

**PERSPECTIVAS DE AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DAS AUTARQUIAS LOCAIS –
O CASO DOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL**

Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira

Carlos Manuel Severino da Mata

Nuno Miguel Delicado Teixeira

Pedro Nuno Coelho Palhão Bicho Pardal

Instituto Politécnico de Setúbal
Escola Superior de Ciências Empresariais

Área Temática: f) Sector Público

Palavras-chave: Informação contabilística, Avaliação, Desempenho, Autarquias Locais, Municípios.

PERSPECTIVAS DE AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DAS AUTARQUIAS LOCAIS – O CASO DOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL

Resumen

La evolución de la contabilidad en la Administración Local, ha contribuido para mejorar las técnicas de presupuesto, técnicas contables y para la creación de modelos de valoración. Así, dada la escasez de recursos públicos y el carácter social de estas instituciones, es necesaria la difusión de indicadores que permitan, la evaluación de la gestión financiera, económica y del presupuesto, la comparabilidad de desempeños y, evaluar la optimización dos recursos humanos y materiales por parámetros de eficiencia, eficacia y calidad. El principal objetivo de lo trabajo es mostrar diferentes perspectivas de evaluación y comparación del desempeño de los Ayuntamientos de Setúbal.

Resumo

A evolução da contabilidade nas Autarquias Locais, contribuiu para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais, contabilísticas e para a criação de modelos de avaliação, evidenciando-se, face à escassez dos recursos públicos e ao carácter social destas instituições, a necessidade de divulgação de indicadores que efectuem, a avaliação da gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental das Autarquias Locais, a comparabilidade do desempenho e, verifiquem se foram optimizados os recursos humanos e materiais através dos parâmetros, eficiência, eficácia e qualidade.

O objectivo principal deste trabalho é evidenciar diferentes perspectivas de avaliação e comparação do desempenho dos Municípios do Distrito de Setúbal.

1 - Introdução

No sector público administrativo, a evolução da contabilidade concretizada na implementação gradual dos sistemas contabilísticos previstos no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e nos Planos Sectoriais, nomeadamente no Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), tem contribuído fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas e introdução de modelos de avaliação de desempenho onde os indicadores são uma necessidade e um referencial (Teixeira, 2009).

Nas Autarquias Locais a avaliação de desempenho está prevista em vários documentos legais e tem sido efectuada por vários investigadores, umas vezes com um “conjunto de indicadores seleccionados para avaliar a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios” (Carvalho *et al.*, 2010:213), outras cumprindo critérios de eficiência, economia e eficácia e ainda outras, avaliando a eficácia, eficiência e qualidade, através do Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR), dando cumprimento ao preconizado no Sistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública (SIAPAD 1).

Neste contexto, o objectivo deste trabalho é evidenciar ao nível dos Municípios do Distrito de Setúbal, por um lado, diferentes perspectivas de avaliação do seu desempenho e por outro, a possibilidade da comparabilidade dessa avaliação de desempenho a partir dos indicadores a divulgar no Relatório de Gestão. O desenvolvimento do tema será efectuada a partir do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP), do QUAR e do Relatório de Gestão.

De forma a atingir esses objectivos estruturou-se o trabalho da seguinte forma. A primeira parte consiste no enquadramento teórico sobre as diferentes perspectivas de avaliação. De seguida identificam-se os objectivos de investigação, caracteriza-se a amostra e metodologias adoptadas. Posteriormente, é apresentada a hierarquização dos Municípios do Distrito de Setúbal com base nos indicadores propostos para o *ranking* dos municípios no AFMP de 2008 e caracteriza-se os indicadores mais divulgados no Relatório de Gestão dos municípios da amostra. A partir de um Estudo de Caso, apresentamos uma proposta de indicadores cuja divulgação no Relatório de Gestão garantam a comparabilidade da avaliação e por outro aferir do cumprimento do SIADAP 1. Por fim, são identificadas as principais conclusões e linhas de investigação futura.

2 – Enquadramento Teórico

Segundo a Constituição da República Portuguesa, Autarquias Locais são “pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas” (Artigo nº 235), ou seja, as freguesias e municípios. Em Portugal, existem 308 municípios e 4259 freguesias.

Segundo os objectivos para que foram criadas, as Autarquias Locais têm de satisfazer um conjunto de necessidades sociais o que juntamente com as limitações dos recursos públicos, exige que a sua gestão tenha simultaneamente com a preocupação da qualidade dos serviços prestados e objectivos de, eficiência, eficácia e economia, uma gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental adequada.

O Decreto-Lei 54-A/99, aprova o POCAL, sendo de aplicação obrigatória a todas as Autarquias Locais e entidades equiparadas. Em função dos limites estabelecidos no POCAL a maioria das freguesias cai no designado regime simplificado, no qual não é obrigatória a contabilidade patrimonial e onde o nível de prestação de contas é mais reduzido. Em resultado, os estudos existentes debruçam-se essencialmente sobre a realidade dos

municípios. Assim, doravante no presente trabalho o termo Autarquia Local será restrito aos Municípios.

O POCAL tal como o POCP, obriga à implementação de três sistemas contabilísticos. Na Contabilidade Orçamental, efectuam-se os registos contabilísticos relativos à abertura, modificações, execução e encerramento do orçamento, o que se por um lado permite o cumprimento de um requisito legal, por outro, auxilia o acompanhamento e a gestão do orçamento por classificação económica. A Contabilidade Patrimonial, através dos registos contabilísticos dos factos patrimoniais ocorridos, permite calcular os Fundos Próprios e comparar proveitos com custos apurando resultados. A Contabilidade de Custos, focalizada na valorização dos processos internos, apura o custo por função e o custo dos bens e serviços.

Assim, no POCAL este sistema contabilístico constitui um importante instrumento de gestão fixando um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para apuramento dos custos por funções (gerais, sociais, económicas e outras) e, para determinar os custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços. O custo das funções, dos bens e dos serviços, corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros, sendo que para imputar os custos indirectos, são utilizados coeficientes de imputação com base nos custos directos. Neste sistema contabilístico, a obtenção e apresentação da informação é regulada por mapas definidos de forma obrigatória, nomeadamente nas fichas: Materiais; Cálculo do custo/hora da mão-de-obra; Mão-de-obra; Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas; Máquinas e viaturas; Apuramento de custos indirectos; Apuramento de custos de bens e serviços; Apuramento de custos directos da função; e Apuramento de custos por função.

