

RESUMO:

António José Fonseca Gaiola

Contabilidade de Gestão nos Sistemas de Resíduos Sólidos Urbanos em Portugal

Mestre em Gestão pela U.B.I.

Licenciado em Gestão de Empresas pela U.B.I.

Doutorando em Gestão na Universidade de Salamanca

Prof. Adjunto da Escola Superior de Gestão - I.P.C.B.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO
3. OS SISTEMAS DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS (RSU) EM PORTUGAL
 - 3.1 Infra-estruturas de Gestão dos Sistemas de RSU
 - 3.2 Regulamentação Legal e Estratégia de Gestão dos Sistemas RSU
4. METODOLOGIA E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA
 - 4.1 Características dos Sistemas de RSU
 - 4.2 Metodologia do Estudo e Estrutura do Inquérito
5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS
 - 5.1 Organização da Contabilidade de Gestão
 - 5.2 Objectivos e Modelo de Contabilidade de Gestão
 - 5.3 Objectivos e Modelo de Contabilidade Orçamental
 - 5.4 Objectivos e Modelo de Controlo de Gestão
6. CONCLUSÕES

RESUMO:

A recente regulamentação no sector dos Resíduos Sólidos Urbanos (RSU) em Portugal veio pôr em evidência a inexistência de procedimentos uniformes no estabelecimento de indicadores que possibilitem a avaliação das empresas operadoras, em termos de economia, eficiência e eficácia, pelos diversos utilizadores da informação económica e financeira.

Neste sentido, importa caracterizar as entidades gestoras dos Sistemas de Resíduos Sólidos Urbanos e respectivos sistemas de contabilidade de gestão enquanto ferramenta que proporciona a informação necessária para a optimização da racionalidade na tomada de decisões, bem como para a avaliação do desempenho, tanto ao nível de cada entidade gestora, como ao nível das instituições governamentais. Palavras-chave: Activos/ Passivos intangíveis; Contabilidade de Gestão Estratégica; Capital Intelectual; Rácio Valor de Mercado/Valor contabilístico.

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de modernização do sector dos Resíduos Sólidos Urbanos (RSU) em Portugal – serviços de recolha, separação, valorização e tratamento de RSU – foi consubstanciada na publicação de um novo quadro legal, orientado para a integração horizontal e vertical dos serviços, organizando o sector em Sistemas de Resíduos Sólidos Urbanos (sistema de recolha, separação, valorização e tratamento de Resíduos Sólidos Urbanos).

A implementação operacional do novo marco jurídico veio demonstrar a inexistência de mecanismos que possibilitem que a gestão destes serviços se oriente para a maximização dos resultados, em termos de economia, eficiência e eficácia.

Deste modo, importa estabelecer as características dos sistemas de contabilidade de gestão das entidades gestoras dos Sistemas, enquanto ferramenta que fornece informação para a racionalidade na tomada de decisões e respectiva avaliação, tanto ao nível da entidade em si mesma, como das instituições governamentais que tutelam o sector.

Por outro lado, tratando-se de um sector de actividade reservado a entidades públicas ou a empresas controladas ou contratadas por estas, a clarificação da utilização dos recursos públicos e a possibilidade de exercer

um efectivo controle de gestão implica necessariamente o estabelecimento de uma contabilidade de gestão.

A nossa motivação ao realizar esta investigação foi procurar contribuir no sentido da análise das práticas de contabilidade de gestão nos Sistemas de RSU tendo em conta a inexistência de evidência empírica e o facto do enquadramento legal do sector ser recente, marcando a oportunidade para a sua realização.

Os objectivos que se pretendem alcançar com o estudo são os seguintes:

- Analisar o modelo organizacional dos Sistemas de Gestão de RSU;
- Averiguar a generalização das práticas de contabilidade de gestão na determinação dos custos;
- Analisar o modelo de apuramento dos custos e respectivos objectivos;
- Determinar o modelo de contabilidade orçamental e de controlo de gestão e respectivos objectivos.

O trabalho pretende determinar as principais características dos sistemas de contabilidade de gestão neste sector, não estabelecendo quaisquer comparações com outros estudos, dado o carácter de novidade do seu marco jurídico e infra-estruturas de gestão.

Para se alcançarem os objectivos o trabalho foi estruturado do seguinte modo: primeiro analisamos o sector dos Resíduos Sólidos Urbanos, designadamente, as suas infra-estruturas, estratégia de gestão e regulamentação legal. No capítulo dois foram abordados alguns estudos empíricos sobre as práticas de contabilidade de gestão nas empresas e respectivos modelos de apuramento de custos, os quais serviram de base à realização do inquérito.

O ponto seguinte refere-se à metodologia utilizada, sendo caracterizada a amostra e apresentada a estrutura do inquérito realizado. Posteriormente analisamos e discutimos os resultados obtidos em relação à organização da contabilidade de gestão, objectivos e modelos de contabilidade de gestão, contabilidade orçamental e de controlo de gestão. Finalmente, apresentam-se as conclusões e as referências bibliográficas.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

A contabilidade de gestão, que desde sempre tem sido entendida como uma técnica orientada para a determinação dos custos, tem um conceito que veio evoluindo ao longo do tempo, nos seus objectivos, nos seus conceitos de base, nas suas premissas, etc, em simultâneo com a própria evolução do conceito de empresa.

