização de inventários. Edições Almedina*.

Sarikaya, A., Correll, M., Bartram, L., Tory, M., & Fisher, D. (2018). *What Do We Talk About When We Talk About Dashboards? IEEE Transactions on Visualization and Computer Graphics*, 1–1.

Siverbo, S. (2021). *The impact of management controls on public managers' well-being. Financial Accountability & Management*.

SMART VISION. (2025). <https://smartvision.pt/>

Stewart, J., & Walsh, K. (1992). *Change in the management of public services. Public Administration*, 70(4), 499–518.

Strauß, E., & Zecher, C. (2012). *Management control systems: a review. Journal of Management Control*, 23(4), 233–268.

Stringer, E. T. (2013). *Action research in education: Pearson new international edition. Pearson*.

Traxler, A. A., Schrack, D., & Greiling, D. (2020). *Sustainability Reporting and Management Control – A Systematic Exploratory Literature Review. Journal of Cleaner Production*, 122725.

A importância dos instrumentos de controlo de gestão nas autarquias locais

- Van der Kolk, B., van Veen-Dirks, P. M. G., & ter Bogt, H. J. (2018). *The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector. European Accounting Review*, 1–28.
- van Helden, J., & Reichard, C. (2019). *Management control and public sector performance management. Baltic Journal of Management*, 14(1), 158–176.
- Van Rijn, B., Sills, C., Hunt, J., Shivanath, S., Gildebrand, K., & Fowlie, H. (2008). *Developing clinical effectiveness in psychotherapy training: Action research. Counselling and Psychotherapy Research*, 8(4), 261–268.
- Vasyunina, M., Ivanov, A., Petrov, N., & Sidorov, P. (2023). *Environmental impact assessment of industrial activities in the Arctic region. Environmental Sciences Europe*, 35(1), 45.
- Vazquez-Ingelmo, A., Garcia-Penalvo, F. J., & Theron, R. (2019). *Information dashboards and tailoring capabilities - A systematic literature review.*
- Yigitbasioglu, O. M., & Velcu, O. (2012). *A review of dashboards in performance management: Implications for design and research. International Journal of Accounting Information Systems*, 13(1), 41–59.