A harmonização da Contabilidade de Custos nos municípios, bem como a obrigatoriedade da sua implementação e divulgação, retiram a este sistema contabilístico o carácter de informação interna, justificado de acordo com Costa e Carvalho (2005) pelo reconhecimento da sua utilidade para os cidadãos, contribuintes e utentes, uma vez que estes utilizadores precisam conhecer essa informação, para poderem avaliar se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente.

Genericamente, as organizações que aplicam o Sistema de Normalização Contabilística, ainda que o seu objecto social passe também pela satisfação de necessidades sociais, têm sempre presente a obtenção de lucro, procurando por isso que, os gastos incorridos sejam inferiores aos rendimentos obtidos. Como consequência, o lucro é aceite como uma medida do desempenho da gestão. Genericamente, nas entidades públicas, a produção de bens ou a prestação de serviços de utilidade social, não pode ter como objectivo final o lucro uma vez que essa actividade, na totalidade ou em parte, não tem uma relação directa entre o serviço que presta e a fonte de receita, pois mesmo quando os clientes/utentes são tributados, as receitas cobradas são normalmente insuficientes para cobrir os custos incorridos. Assim, nessas entidades, a sua actividade deve ser desenvolvida tendo em vista a optimização dos recursos humanos e materiais, podendo o lucro, não ser uma boa medida de desempenho e ser substituído ou completado por parâmetros de economia, eficácia, eficiência e qualidade. Na administração pública, a informação contabilística tem que permitir conjugar o cumprimento da legalidade com a análise e avaliação da eficácia, eficiência e economia (Costa e Carvalho, 2005).

Segundo o glossário do Tribunal de Contas (1992:13) eficácia é o grau de alcance dos objectivos, segundo uma relação de custo/benefício favorável e eficiência é a utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados. O parâmetro de avaliação economia expressa a relação entre os custos reais e os custos previstos. Assim, a eficiência resulta de comparar

os *inputs* reais com os *outputs* reais; a eficácia é o resultado da comparação de *outputs* reais com *outputs* previstos, e a economia, resulta da comparação dos *inputs* reais com os *inputs* previstos (Teixeira, 2009). Por outro lado, o QUAR exige indicadores de qualidade, que de acordo com o Decreto-Lei nº 140/2004, é o conjunto de atributos e características de uma entidade ou produto que determinam a sua aptidão para satisfazer necessidades e expectativas da Sociedade.

Relativamente aos documentos de prestação de contas e de publicidade e acompanhamento das finanças locais o POCAL refere: o Balanço, a Demonstração dos Resultados, os Mapas de Execução Orçamental, os Anexos às Demonstrações Financeiras, os Fluxos de Caixa, o Relatório de Gestão, o Plano Plurianual de Investimentos, o Orçamento e a Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos.

2.1 – A avaliação da gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos Municípios e o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses

No âmbito da análise às demonstrações financeiras e orçamentais, o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) é o documento nacional de referência, sintetizando a avaliação do desempenho dos municípios através de uma análise de diversos indicadores tendo por base a prestação de contas anual de cada município português. O AFMP surge de um projecto liderado pelo Prof. Dr. João Carvalho e iniciou-se com a análise à prestação de contas referente ao exercício económico de 2004. A última versão disponível e editada em 2010 diz respeito ao AFMP referente ao exercício económico de 2008, aguardando-se para breve uma nova edição.

Como referido, o AFMP debruça-se essencialmente sobre a análise da informação orçamental e patrimonial, assentando a sua abordagem, depois de um capítulo sobre a organização do sector local e o enquadramento da contabilidade e finanças municipais, nos seguintes pontos:

- Análise da execução orçamental dos municípios, nomeadamente com a análise detalhada das receitas e despesas autárquicas, e de indicadores de cariz orçamental;
- Análise financeira, económica e patrimonial dos municípios, assentando essencialmente numa análise às rubricas do Balanço e Demonstração de Resultados;
- Análise dos rácios de endividamento, de acordo com as exigências da Lei das Finanças Locais;
- Análise às contas do sector empresarial local e dos serviços municipalizados.

A análise às contas dos municípios feita no AFMP é apresentada numa perspectiva nacional, identificando-se através de *rankings* os maiores/melhores e menores/piiores municípios para os quais foram definidos e propostos indicadores específicos. Por outro lado e de forma a melhorar a comparabilidade entre municípios, a análise é normalmente enquadrada pela dimensão dos municípios em grandes, médios e pequenos. O AFMP apresenta no final um *ranking* global de desempenho dos municípios como conjugação do seu desempenho em diversos indicadores de cariz orçamental e patrimonial.

De acordo com a organização dos municípios portugueses por dimensão, no AFMP de 2008 obtemos: 23 municípios de grande dimensão (com população maior que 100.000 habitantes), 105 municípios de média dimensão (população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes) e 180 municípios de pequena dimensão (população menor ou igual a 20.000 habitantes).

Para a elaboração do *ranking* global dos municípios constantes do AFMP de 2008, foram seleccionados os quinze indicadores que, segundo os autores, melhor avaliam a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios. No quadro 1 apresentamos os referidos indicadores agrupados pelos documentos da prestação de contas que são a fonte de informação para o seu cálculo.

Quadro 1 – Indicadores que avaliam a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios

Nº	Indicadores cuja fonte de informação é o Balanço	Peso
1	Dívidas a terceiros por habitante	2
2	Liquidez	2
3	Endividamento líquido por habitante	2
6	Diminuição das dívidas de curto prazo	1
7	Diminuição dos passivos financeiros	2
12	Diminuição do endividamento líquido	2
Nº	Indicadores cuja fonte de informação é a Demonstração dos Resultados	Peso
4	Resultado operacional por habitante	1
5	Peso dos custos com pessoal nos custos operacionais	1
Nº	Indicadores cuja fonte de informação é o Balanço e os Mapas Controlo Orçamental	Peso
11	Índice de endividamento líquido	1
13	Peso das dívidas a instituições de crédito nas receitas n-1	1
14	Peso das dívidas a fornecedores nas receitas n-1	1
Nº	Indicadores cuja fonte de informação são os Mapas Controlo Orçamental	Peso
8	Grau de execução da receita líquida relativamente às despesas comprometidas	1
10	Saldo primário na óptica dos compromissos	1
15	Grau de execução da receita cobrada relativamente à despesa paga	1
Nº	Fonte de Informação: Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL)	Peso
9	Prazo médio de pagamentos	1

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:214-215).