De acordo com o Institute of Management Accountants citado por Carvalho (1998), a contabilidade de gestão “é um processo de melhoria contínua do planeamento, concepção, medição e operação de sistemas de informação financeiros e não financeiros, que guiam a acção da gestão, motivam comportamentos e criam os valores culturais necessários para alcançar os objectivos estratégicos, táticos e operacionais”.

Dada a emergência de novos conceitos de gestão como as técnicas baseadas na actividade (ABC, ABM, ABB), a contabilidade da qualidade, a contabilidade verde (*green accounting*), o benchmarking, etc, a gestão tem vindo a aumentar o seu predomínio sobre a contabilidade. Neste sentido, importa determinar as características dos sistemas de contabilidade de gestão das empresas de modo a avaliar em que medida estes incorporam os avanços ocorridos na teoria e se pode inferir da actual concepção vigente.

Alguns dos estudos relativos à implementação e funcionamento dos sistemas de contabilidade de gestão – Drury (1993), AECA (1994), Gallego Álvarez e Brío González (1996) e em Portugal, Rodrigues et al. (2000) – procuraram averiguar a existência de práticas de contabilidade de gestão e caracterizar os respectivos modelos de apuramento dos custos.

O estudo de Drury (1993) realizado em empresas industriais do Reino Unido pretendeu caracterizar as práticas de contabilidade de gestão, descrevendo os sistemas de contabilidade de gestão na generalidade das áreas em que a informação financeira é fornecida à gestão, designadamente, o custo de produção, o cálculo dos preços, o controlo orçamental, os custos teóricos, o impacto das novas tecnologias na produção, a avaliação do desempenho, etc.

Em Espanha, a AECA (1994) publicou um estudo relativo às práticas de gestão nas empresas, analisando o grau de conhecimento dos princípios e conceitos de contabilidade de gestão, bem como dos documentos que publica.

O inquérito foi dirigido a profissionais, empresas e docentes do ensino superior, visando assim obter uma visão mais ampla da situação.

Este estudo, à semelhança de Drury (1993), pretendeu descrever alguns aspectos da contabilidade de gestão, designadamente a sua utilidade e objectivos, a estrutura da classe 9, os centros de responsabilidade, as classes de custos, o cálculo dos custos e respectiva imputação à produção, os custos padrão e o impacto das novas tecnologias.

De igual modo, o estudo de Gallego Álvarez e Brío González (1996) utilizou uma estrutura metodológica semelhante, apesar de centrar a análise no grau de implementação da contabilidade de gestão nas grandes empresas industriais da Comunidade de Castilha e León.

Em Portugal, observamos a realização de um estudo empírico sobre a aplicação da contabilidade de gestão, nas PME's que evidenciam um perfil económico-financeiro e de gestão superior à média (Rodrigues et al., 2000) que analisa em que medida a contabilidade de gestão está implementada e qual a estrutura e modelo de determinação dos custos que lhe está associado.

3. OS SISTEMAS DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS (RSU) EM PORTUGAL

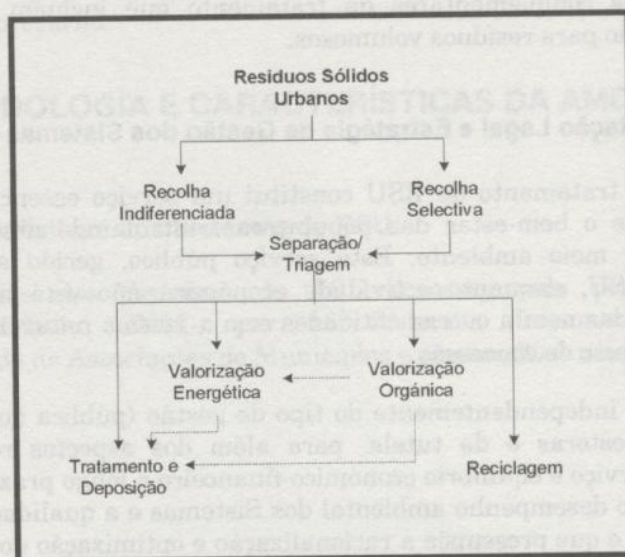
3.1 Infra-estruturas de Gestão dos Sistemas de RSU

Em 1995 a gestão dos Resíduos Sólidos Urbanos em Portugal quase se limitava à recolha e deposição dos lixos de modo indiferenciado nas mais de 300 lixeiras que constituíam os sistemas municipais existentes (INR, 2000). Na sequência da Directiva 94/62/CE da Comissão Europeia, que veio impor metas relativamente à valorização dos resíduos e da Directiva 1991/31/CE, relativamente às normas de gestão dos aterros sanitários, iniciou-se um processo de reforma na gestão dos RSU, consubstanciado no Plano Estratégico dos RSU (PERSU).

As principais linhas de acção da primeira fase do plano consistiram no encerramento e valorização ambiental das lixeiras e respectiva substituição por infra-estruturas básicas adequadas à gestão controlada dos resíduos (Sistemas de RSU). Na segunda fase, pretende otimizar-se a gestão dos

Sistemas e corrigir as disfunções operacionais através da avaliação de indicadores de desempenho.