De acordo com os pressupostos enunciados no AFMP de 2008, “para cada indicador foi atribuída uma pontuação de 10 pontos aos 25 melhores municípios, 9 do 26º ao 50º, 8 de 51º ao 75º e assim sucessivamente. Deste modo foram pontuados 250 municípios por cada indicador” (Carvalho *et al.*, 2010:213). Aos cinco indicadores considerados mais relevantes pelos autores, relativamente às exigências da Nova Lei das Finanças Locais, foi-lhes atribuída a ponderação de 2, sendo que, todos os outros têm uma ponderação de 1.

Com base nos pressupostos enunciados, obtiveram-se três *rankings* globais:

- Os 10 melhores municípios de grande dimensão, em termos de eficiência financeira;
- Os 20 melhores municípios de média dimensão, em termos de eficiência financeira;
- Os 30 melhores municípios de pequena dimensão, em termos de eficiência financeira.

Da análise dos indicadores que avaliaram a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios, verifica-se que apenas o Prazo Médio de Pagamento, não tem como fonte directa as demonstrações financeiras, sendo obtido através da DGAL. Outro aspecto relevante é a ausência de indicadores com origem na Contabilidade de Custos. Deste modo, a avaliação apresentada é feita tendo em vista os custos e os proveitos por natureza, bem como o seu impacto nas variações patrimoniais e não nas funções onde são consumidos e gerados os recursos, o que por certo não é alheio, ao baixo nível de implementação desse sistema contabilístico nas Autarquias Locais (Teixeira *et al.*, 2010).

Em síntese, tendo presente o contexto onde operam os municípios, onde à escassez de recursos públicos se tem de associar o carácter não lucrativo de algumas actividades desenvolvidas, pensamos que a sua avaliação de desempenho para além de ter em conta a componente financeira, económica, patrimonial e orçamental, terá de permitir a comparabilidade e reflectir o seu contributo para o benefício social e a qualidade dos serviços prestados.

2.2 – A avaliação comparativa do desempenho das Municípios e o Relatório de Gestão

No ponto 13 do POCAL, é referido que a divulgação no Relatório de Gestão deve contemplar: “A situação económica relativa ao exercício, analisando em especial a evolução

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

Assim, se por um lado o POCAL faz referência à necessidade dos municípios apresentarem indicadores de gestão, mas por outro não define os indicadores que devem ser apresentados. Carvalho *et al.* (2006a) refere que o Relatório de Gestão deve proporcionar uma visão clara da situação orçamental, financeira, patrimonial e económica relativa ao exercício, reflectindo a eficiência na utilização dos meios afectos à realização das actividades desenvolvidas pelo município e a eficácia na concretização dos objectivos. Igualmente defendem a necessidade de uma normalização dos indicadores mínimos a apresentar por cada município. Teixeira (2009) refere também que a relevância de uma bateria de indicadores a divulgar no Relatório de Gestão é tanto maior, quanto maior for a sua capacidade de se manter no tempo e de avaliar e comparar desempenhos. Essa indefinição faz com que, cada município divulgue no Relatório de Gestão os indicadores que considera adequados, o que impede a comparabilidade da informação que ficava garantida se os indicadores divulgados fossem estandardizados, incluindo a fórmula de cálculo. Carvalho *et al.* (2006a), com esse objectivo, sugerem um conjunto de indicadores de gestão com base orçamental (quadro 2) e patrimonial (quadro 3) e que devem analisar comparativamente os últimos cinco anos.

Quadro 2 – Indicadores de Gestão Orçamentais

Indicadores Orçamentais
Receita Total / Despesa Total
(Receita Total - Passivo Financeiro) / (Despesa Total - Amortizações)
Receitas Correntes Executadas / Receitas Correntes Orçadas
Receita Total Corrente do ano n / Receita Total Corrente do ano n-1
Impostos e Taxas / Receitas Correntes
Impostos e Taxas do ano n / Impostos e Taxas do ano n-1
Transferências Correntes / Receitas Correntes
Receitas Correntes / Receitas Totais
Despesas Correntes Executadas / Despesas Correntes Orçadas
Despesas com Pessoal / Despesas Correntes
Transferências Correntes Efectuadas / Despesas Correntes
Despesas de Capital Executadas / Despesas de Capital Orçadas
Despesas de Capital / Despesas Totais
Juros Pagos / Receita Corrente
Despesas Correntes do ano n / Despesas Correntes do ano n-1
Serviço da Dívida / Receita Corrente
Dívidas / Receita Corrente
Amortizações de Empréstimos / Empréstimos Utilizados
Empréstimos Utilizados do ano n / Investimentos do ano n
Investimento do ano n / Investimento do ano n-1

Fonte: Carvalho *et al.*, (2006a:668)

Quadro 3 – Indicadores de Gestão Económicos-Financeiros

Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais
Imobilizado Líquido do ano n / Imobilizado Líquido do ano n-1
Amortizações Acumuladas / Activo Bruto
Disponibilidades do ano n / Disponibilidades do ano n-1
Proveitos diferidos do ano n / Proveitos Diferidos do ano n-1
Dívidas a pagar a curto prazo do ano n / Dívidas a curto prazo do ano n-1
Dívidas a pagar a médio e longo prazo do ano n / Dívidas a médio e longo prazo do ano n-1
Dívidas a pagar / Activo Líquido
Dívidas a receber do ano n / Dívidas a receber do ano n-1
Ajustamentos / Dívidas a receber
Resultado Líquido / Fundos Próprios
Proveitos Totais do ano n / Proveitos Totais do ano n-1
Vendas e Prestações de Serviços do ano n / Vendas e Prestações de Serviços do ano n-1
Transferências recebidas do ano n / Transferências recebidas do ano n-1
Proveitos Totais / Custos Totais
Custos Totais do ano n / Custos Totais do ano n-1
Fornecimentos e Serviços Externos do ano n / Fornecimentos e Serviços Externos do ano n-1
Custos com o Pessoal / Custos Totais
Custos Financeiros do ano n / Custos Financeiros do ano n-1

Fonte: Carvalho *et al.*, (2006a:668-669)

Os indicadores propostos totalizam 38, dos quais 20 são indicadores orçamentais e 18 são indicadores económicos-financeiros.