Figura 1 – Modelo de Gestão de Resíduos Sólidos Urbanos



A gestão adequada dos RSU supõe um tratamento de várias fases nas diversas infra-estruturas:

- Recolha indiferenciada dos RSU;
- Recolha selectiva de resíduos para reciclagem;
- Estações de transferência, locais onde se depositam os resíduos recolhidos nos circuitos locais para posterior transferência;
- Estações de triagem e valorização, local onde se realiza a separação, selecção e recuperação de materiais e subprodutos para posterior envio às empresas recicladoras ou depósito no aterro sanitário;
- Aterros sanitários, locais onde se depositam os resíduos da recolha indiferenciada, rejeitados da recolha selectiva, resíduos dos processos de compostagem e incineração e os resíduos industriais banais;

- Produção de composto, através da valorização da matéria orgânica, produzindo-se composto orgânico;
- Incineração de resíduos, consiste na queima de resíduos para produção de energia;
- Unidades complementares de tratamento que incluem linhas de trituração para resíduos volumosos.

3.2 Regulamentação Legal e Estratégia de Gestão dos Sistemas de RSU

A recolha e tratamento de RSU constitui um serviço essencial para a saúde pública e o bem-estar das populações, contribuindo ainda para a preservação do meio ambiente. Este serviço público, gerido através de Sistemas de RSU, enquanto actividade económica não está acessível a empresas privadas nem a outras entidades com a mesma natureza, excepto quando seja objecto de concessão.

Deste modo, independentemente do tipo de gestão (pública ou privada), as entidades gestoras e da tutela, para além dos aspectos relativos à qualidade do serviço e equilíbrio económico-financeiro a longo prazo, deverão ter em atenção o desempenho ambiental dos Sistemas e a qualidade de vida das populações, o que pressupõe a racionalização e optimização dos recursos disponíveis através da introdução de soluções e procedimentos de gestão integrados, a criação de metodologias de análise dos RSU, o estabelecimento de indicadores de desempenho e a avaliação dos resultados de gestão.

Estes aspectos põem em evidência a necessidade de se caracterizarem os sistemas de contabilidade de gestão enquanto ferramenta que fornece os outputs necessários à prossecução desses objectivos.

Em Portugal a organização dos Sistemas de RSU obedece à seguinte estrutura:

- Sistemas Multimunicipais (SMM) caracterizados pela sua natureza estratégica e pela realização de investimentos predominantemente pelo Estado em função de razões de interesse nacional. A sua gestão e exploração efectua-se directamente pelo Estado ou é atribuída por concessão a entidade pública de natureza empresarial ou a empresa que resulte da associação de entidades públicas, com posição

maioritária no capital social, sendo a sua criação e concessão objecto de Decreto-lei¹;

- Sistemas Municipais (SM) onde a gestão e exploração podem efectuar-se pelos municípios, associações de municípios ou atribuída, em regime de concessão, a entidade pública ou privada de natureza empresarial.

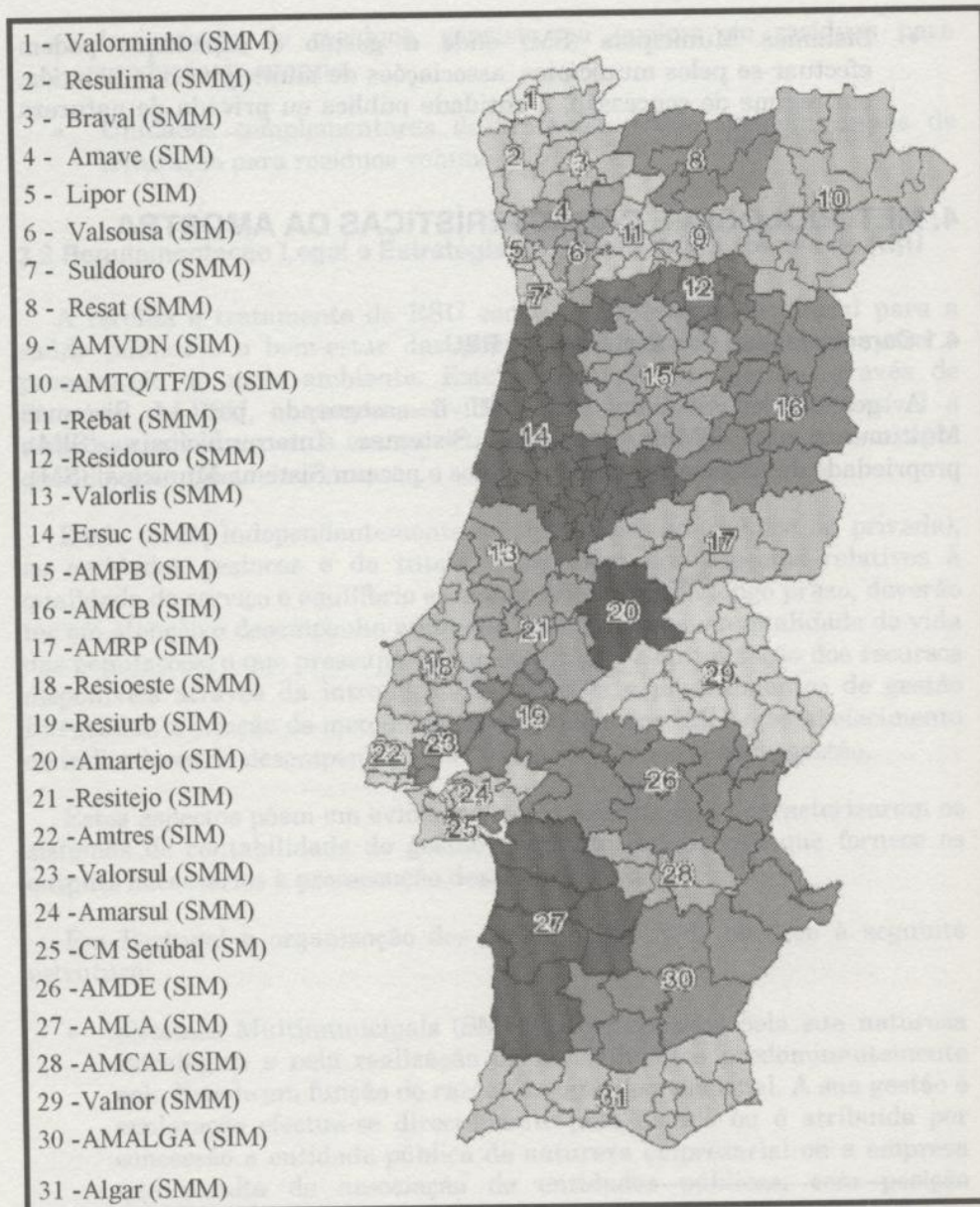
4. METODOLOGIA E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