Através dos AFMP referentes aos anos de 2004 a 2007, verificámos que o número de municípios que não divulgaram nenhum indicador no Relatório de Gestão oscila entre 51 e 86 e que há pelo menos um município nesse período, que divulgou entre 64 e 82 indicadores. Dessa análise constatou-se ainda que a média de indicadores divulgados se situa entre os 10,7 e os 16,9. (Quadros 4, 5 e 6).

Quadro 4 - Municípios Portugueses que não divulgaram Indicadores no Relatório de Gestão

2004	2005	2006	2007
86	69	51	74

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

Quadro 5 - Municípios Portugueses que divulgaram o número máximo de Indicadores no Relatório de Gestão

	2004	2005	2006	2007
Nº de municípios com o máximo de Indicadores	n.d.	1	1	1
Nº Máximo de indicadores divulgados	74	75	64	82

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

Quadro 6 – Número médio de indicadores divulgados pelos Municípios Portugueses no Relatório de Gestão

2004	2005	2006	2007
12.5	14.5	10.7	16.9

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

Quanto aos tipos de indicadores que têm sido apresentados pelos municípios, constatamos que é dada maior importância à informação orçamental, embora tenha ocorrido um aumento dos indicadores económicos e patrimoniais.

Quadro 7 – Tipo de Indicadores Apresentados no Relatório de Gestão

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

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

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

Importa salientar ainda, que os indicadores divulgados no Relatório de Gestão, segundo o Conselho Coordenador para de Avaliação de Serviços (CCAS), têm de estar em consonância com os divulgados no seu quadro de avaliação e responsabilização.

2.3 – A avaliação da eficiência, eficácia e qualidade nos Municípios e o Quadro de Avaliação e Responsabilização

A par do incremento da informação contabilística na administração pública, bem como do seu contributo para a avaliação do desempenho através dos documentos de prestação de contas, o Governo fez ainda sair um conjunto de diplomas enquadrados na temática da modernização administrativa, cuja sequência pretende consubstanciar um quadro articulado de medidas, nas quais se incluiu o sistema integrado de avaliação do desempenho da administração pública, (lei nº 66-B/2007). Este sistema propõe a avaliação dos funcionários, dos dirigentes e das próprias organizações, sendo os parâmetros de avaliação, a eficiência, a eficácia e a qualidade. Este sistema é de aplicação obrigatória, entre outros, aos serviços da administração directa e indirecta do Estado e é designado por SIADAP 1, quando aplicado à avaliação do desempenho dos serviços da administração pública.

A avaliação de desempenho instituída no SIADAP 1 é efectuada através do QUAR. Este documento, nos Municípios, constitui o compromisso para com os seus “clientes” que, através dele, sabem quais os objectivos estratégicos e operacionais propostos bem como os indicadores e as metas que lhes estão associados. A auto-avaliação com carácter obrigatório, realiza-se anualmente, articulando-se com o ciclo de gestão e deve evidenciar os resultados alcançados e os desvios verificados de acordo com o QUAR do serviço.

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

Se o QUAR de um serviço apenas tem três objectivos operacionais, um de eficácia, outro de eficiência e outro de qualidade e tem também apenas um indicador por objectivo, o grau de realização aferido pelas metas é de leitura imediata. Se existirem mais que um indicador por objectivo, o grau de desvio deve ponderar todos os indicadores. O grau de realização dos

objectivos do QUAR enquadra-se em três níveis de graduação possível: superou o objectivo; atingiu o objectivo; e não atingiu o objectivo (CCAS, 2008).

A avaliação final do desempenho dos serviços é expressa qualitativamente pelas seguintes menções de desempenho (CCAS, 2008):

- Bom, se atingiu todos os objectivos, superando alguns;
- Satisfatório, se atingiu a maior parte dos objectivos ou os mais relevantes;
- Insuficiente, se não atingiu os objectivos mais relevantes.

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

Todavia, a relevância dos indicadores na gestão dos Municípios, não se pode limitar à divulgação/comparação anual obrigatória. Os resultados obtidos no final do período da gestão são consequência de muitas decisões intermédias e daí, a necessidade do gestor ter internamente um documento sintético que com a frequência adequada informe e permita tomar medidas correctivas bem como apoiar decisões futuras.

3 – Estudo Empírico ao Municípios do Distrito de Setúbal

3.1 – Objectivos de investigação

Sendo um dos objectivos do Instituto Politécnico de Setúbal ter uma estreita ligação com as organizações do Distrito bem como promover a investigação aplicada, no âmbito do seu terceiro concurso de projectos de investigação, propusemo-nos conhecer nos Municípios do Distrito de Setúbal, o grau de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POCAL, dificuldades dessa implementação, grau de importância atribuída à informação contabilística para apoiar a gestão e avaliar o desempenho organizacional em diferentes perspectivas contribuindo simultaneamente, através de estudo de caso, e de ofertas formativas ajustadas, para a resolução das dificuldades identificadas.

Nesse sentido, dando continuidade a projecto e fundamentado em revisão de literatura pretendemos neste trabalho efectuar:

- O *ranking* de todos os municípios do Distrito de Setúbal de acordo com os indicadores de avaliação de desempenho constantes no AFMP de 2008;
- Conhecer através de um estudo de caso a relevância atribuída à comparabilidade dos indicadores divulgados no Relatório de Gestão e os indicadores que consideram relevantes divulgar, tendo por base uma proposta resultante da junção dos indicadores propostos por Carvalho *et al.* (2006a) e os indicadores mais divulgados nos Relatórios de Gestão do Distrito;
- E por último, conhecer o grau de cumprimento do SIADAP1, bem como a eventual necessidade de um trabalho conjunto entre os Municípios e os Docentes envolvidos neste projecto de investigação, quer através de oferta formativa, quer de um trabalho conjunto de diagnóstico e acompanhamento da resolução dos problemas detectados.