4.1 Características dos Sistemas de RSU

A gestão dos Sistemas de RSU é assegurada por 14 Sistemas Multimunicipais (SMM), por 16 Sistemas Intermunicipais (SIM), propriedade de Associações de Municípios e por um Sistema Municipal (SM).

¹ Em geral o capital é repartido em 51% para a holding do Estado (Empresa Geral de Fomento) e o restante por todos os municípios da área de influencia do Sistema.

Figura 2 – Sistemas de Gestão de Resíduos Sólidos Urbanos em Portugal



Como se observa no quadro abaixo, os Sistemas referem-se a regiões com características distintas: os SMM localizam-se principalmente no litoral e nas regiões com maior densidade populacional e os SIM localizam-se no interior e no sul, referindo-se a regiões com menor densidade populacional.

Quadro 1 - Características dos Sistemas de Gestão de RSU

SISTEMA	População Servida	Área Km ²	Densidade Populacional	Nº Empregados
VALORMINHO	79.480	944	84	14
RESULIMA	325.680	1.740	187	40
BRAVAL	274.769	1.121	245	34
SULDOURO	423.538	384	1.102	66
RESAT	104.503	2.923	36	n.d.
REBAT	181.286	1.271	143	n.d.
RESIDOURO	114.794	1.732	66	n.d.
VALORLIS	295.087	2.158	137	43
ERSUC	969.803	6.699	145	148
RESIOESTE	380.842	4.293	89	9
VALORSUL	1.185.476	596	1.988	139
AMARSUL	596.324	1.349	442	116
VALNOR	121.567	5.772	21	n.d.
ALGAR	391.819	4.998	78	170
AMAVE/SERIURB	471.265	895	526	n.d.
LIPOR	969.036	647	1.499	n.d.
VALSOUSA/RESIN	327.768	776	422	158
AMVDN/REALVERDE	110.283	1.214	91	10
AMTQT/FOCSA	157.236	6.996	22	n.d.
AMRPB/ECOBELRAO	364.685	4.656	78	6
AMCB/HLCBEIRA	220.535	6.131	36	n.d.
AMRP/ZAGOPE	104.695	4.496	23	n.d.
RESIURB/SERURB	117.562	2.354	50	n.d.
AMARTEJO/SOLURBE	63.183	1.678	38	n.d.
RESITEJO/HLCTEJO	213.984	2.455	87	41
AMTRES/TRATOLIXO	746.815	750	996	104
CMS/KOCH	113.480	171	665	n.d.
AMDE	160.776	6.398	25	n.d.
AMLA/SERURB	119.149	6.366	19	n.d.
AMCAL	26.518	1.741	15	7
AMALGA	101.470	6.653	15	n.d.

Fonte: Elaboração própria e INE (2001)

Também se observa que a gestão e exploração dos SIM depende, na maioria dos casos, de contratos de concessão ou prestação de serviços assegurados por empresas privadas.

Os Sistemas de RSU enquadram-se nos seguintes estádios de desenvolvimento:

- Funcionam adequada e plenamente – todos os municípios aderentes usufruem das infra-estruturas do sistema;
- Funcionam parcialmente – apesar de existirem infra-estruturas operacionais, alguns municípios ainda utilizam os aterros não controlados as infra-estruturas existentes;
- Fase de construção das infra-estruturas – os municípios continuam a utilizar as infra-estruturas existentes;
- Apenas estão constituídas formalmente, aguardando-se a construção das infra-estruturas.