3.2 – Caracterização da amostra e metodologia utilizada

No distrito de Setúbal existem 13 municípios e 82 freguesias que se apresentam por Dimensão (Quadro 8).

Quadro 8 - Caracterização dos Municípios do Distrito de Setúbal

Município	Freguesias	Nº de Habitantes			
		2005	2006	2007	2008
Grande Dimensão					
Seixal	6	167.839	170.626	173.406	175.837
Almada	11	165.770	166.013	166.148	166.103
Setúbal	8	121.384	122.554	123.584	124.459
Média Dimensão					
Barreiro	8	78.803	78.610	78.277	77.893
Moita	6	70.638	71.019	71.374	71.596
Palmela	5	59.399	60.619	61.758	62.820
Sesimbra	3	46.098	48.110	50.236	52.371
Montijo	8	40.691	40.952	41.210	41.432
Santiago do Cacém	11	30.069	29.919	29.698	29.482
Pequena Dimensão					
Alcochete	3	15.550	16.194	16.813	17.464
Grândola	5	14.328	14.214	14.089	13.979
Sines	2	13.645	13.674	13.681	13.681
Alcácer do Sal	6	13.482	13.354	13.191	13.017
Total	82	837.696	845.858	853.465	860.134

Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.*, (2010)

Neste estudo apenas serão analisados municípios, uma vez que, apenas estas entidades apresentam contas de acordo com o POCAL. No âmbito dos municípios, excluímos as empresas municipais por estarem sujeitas ao Sistema de Normalização Contabilística e os serviços municipalizados ou outras instituições, por questões de exequibilidade.

De forma a responder aos objectivos de investigação será necessário o tratamento de informação constante nos Relatórios e Contas dos municípios para o ano de 2008. Este foi ano escolhido para a elaboração do *ranking* dos municípios do Distrito de Setúbal, bem como para a análise dos indicadores divulgados no Relatório de Gestão, em função de corresponder ao ano do último AFMP disponível.

Os Relatórios e Contas foram obtidos nos respectivos sítios na *Internet*, onde os municípios têm a obrigação de publicitar os seus documentos de prestação de contas de acordo com o n.º 2 do artigo 49.º da Lei das Finanças Locais. Neste sentido, e após pesquisa e recolha dos documentos de prestação de contas, verificou-se que três municípios não cumpriam com o dever de publicitação. Por este motivo, para a análise dos Relatórios e Contas excluímos os municípios de Alcochete, Palmela e Sesimbra por não cumprirem o dever de publicação, ficando a amostra final em 10 municípios.

A metodologia assenta numa análise de conteúdo dos Relatórios e Contas, procedendo-se à recolha e tratamento da informação mediante quadros e estatística descritiva, utilizando para tal o *Microsoft Excel*. Mais concretamente ao nível da elaboração do *ranking*, será seguida a metodologia constante do AFMP, sendo ajustada em função da amostra do presente trabalho. Foi igualmente utilizada uma metodologia de estudo de caso.

3.3 – A avaliação da gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos Municípios no Distrito de Setúbal e o AFMP

Na análise dos *rankings* nacionais, apresentados no AFMP, verificámos que apenas um município do distrito de Setúbal figura em cada *ranking* por dimensão. Nos de grande dimensão, Almada ocupa a 5ª posição, nos de média dimensão Palmela é o 20º e nos de pequena dimensão Alcácer do Sal é o 19º.

Deste modo, através do anuário não é possível ter uma caracterização que englobe todos os municípios da amostra, sendo por isso um dos objectivos do presente trabalho. Para

obtermos o *ranking* global dos municípios do distrito de Setúbal com base nos 15 indicadores propostos no AFMP descritos no quadro 1, efectuámos assim uma análise da informação constante nos Relatórios e Contas dos 10 municípios que cumpriam com o dever de publicitação de forma a obter o valor individual de cada entidade em cada indicador proposto. Contudo como alguns indicadores necessitavam de dados do ano anterior e como parte destes municípios não publicitava o Relatório e Contas desse ano, foi necessário excluir da constituição do *ranking*, três indicadores (índice de endividamento público, peso das dívidas a instituições de crédito nas receitas n-1, peso das dívidas a fornecedores nas receitas n-1). Iguamente não foi possível a obtenção dos prazos médios de pagamento, em virtude de a DGAL apenas evidenciar este indicador para os municípios com prazos médios superiores a 90 dias. Verificámos no entanto, que na lista divulgada fazem parte os municípios: de Sines (247 dias); do Barreiro (170 dias); de Setúbal (148 dias); de Alcochete (133 dias) e de Santiago do Cacém (91 dias).

Como consequência, o *ranking* global elaborado, cruza o *ranking* individual de dez municípios do distrito de Setúbal em onze indicadores. Os indicadores utilizados na análise seguem a mesma ponderação considerada no AFMP (quadro 1), sendo que a pontuação é obtida de forma inversa à classificação em cada indicador. Por exemplo, e tal como pode ser observado no quadro 9, o município do Seixal é o 1º no *ranking* do peso dos custos com pessoal nos custos operacionais, obtendo por isso 10 pontos. Por seu lado, Alcácer do Sal é o 1º no *ranking* de dívidas a terceiros por habitante, obtendo 20 pontos em virtude de este indicador ter ponderação 2. No final o *ranking* global foi obtido somando-se a pontuação individual e ponderada de cada município em cada indicador.

Quadro 9 - Ranking dos Municípios do Distrito de Setúbal no Indicador: Peso dos Custos com Pessoal nos Custos Operacionais

Municípios / Indicadores	Peso dos custos com pessoal nos custos operacionais		
	Rácio	Ranking	Pontuação (peso 1)
Seixal	0,40	1	10
Almada	0,41	2	9
Alcácer do Sal	0,44	3	8
Sines	0,44	4	7
Grândola	0,49	5	6
Montijo	0,49	6	5
Barreiro	0,50	7	4
Santiago do Cacém	0,52	8	3
Setúbal	0,53	9	2
Moita	0,59	10	1

Fonte: Teixeira *et al.*, (2011).

Quadro 10 - Ranking dos Municípios do Distrito de Setúbal no Indicador: Dívidas a Terceiros por Habitante

Municípios / Indicadores	Dívidas a terceiros por habitante		
	Valor (€)	Ranking	Pontuação (peso 2)
Alcácer do Sal	170,03	1	20
Almada	249,82	2	18
Seixal	341,55	3	16
Montijo	407,86	4	14
Moita	439,36	5	12
Barreiro	442,19	6	10
Setúbal	608,44	7	8
Santiago do Cacém	652,65	8	6
Grândola	948,69	9	4
Sines	1652,91	10	2

Fonte: Teixeira *et al.*, (2011).

Ainda, numa análise individual efectuada à posição dos 10 municípios em cada um dos indicadores podemos verificar que os municípios de Alcácer do Sal e Almada repartem entre si a primeira e segunda posições em termos de indicadores que analisam o endividamento, nomeadamente o das Dívidas a terceiros por habitante, o da Liquidez e o Endividamento Líquido por habitante. Contudo, estas posições já não são as mesmas nos indicadores que evidenciam a evolução no endividamento destas entidades, do ano de 2007 para 2008. Em termos de evolução, o município de Setúbal lidera os *rankings* relativos à Diminuição dos Passivos Financeiros e Diminuição do Endividamento Líquido, sendo segundo na Diminuição das dívidas de curto prazo.

Já nos indicadores de natureza económica verifica-se que os municípios de Alcácer do Sal e Almada encontram-se igualmente bem posicionados no *ranking* das entidades com menor peso dos custos com pessoal face aos custos operacionais, sendo que este indicador é liderado pelo município do Seixal. O indicador Resultado Operacional por habitante é liderado pelo município de Grândola. Este município é igualmente o melhor posicionado nos indicadores de cariz orçamental como o Grau de Execução da Receita Liquidada relativamente às Despesas Comprometidas, o Saldo Primário na Óptica dos Compromissos e Grau de Execução da Receita Cobrada relativamente à Despesa Paga. Em virtude da *performance* orçamental, o município de Grândola ocupa o 3º lugar no *ranking* geral do distrito e é o 2º nos municípios de pequena dimensão, logo atrás de Alcácer do Sal.

Conjugando então, a pontuação obtida em cada indicador foi obtido o *ranking* global que de seguida se apresenta (quadro 11).

Quadro 11 - Ranking Global dos Municípios do Distrito de Setúbal em 2008

Ranking	Municípios	Dimensão	Pontuação
1	Alcácer do Sal	P	123
2	Almada	G	119
3	Grândola	P	107
4	Setúbal	G	89
5	Barreiro	M	86
6	Montijo	M	80
7	Seixal	G	80
8	Sines	P	69
9	Moita	M	67
10	Santiago do Cacém	M	60
11	Alcochete	P	n.d.
11	Palmela	M	n.d.
11	Sesimbra	M	n.d.

Fonte: Teixeira *et al.*, (2011).

No quadro 12, é apresentado igualmente o *ranking* global dos municípios de Setúbal, agora tendo em conta a sua dimensão.

Quadro 12 - Ranking dos Municípios do Distrito de Setúbal por dimensão

Ranking	Municípios	Pontuação
Grande Dimensão		
1	Almada	119
2	Setúbal	89
3	Seixal	80
Média Dimensão		
1	Barreiro	86
2	Montijo	80
3	Moita	67
4	Santiago do Cacém	60
5	Palmela	n.d.
5	Sesimbra	n.d.
Pequena Dimensão		
1	Alcácer do Sal	123
2	Grândola	107
3	Sines	69
4	Alcochete	n.d.

Fonte: Teixeira *et al.*, (2011).

De acordo com os quadros 11 e 12 podemos observar que os *rankings* são consistentes com a informação prestada no AFMP para os melhores municípios a nível nacional. Pelo quadro 12, constatamos que Alcácer do Sal é o município que lidera o *ranking*, seguido de Almada, sendo juntamente com Palmela (não disponível no nosso estudo) os únicos a figurar entre os melhores colocados no AFMP. Por sua vez, Santiago do Cacém é o município com pontuação atribuída que fecha o *ranking* no distrito de Setúbal.

3.4 – A avaliação comparativa do desempenho dos Municípios do Distrito de Setúbal e o Relatório de Gestão

Neste ponto analisamos os indicadores divulgados no Relatório de Gestão dos municípios do distrito de Setúbal, nomeadamente dos 10 que disponibilizam o documento de prestação de contas no seu sítio de *Internet*, contando o número de indicadores e classificando-os em

indicadores orçamentais e económico e/ou patrimoniais. Posteriormente, verificamos o número de vezes que cada indicador é apresentado pelos municípios.

Constatámos que três municípios não apresentam nenhum indicador e que os restantes sete apresentam no total, cento e cinquenta e nove indicadores. O máximo de indicadores apresentados por um município é de quarenta e cinco. Dos total apresentado, 72% são do tipo orçamental e 28% do tipo económico e/ou patrimonial. Constatámos que dois municípios reportam uma análise comparativa dos últimos 5 anos, tal como proposto por Carvalho *et al.* (2006a) e os restantes municípios efectuam uma análise com 3 anos (4 municípios) e 2 anos (2 municípios). Pelo quadro 13 apresentamos os indicadores orçamentais que mais se repetem nos municípios do distrito de Setúbal em 2008, nomeadamente em 3 municípios. Comparativamente aos indicadores divulgados a nível nacional, os municípios analisados também evidenciam os indicadores Passivos financeiros/Investimentos e Despesas com pessoal/Despesas correntes. A utilização de indicadores relacionados com as despesas com pessoal é justificada por ser a despesa mais representativa na globalidade da despesa autárquica e em particular nos municípios do distrito de Setúbal.

Quadro 13 – Indicadores Orçamentais mais repetidos pelos Municípios do Distrito de Setúbal

Indicadores Orçamentais
Passivos financeiros / Investimento
Receitas correntes / Receitas totais
Receitas de capital / Receitas totais
Investimentos / Despesas de capital
Investimentos / Despesas totais
Despesas com pessoal / Despesas correntes
Encargos Financeiros / Despesas correntes

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

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

Face aos indicadores económico e/ou patrimoniais, os municípios do distrito de Setúbal tal como a nível nacional, os indicadores mais reportados são: Capital Próprio/Activo Líquido Total e Fundos Próprios/Passivo Total (4 municípios). Os municípios do distrito de Setúbal destacam também o indicador Resultado Líquido/Fundos Próprios (3 municípios), embora de acordo com o AFMP de 2008, as insuficiências na aplicação das regras contabilísticas do POCAL, faça com estes indicadores não sejam ainda vistos como indicadores de excelência para avaliar a *performance* dos municípios.