4.2 Metodologia do Estudo e Estrutura do Inquérito

O procedimento utilizado na obtenção dos dados foi o envio do inquérito por correio electrónico e por fax, acompanhado de segundo contacto via telefone. Os inquéritos foram enviados às empresas concessionárias dos Sistemas Multimunicipais, às Associações de Municípios proprietárias dos Sistemas Intermunicipais e às entidades gestoras destes Sistemas.

As respostas obtidas permitiram a elaboração de uma base de dados que constitui o suporte para o tratamento estatístico realizado através do software Statistical Package for Social Sciences (SPSS).

O inquérito estruturou-se em 39 questões agrupadas em 4 partes, que pretendem contribuir para o estudo das características e da aplicação da contabilidade de gestão nos Sistemas de RSU.

Na primeira parte, para além da identificação das entidades e do tipo de gestão implementado, foram colocadas questões relativas à organização da contabilidade de gestão, designadamente, a sua estrutura organizacional e a posição da contabilidade de gestão nessa estrutura, a forma de articulação com a contabilidade financeira e o tipo de custos apurado.

A segunda parte do questionário destinou-se a conhecer os objectivos e o modelo de contabilidade de gestão, isto é, os critérios de classificação dos custos, o método de imputação dos custos e respectiva periodicidade e os sistemas de custeio, procurando determinar ainda o grau de implementação ou de conhecimento de novas técnicas de contabilidade de gestão.

O terceiro grupo pretendeu conhecer os objectivos e o modelo de contabilidade orçamental e finalmente, o quarto bloco de questões destinou-se a conhecer os objectivos e o modelo de controlo de gestão.

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O universo dos Sistemas a que se refere o estudo caracteriza-se de acordo com o quadro 2 onde se observa que se obteve a maioria das respostas dos SMM; em relação aos SIM, a taxa de resposta foi menor, apesar de ter alcançado quase 70%. Em termos globais, a amostra obtida alcança quase 80% da população o que constitui um valor bastante significativo.

Quadro 2 - População e Amostra de Sistemas de Gestão de RSU

Sistema	Nº	%	Amostra	%	% sobre o grupo
Multimunicipal	14	45,2	13	54,2	92,9
Intermunicipal	16	51,6	11	45,8	68,8
Municipal	1	3,2	0	-	-
TOTAL	31	100,0	24	100,0	77,4

Fonte: Elaboração própria

Em termos gerais, o facto de alguns aspectos do inquérito não terem sido respondidos pela generalidade dos Sistemas permite concluir que alguns Sistemas ainda se encontram na fase de instalação e de construção das infra-estruturas ou de funcionamento parcial.

Outro aspecto relevante é que apesar dos SMM possuírem dimensão diferente e por conseguinte infra-estruturas distintas, o seu modelo organizacional e de gestão é idêntico, o que evidencia um elevado nível de controlo por parte da empresa holding.

Observamos ainda que cada Associação de Municípios possui um modelo de gestão próprio para o respectivo Sistema, o que implica a existência de diferentes modalidades de contratação e diferentes tipos de prestação de serviços, resultando em estruturas de custo distintas.

5.1 Organização da Contabilidade de Gestão

O primeiro bloco de perguntas, refere-se às características do tipo de gestão e de organização da contabilidade de gestão. Relativamente à implementação da contabilidade de gestão (quadro 3), 87,5% dos Sistemas possuem este tipo de contabilidade, correspondendo a 73% dos SIM e à totalidade dos SMM, embora 28% dos SMM (4 casos) ainda não estejam em funcionamento, resultados que coincidem com os obtidos quando se perguntava se os Sistemas se estruturavam em centros de custos.

Quadro 3 – Sistemas de Gestão de RSU com Contabilidade de Gestão

Sistema		Contabilidade de Gestão		Total
		Sim	Não	
SMM	Nº	13		13
	%	100,0%		100,0%
SIM	Nº	8	3	11
	%	72,7%	27,3%	100,0%
TOTAL	Nº	21	3	24
	%	87,5%	12,5%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Os principais objectivos subjacentes à contabilidade de gestão são o apuramento dos custos e o controlo da actividade dos centros de custo ocupa, não sendo considerados relevantes a imputação dos custos indirectos e a avaliação do desempenho.

Regista-se ainda que em 90% dos Sistemas que possuem contabilidade de gestão, esta é elaborada em departamentos autónomos da contabilidade financeira, o que revela que as entidades gestoras dos Sistemas atribuem uma grande importância à contabilidade de gestão.

Relativamente à forma de elaboração, em 76% dos casos a contabilidade de gestão é elaborada a partir da classe 9 e de mapas contabilísticos, integrados através de sistemas de informação.

Quadro 4 – Forma de elaboração da Contabilidade de Gestão

Sistema		Elaboração da Contabilidade de Gestão			Total
		Classe 9	Mapas	Classe 9 e Mapas	
SMM	Nº			13	13
	%			100,0%	100,0%
SIM	Nº	4	1	3	8
	%	50,0%	12,5%	37,5%	100,0%
TOTAL	Nº	4	1	16	21
	%	19,0%	4,8%	76,2%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

A finalizar o primeiro grupo de questões, perguntou-se que tipo de custos são determinados pelos Sistemas, concluindo-se que a unanimidade dos SMM os determina por produto/serviço e por departamento, enquanto que em relação aos SIM nada se pode concluir dada a divergência nas respostas, como se observa no quadro seguinte.

Quadro 5 – Tipo de Custos determinados pelos Sistemas de RSU

Sistema		Tipo de custos determinado				Total
		Produto/Serviço	Departamento	Prod/Serv e Departam.	Outros	
SMM	Nº			13		13
	%			100,0%		100,0%
SIM	Nº	2	3	3	1	9
	%	22,2%	33,3%	33,3%	11,1%	100,0%
TOTAL	Nº	2	3	16	1	22
	%	9,1%	13,6%	72,7%	4,5%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Dos resultados obtidos conclui-se que a generalidade dos Sistemas de RSU utiliza a contabilidade de gestão na sua organização contabilística, estruturando-se em centros de custos. A contabilidade de gestão e a contabilidade financeira encontram-se articuladas num único sistema contabilístico, apesar de elaboradas em departamentos autónomos.

5.2 Objectivos e Modelo de Contabilidade de Gestão

O segundo conjunto de questões pretende determinar como se estrutura a contabilidade de gestão e quais os objectivos associados à análise dos custos. Das opiniões recolhidas observa-se que o objectivo da contabilidade de gestão nos SIM não é determinar os preços de venda, mas sim obter informação sobre margens brutas, controlo dos custos e informação para o planeamento, orçamentação e controlo, o que é consistente com o facto destes Sistemas serem geridos por empresas privadas, cujos preços são fixados nos termos do concurso público.

Em relação aos SMM, as opiniões vão no sentido de que os preços pelo tratamento e deposição dos RSU nos aterros sanitários são fixados de acordo com os estudos de viabilidade económico-financeira, com o acordo dos municípios accionistas, pelo que, a determinação dos preços não é importante mas sim o apuramento dos custos dos centros respeitantes à recolha selectiva, que base para a negociação dos preços de venda dos resíduos destinados à reciclagem, os quais devem cobrir os custos dos respectivos centros.

Em relação à periodicidade no cálculo das margens e resultados, em quase 90% dos SIM que responderam o cálculo é mensal; nos SMM, a globalidade da empresas que respondeu também determina mensalmente os resultados, observando-se que as respostas não se referem aos Sistemas que ainda se encontram na fase de construção das infra-estruturas.

Quadro 6 - Periodicidade na determinação de resultados e margens

Sistema		Periodicidade		Total
		Mensal	Trimestral	
SMM	Nº	8		8
	%	100,0%		100,0%
SIM	Nº	8	1	9
	%	88,9%	11,1%	100,0%
TOTAL	Nº	16	1	17
	%	94,1%	5,9%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Quanto ao método de imputação dos custos, todos os Sistemas utilizam custos reais (históricos), tanto em relação aos centros de custos, como em relação aos produtos/serviços, pelo que, a não utilização de custos teóricos (padrão) significa que existe uma reduzida articulação entre a contabilidade de gestão e a contabilidade orçamental.

Relativamente aos coeficientes de imputação utilizados pelos SMM são as horas-máquina, as toneladas de RSU tratadas, as horas-homem e os dias de recolha; em relação aos SIM apenas foram obtidas duas respostas, observando-se que não existe uma utilização generalizada de coeficientes de imputação dos custos, o que pressupõe a existência de diversas limitações na informação obtida ou, pelo contrário, a existência de sistemas de contabilidade de gestão complexos que fornecem toda a informação necessária de forma directa.

Estes resultados explicam-se pelo facto de as empresas gestoras dos SIM terem a sua área de actuação dispersa para várias actividades pelo que, o Sistema poderá corresponder a um centro que regista directamente todos os custos ou, em outros casos, o Sistema compreende dezenas de centros de custos, sendo os custos globais obtidos por agregação.

Outro aspecto importante neste grupo de questões refere-se ao tipo de custos com o pessoal que é suportado, observando-se na globalidade dos Sistemas que estes se referem unicamente aos custos obrigatórios (salários, segurança social, seguros, higiene e segurança no trabalho). Em relação aos sistemas de remuneração, 88% dos Sistemas utilizam a taxa horária como forma de remunerar o pessoal, considerando ainda a existência de prémios de produção em alguns SIM.

Relativamente aos critérios de determinação das amortizações, apenas um Sistema refere o critério do desgaste efectivo das instalações e equipamentos; os restantes utilizam quotas constantes, evidenciando que todas as empresas se regem por critérios de natureza fiscal.

Quanto ao sistema de custos utilizado, 95% das respostas referem o sistema de custeio total (*full costing*) considerando-o como o método mais adequado à especificidade do negócio. Também é de assinalar a existência de um SIM que utiliza o sistema ABC, o que revela a reduzida influência das novas técnicas nos sistemas contabilísticos dos Sistemas de RSU.

Quadro 7 – Sistemas de Custeio utilizados nos Sistemas de RSU

Sistema		Sistemas de Custeio		Total
		Custeio	ABC	
SMM	Nº	13		13
	%	100,0%		100,0%
SIM	Nº	7	1	8
	%	87,5%	12,5%	100,0%
TOTAL	Nº	20	1	21
	%	95,2%	4,8%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Outra questão centrou-se nos aspectos que condicionam a implementação de um novo sistema de custeio, referindo as respostas obtidas, principalmente dos SMM, a necessidade de uma cooperação estreita entre a área financeira e a área técnica, no sentido de processar a necessária mudança organizacional, cujos custos são considerados relevantes.