Importa salientar, que verificámos a utilização de indicadores idênticos, mas com designações diferentes, para a avaliação das mesmas situações.

Tendo presente o reconhecimento da importância da comparabilidade dos indicadores divulgados no Relatório de Gestão, apresentamos com base na proposta de Carvalho *et al.* (2006a) e dos indicadores mais divulgados nos Relatórios de Gestão do Distrito de Setúbal, um conjunto de indicadores agrupados por orçamentais, económico-financeiros e de Contabilidade de Custos, sendo que estes últimos são sugestão dos autores (quadros 14 e

15). Esta bateria de indicadores fará parte de um inquérito a apresentar aos municípios do distrito de Setúbal para perceber os que devem figurar no Relatório de Gestão.

Quadro 14 – Bateria de Indicadores – Contabilidade Orçamental e Patrimonial

Indicadores Orçamentais			
Receita Total / Despesa Total		Impostos e Taxas / Receitas Correntes	
Receitas Correntes executadas / Receitas Correntes orçadas		Transferências Correntes / Receitas Correntes	
Receitas Correntes / Receitas Totais		Despesas Correntes executadas / Despesas Correntes orçadas	
Transferências Correntes Efectuadas / Despesas Correntes		Despesas com Pessoal / Despesas Correntes	
Despesas de Capital / Despesas Totais		Despesas de Capital Executadas / Despesas de Capital orçadas	
Juros Pagos / Receita Corrente		Serviço da Dívida / Receita Corrente	
Dívidas / Receita Corrente		Amortização de Empréstimos / Empréstimos Utilizados	
Passivos Financeiros / Investimento		Empréstimos Utilizados do ano n / Investimentos do ano n	
Receitas de Capital / Receitas Totais		Investimentos / Despesas De Capital	
Encargos Financeiros / Despesas Correntes		Investimentos / Despesas Totais	
Indicadores Económico-Financeiros			
Imobilizado Líquido do Ano N / Imobilizado Líquido do Ano N-1		Amortizações Acumuladas / Activo Bruto	
Disponibilidades do Ano N / Disponibilidades do Ano N-1		Proveitos Diferidos do Ano N / Proveitos Diferidos do Ano N-1	
Dívidas a Pagar do Ano N / Dívidas a Pagar do Ano N-1		Dívidas a Pagar / Activo Líquido	
Dívidas a Receber do Ano N / Dívidas a Receber do Ano N-1		Ajustamentos / Dívidas a Receber	
Resultado Líquido / Fundos Próprios		Proveitos Totais do Ano N / Proveitos Totais do Ano N-1	
Custos Totais do Ano N / Custos Totais do Ano N-1		Proveitos Totais / Custos Totais	
Custos com o Pessoal / Custos Totais		Custos Financeiros do Ano N / Custos Financeiros do Ano N-1	
Capital Próprio / Activo Líquido Total		Fundos Próprios / Passivo Total	
(Disponibilidades + Dívidas de 3ºs Curto Prazo + Existências + Títulos Negociáveis) / Dívidas a 3ºs Curto Prazo		Disponibilidades / Exigível de Curto Prazo	
Empréstimos Mlp / Passivo		Resultado Líquido / Activo	

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.*, (2006).

Quadro 15 – Bateria de Indicadores – Contabilidade de Custos / Analítica

Indicadores de Contabilidade de Custos / Analítica		
Custo Directo dos Bens e Serviços Prestados		Custo Unitário dos Bens e Serviços Prestados
Custo Directo das Funções		Custo Unitário das Funções
Custo Total por Bens e Serviços Prestados		Resultado por Bem e Serviço Prestado
Custo Total por Função		Custo dos Bens e Serviços do ano N / Custo dos Bens e Serviços do ano N - 1
Proveitos por Bem e Serviço Prestado		Custo das Funções do ano N / Custo das Funções do ano N - 1
Custo real dos Bens e Serviços / Custo previsional dos Bens e Serviços		Custo real das Funções / Custo previsional das Funções
Resultado dos Bens e Serviços do ano N / Resultado dos Bens e Serviços do ano N - 1		Resultado real dos Bens e Serviços / Resultado previsional dos Bens e Serviços

Fonte: Elaboração Própria.

3.5 - Estudo de caso efectuado num Município de pequena dimensão do Distrito de Setúbal

O município que se disponibilizou para participar neste projecto iniciou a implementação do POCAL em 2002 e, em 2008, terminou a implementação da contabilidade de custos.

Quanto ao grau de relevância da informação extraída da contabilidade de custos, verificou-se que os responsáveis financeiros tinham a opinião, de que, para além do simples cumprimento legal, era fundamental para a tomada de decisão, salientando a avaliação da eficiência, eficácia e economia e a definição de tarifas e de preços de bens e serviços.

Relativamente ao apoio à tomada de decisão, pretendeu-se averiguar que tipos de documentos eram considerados mais importantes. Nesse sentido, foram apresentados, para além dos balancetes, os mapas de elaboração obrigatória dos 3 sistemas contabilísticos.

Os documentos considerados mais relevantes para apoio à tomada de decisão são os Mapas de Execução Orçamental e o Relatório de Gestão. Por oposição, os considerados menos importantes são, para além dos mapas consolidados (provavelmente, consequência da pequena dimensão do município), os Anexos às Demonstrações Financeiras. Com um grau de importância intermédia, são considerados os balancetes, os mapas da contabilidade de custos, bem como o mapa de Fluxos de Caixa, o Orçamento, o Balanço, a Demonstração dos Resultados e o mapa da situação financeira.

Deste modo, constata-se que neste município não há um sistema contabilístico privilegiado, porque embora se privilegie os mapas de execução orçamental da despesa e da receita e o relatório de gestão, genericamente o apoio à tomada de decisão pondera de igual forma os diferentes sistemas contabilísticos.