Relativamente à posição da entidade perante o sistema ABC, observa-se que nos SMM se discute a possível implementação; quanto aos SIM, tendo em conta que 55% da amostra não respondeu, existe um aparente desconhecimento da técnica ou falta de motivação em relação à adopção de novas técnicas de gestão.

Quadro 8 – Posição dos Sistemas de RSU parente o ABC

Sistema		Os Sistemas de RSU e o ABC			Total
		Não foi discutido	Discute-se a implementação	Já foi implementado	
SMM	Nº		13		13
	%		100,0%		100,0%
SIM	Nº	4		1	5
	%	80,0%		20,0%	100,0%
TOTAL	Nº	4	13	1	18
	%	22,2%	72,2%	5,6%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Em relação à utilização de custos teóricos, apenas 3 SIM fazem referência à sua utilização, sendo os seus objectivos associados à análise de desvios e à elaboração de orçamentos, sendo estabelecidos com base na actividade média dos anos anteriores e em estudos técnicos.

Como se observa deste grupo de perguntas, em geral o apuramento dos custos é feito mensalmente, não estando associado à determinação de preços de venda ou de tarifas, mas à obtenção de margens e ao controlo de custos. A imputação dos custos baseia-se em custos reais, sendo evidente a utilização de coeficientes de imputação distintos devido à especificidade das condições de exploração de cada Sistema.

5.3 Objectivos e Modelo de Contabilidade Orçamental

O terceiro grupo de questões refere-se à utilização da contabilidade orçamental, observando-se que, da totalidade da amostra, apenas um SIM não a utiliza.

Os objectivos subjacentes à contabilidade orçamental, por ordem de importância, são o facto de constituir um instrumento no processo de controlo, recolhendo 91% das opiniões, e em segundo lugar, o desenvolvimento da cultura de planeamento na globalidade dos SMM e em dois terços dos SIM. Em relação aos objectivos menos prioritários pode indicar-se o fomento da comunicação entre níveis hierárquicos e a coordenação entre áreas funcionais que recolhem quase a unanimidade das opiniões.

Pretendeu ainda estabelecer-se o grau de importância dos desvios na avaliação do desempenho, observando-se que nos SMM se considera como muito importante; pelo contrário, nos SIM as opiniões são diversas, 36% consideram importante, 37% consideram muito importante e o restante entendem como vital.

Outra pergunta importante refere-se ao conhecimento de quais os desvios calculados e qual a sua importância relativa, observando-se que todos os SMM determinam três tipos de desvios: em preços e quantidades, tesouraria e investimentos, entendidos para efeito de controlo de gestão como muito importantes.

Relativamente aos SIM, a determinação dos desvios para efeitos de controlo de gestão, em geral, considera-se entre o grau de importante e muito importante, como se observa no quadro 9. Também se observa que os três casos que consideram vital a avaliação dos desvios dos centros de custos correspondem a Sistemas que determinam periodicamente noventa desvios, cujos centros de custo coincidem com a sua estrutura organizacional; os restantes SIM determinam periodicamente entre um e doze desvios.

Quadro 9 - Importância dos desvios para efeitos de controlo nos SIM

Divergências		Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Vital	Total
Volume Preços	Nº	1	1	5			7
	%	14,3%	14,3%	71,4%			100,0%
Volume Vendas	Nº			3	4	1	8
	%			37,5%	50,0%	12,5%	100,0%
Volume Actividade	Nº			3	3	1	7
	%			42,9%	42,9%	14,3%	100,0%
Centros de Custos	Nº			2	3	3	8
	%			25,0%	37,5%	37,5%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

A concluir este grupo de questões perguntou-se qual a periodicidade do relatório dos desvios, observando-se que em 74% dos casos são analisados mensalmente, em 22% dos casos de forma trimestral e em um único caso de modo anual, pelo que se deduz que os SMM que ainda se encontram na fase de instalação não têm obrigatoriedade de elaborar o relatório de situação com maior periodicidade.

Quadro 10 – Periodicidade na determinação dos desvios

Sistema		Periodicidade dos desvios			Total
		Mensal	Trimestral	Anual	
SMM	Nº	8	5		13
	%	61,5%	38,5%		100,0%
SIM	Nº	9		1	10
	%	90,0%		10,0%	100,0%
TOTAL	Nº	17	5	1	23
	%	73,9%	21,7%	4,3%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o exposto se observa que a generalidade dos Sistemas utiliza a contabilidade orçamental, devendo-se ao facto das entidades gestoras serem tuteladas ou controladas por organismos públicos ou são empresas integradas em grupos económicos onde existe um rigoroso controlo de gestão das empresas participadas.

5.4 Objectivos e Modelo de Controlo de Gestão

O último bloco de perguntas pretendeu analisar como se encontram os Sistemas de RSU em relação ao controlo de gestão, observando-se que dois terços da amostra não utiliza o *tableaux de board*. Em relação aos SIM que o utilizam representam 73% do total, 50% utilizam-no em todos os níveis organizacionais e 37,5% utilizam-no apenas ao nível da administração e da gestão intermédia.