Relativamente ao relatório de gestão, que o município considera de extrema importância para a tomada de decisão, de acordo com o POCAL (ponto 13) deve apresentar, entre outros, indicadores de gestão. Face à indefinição da forma como devem ser seleccionados e apresentados os referidos indicadores, os responsáveis pensam que a sua divulgação deve ser efectuada por sistema contabilístico, evidenciando uma análise económica e financeira e que permita, também, avaliar a eficiência, eficácia, economia e qualidade. Para além disso, são de opinião que esses indicadores devem permitir a comparabilidade entre instituições, permitindo a realização de *benchmarking* e a optimização da actividade. Nesse sentido, consideram que o número de indicadores a relatar deverá situar-se entre os 16 e 20 e dão maior importância aos de carácter orçamental e da área económica e financeira, em prol de indicadores da contabilidade de custos, o que se reflecte na selecção dos indicadores propostos, numa perspectiva de comparabilidade.

Quadro 16 – Indicadores seleccionados para divulgação no Relatório de Gestão

Indicadores Orçamentais
Receita Total / Despesa Total
Receitas Correntes executadas / Receitas Correntes orçadas
Receitas Correntes / Receitas Totais
Despesas de Capital / Despesas Totais
Juros Pagos / Receita Corrente
Impostos e Taxas / Receitas Correntes
Amortização de Empréstimos / Empréstimos Utilizados
Serviço da Dívida / Receita Corrente
Receitas de Capital / Receitas Totais
Indicadores Económico-Financeiros
Resultado Líquido / Fundos Próprios
Custos com o Pessoal / Custos Totais
Capital Próprio / Activo Líquido Total
Disponibilidades / Exigível de Curto Prazo
Resultado Líquido / Activo
Indicadores de Contabilidade de Custos / Analítica
Custo Directo dos Bens e Serviços Prestados
Custo Total por Bens e Serviços Prestados
Custo Total por Função
Custo dos Bens e Serviços do ano N / Custo dos Bens e Serviços do ano N – 1

Fonte: Elaboração Própria

Quanto ao sistema de avaliação dos Serviços Públicos de acordo com o previsto no SIADAP1, verificou-se que este município ainda não elaborou o QUAR, não tendo definido objectivos estratégicos nem operacionais por parâmetro de avaliação (eficiência, eficácia e qualidade). Para além disso constatou-se que não são utilizados documentos internos, do tipo *tableau de bord* ou *balanced scorecard* que privilegiam o controlo de dados qualitativos sobre a gestão da actividade.

Quando nos inteirámos do grau de adequação do conhecimento dos recursos humanos do Departamento Financeiro/Contabilidade face aos três sistemas contabilísticos para a implementação do POCAL, percebemos que a formação é bastante valorizada. Com sete funcionários, o responsável do Departamento afirmou ter havido formação para a fase da implementação e considera importante a contínua realização de cursos de curta duração, destacando as áreas da Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e da Fiscalidade.

Face ao exposto julgamos que embora os três sistemas contabilísticos se encontrem implementados, o seu contributo para a tomada de decisão é diferenciado no sentido de que esta se apoia sobretudo na Contabilidade Orçamental e Patrimonial. As potencialidades da Contabilidade de Custos e da monitorização de variáveis de gestão através do QUAR ou de outro instrumento, são ainda desconhecidas ou menos valorizadas. A comprovar esta afirmação, constata-se que embora a Contabilidade de Custos seja o sistema implementado à menos tempo, é onde não é identificada necessidade de formação.

Analisando o QUAR de um município de grande dimensão no distrito, verificámos que para o cumprimento da Missão e objectivos estratégicos, definiu por Direcção, objectivos operacionais de Eficiência, Eficácia e Qualidade, e para cada um, seleccionou os indicadores adequados. O quadro de avaliação e responsabilização do município resulta do seu somatório.

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

4 - Conclusão

Na revisão de literatura efectuada neste estudo evidenciamos três perspectivas de avaliação do desempenho dos municípios através do AFMP, do Relatório de Gestão e do QUAR. No estudo empírico, na sequência do nosso projecto de investigação, evidenciamos a aplicação dessas perspectivas no distrito de Setúbal e concluímos da sua relevância e complementaridade na avaliação dos municípios, uma vez que não se pode dissociar da sua actividade, por um lado a escassez dos recursos públicos e por outro, o carácter social que lhe está associado.

Em termos absolutos, um mau resultado, pode corresponder a um bom desempenho na avaliação da qualidade dos serviços prestados e em termos relativos a um desempenho melhor que o de outro da mesma dimensão, quando comparado pelos indicadores divulgados no Relatório de Gestão.

Constatamos que a divulgação da avaliação nas perspectivas apresentadas, podem corresponder a diferentes desempenhos uma vez que quer os parâmetros quer os objectivos dessas avaliações são distintos.

Como linha de investigação futura, pretende-se, ao nível do Distrito de Setúbal, por um lado, participar na implementação do QUAR e por outro, apresentar a proposta dos indicadores a divulgar no Relatório de Gestão, após auscultação dos municípios através de inquérito.

Bibliografia

- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., 2010, *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2008*, OTOC.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., 2009, *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2007*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., 2008, *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2006*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., 2007, *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2005*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., 2006, *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses - 2004*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J. e Teixeira, A., 2006a, *POCAL Comentado*, 2ª Edição, Rei dos Livros, Porto.
- Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, 2008, *Construção do QUAR Linhas de Orientação*.
- Costa, T., Carvalho, J., 2005, *O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal*, IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis.
- Decreto-Lei nº 140/2004 de 8 de Junho.
- Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.
- Lei nº66/B/2007.
- Pinto, F., 2007, *Balanced Scorecard - Alinhar Mudanças, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*, Edições Sílabo.
- Tribunal de Contas, 1992, *Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*, Manual de auditoria e de procedimentos.
- Teixeira, A. B., Mata, C., Pardal P., Teixeira N., 2011, *Os Indicadores de desempenho utilizados nos Municípios do Distrito de Setúbal*, XXI Jornadas Espanho-Lusas, Córdoba.
- Teixeira, A. B., Pardal P., Mata, C., Teixeira N., 2010, *A Contabilidade Analítica no POCAL e o grau de implementação no Distrito de Setúbal*, XX Jornadas Luso Espanholas, Setúbal.
- Teixeira, A. B., 2009, *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*, Tese de Doutoramento, Universidade Aberta.