Quadro 11 – Sistemas de RSU que utilizam o *Tableaux de Board*

Sistema		Utilização do <i>tableaux de board</i>		Total
		Sim	Não	
SMM	Nº		13	13
	%		100,0%	100,0%
SIM	Nº	8	3	11
	%	72,7%	27,3%	100,0%
TOTAL	Nº	8	16	24
	%	33,3%	66,7%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Quanto aos indicadores de gestão utilizados e à sua importância relativa, é de referir que em relação aos indicadores financeiros (liquidez, solvência e outros), a totalidade dos SMM que responderam considera, tanto os indicadores de liquidez como os indicadores de solvência como importantes, apenas respondendo os Sistemas que se encontram em funcionamento. Em relação aos SIM, em 75% dos casos consideram os indicadores de liquidez muito importantes e também em 75% dos casos, consideram os indicadores de solvência como importantes.

Quadro 12 – Importância dos indicadores financeiros

Sistema		Indicadores de Liquidez		Indicadores de Solvência	
		Importante	Muito Importante	Importante	Muito Importante
SMM	Nº	8		8	
	%	100,0%		100,0%	
SIM	Nº	2	6	6	2
	%	25,0%	75,0%	75,0%	25,0%
TOTAL	Nº	10	6	14	2
	%	62,5%	37,5%	87,5%	12,5%

Fonte: Elaboração própria

Outro conjunto de indicadores avaliado foi os de pessoal, relativamente a aspectos de produtividade, taxa de ocupação e absentismo, tendo-se obtido uma grande percentagem de não respostas, o que indica a não aplicabilidade destes indicadores.

Deste bloco de questões se deduz que os SMM utilizam os indicadores de gestão de forma reduzida apesar de considerarem importante a obtenção de desvios, que são avaliados ao nível do controlo de gestão da holding. Em relação aos SIM, em geral utilizam o controlo de gestão como instrumento de gestão, sendo evidente que a principal utilização do *tableaux de board* se refere a aspectos financeiros.

6. CONCLUSÕES

O sector do RSU estrutura-se em dois tipos de Sistema com modelos de gestão distintos, por um lado Sistemas Multimunicipais que são dominados por uma empresa holding do Estado, sendo o seu modelo organizacional idêntico apesar da dimensão distinta dos Sistemas. Os Sistemas Intermunicipais, de propriedade das Associações de Municípios, são geridos por empresas privadas através de concessão ou contrato de prestação de serviços utilizando modelos de gestão distintos relativamente a cada Sistema.

Os resultados obtidos apontam no sentido da utilização generalizada da contabilidade de gestão, de modo articulado com a contabilidade financeira, apesar de ser realizada em departamento autónomo e organizada em centros de custos. Os principais objectivos da contabilidade de gestão são a obtenção de margens e o controlo de custos numa base mensal.

O modelo de apuramento de custos mais utilizado é o sistema de custeio total e a imputação dos custos efectuada com valores reais, sendo neste caso evidente a diferença entre os SMM e os SIM, devido à especificidade das condições do contrato de exploração.

Outro aspecto observado foi a reduzida utilização da informação da contabilidade de gestão, apesar de ser obtida de modo automatizado, isto é, elaboram-se os orçamentos, obtêm-se indicadores de gestão e determinam-se os desvios para se concluir com uma utilização muito superficial, limitada quase a aspectos financeiros.

Finalmente, observa-se alguma indiferença relativamente às novas técnicas de determinação dos custos, embora nos SMM esteja em fase de discussão a implementação do ABC de um modo integrado.

Em definitivo, este trabalho pretende estabelecer uma primeira aproximação ao estudo do modelo de contabilidade de gestão nos Sistemas

de RSU enquanto contributo no sentido da necessidade de avaliação do seu desempenho.

A principal limitação reside no facto de alguns dos Sistemas ainda se encontrarem na fase de construção das infra-estruturas, resultando na obtenção de uma elevada abstenção em algumas questões, devendo os resultados obtidos neste momento serem cruzados com novo estudo a realizar no futuro.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1994) "Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España", Asociación Española de Contabilidad y Administración, Madrid.
- CARVALHO, J. M. Matos (1998) "Temas e Tendências Actuais de Contabilidade de Gestão", Revista de Contabilidade e Comércio nº 220, pp. 759-786, 4º trimestre 1998.
- DRURY, C. – coord. (1993) "A Survey of Manangement Accounting Practices in UK Manufacturing Companies", Certified Research Report nº 32, The Chartered Association of Chartered Accountants.
- GALLEGO ALVAREZ, I. e BRIO GONZALEZ, E. (1996) "Análisis de la Contabilidad de Costes en las Grandes Empresas de Castilla y León", pp. 561-576, 5º Congreso de Economía Regional de Castilla y León.
- INE (2001) "Censos 2001 – Recenseamento Geral da População: Resultados provisórios", Instituto Nacional de Estatística, www.ine.pt
- INR (2000) "Plano de Acção para os Resíduos Sólidos Urbanos 2000 – 2006", Instituto dos Resíduos, Lisboa.
- RODRIGUES A. et al. (2001) "Estado da Contabilidade de Gestão nas PME's Portuguesas – resultados de um estudo empírico", Jornal do Técnico de Contas e da Empresa nº427, pp. 471-475, Abr 2001, Lisboa.