

ANUÁRIO FINANCEIRO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES 2003

No âmbito do projecto POCTI/CPO/58391/2004 intitulado

**A Eficiência no Uso dos Recursos Públicos e a Qualidade da Decisão Municipal
Portuguesa**

Apoio

FCT Fundação para a Ciência e a Tecnologia

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, INOVAÇÃO E ENSINO SUPERIOR

Patrocínio:

CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Apoio:

Tribunal de Contas

Agradecimentos

Os autores entendem manifestar publicamente o seu reconhecimento a um conjunto de individualidades e entidades cuja colaboração e contributo foram fundamentais para a realização deste anuário, nomeadamente:

- Presidentes e responsáveis financeiros das Câmaras Municipais
- Presidente do Tribunal de Contas, Ex.mo Sr. Conselheiro Alfredo de Sousa
- Presidente da Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), Ex.mo Sr. Domingues Azevedo

SUMÁRIO

<i>Nota Prévía</i>	4
<i>Introdução</i>	7
<i>1 – Os Municípios Portugueses</i>	9
<i>2 – Sistema Actual de Contabilidade Autárquica</i>	17
<i>3 – Estudo dos Documentos de Prestação de Contas</i>	23
3.1 – Caracterização da Amostra e Metodologia	23
3.2 – Implementação e Conformidade das Contas com o POCAL	27
3.3 – Informação Patrimonial, Económica e Financeira.....	36
3.3.1. – Balanço Patrimonial dos Municípios	36
3.3.2 – Os Resultados Económicos dos Municípios.....	52
3.3.3 – Os Resultados Financeiros dos Municípios	59
<i>4 - Conclusões e Recomendações</i>	66
<i>Anexo I - Glossário de termos contabilísticos</i>	72
<i>Anexo II - Bibliografia</i>	80

Nota Prévia

Nos últimos anos, diversos países iniciaram programas de reforma e de modernização das suas Administrações Públicas, no contexto da designada de *NPM – New Public Management* (Nova Gestão Pública) que inclui uma reforma dos sistemas de Contabilidade Pública¹. Portugal pertence a este conjunto de países e tem vindo a implementar, entre outras reformas, um novo sistema contabilístico nos diversos organismos da administração pública central, regional e local.

Tendo em conta que Portugal pertence aos países ditos de Lei Civil, onde toda a orgânica funcional é regida por leis estabelecidas em códigos, têm sido publicados diversos diplomas legais com vista a uma maior harmonização e à obtenção de mais informação da Contabilidade Pública.

A publicação da RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado (1990 e 1992), do POCP-Plano Oficial de Contabilidade Pública (1997), dos planos sectoriais que se lhe seguiram (POCAL – 1999, POC-Educação – 2000, POC-MS – 2000 e POC-ISSSS – 2002) e legislação complementar (por exemplo: CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado; Novo Classificador Económico das Despesas e Receitas Públicas; ...) representam marcos importantes na actual reforma da Contabilidade Pública portuguesa, cujo enquadramento normativo considera-se concluído com a recente publicação das resoluções relativas aos documentos a apresentar ao Tribunal de Contas.

No caso das autarquias locais, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) está a ser aplicado na grande maioria dos municípios e serviços municipalizados, apesar das grandes alterações que o mesmo implicou na estrutura organizativa e na necessidade de formação complementar do pessoal. Contudo, verifica-se ainda que, por um lado, os documentos finais estão a ser elaborados com a preocupação quase estrita de apenas

¹ Sobre resultados da reforma da Contabilidade Pública em alguns Países, ver:

- Lüder, Klaus; Jones, Rowan (2003): *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe (EURO-CIGAR)*, Frankfurt: Fachverlag Modern Wirtschaft.
- Brusca Alijarde, Isabel; Benito, B. (2002): *Panorama Internacional de la Contabilidad Pública; VII Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública*, ASEPUC, Universidade de Múrcia, Abril.
- *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.*, 2ª edición, Presentación: Juan José Rubio Guerrero Coordinador: Manuel Sánchez Rey; Ministerio de Economía y Hacienda; Instituto de Estudios Fiscales Madrid; 2004.

se cumprir a lei, independentemente da fiabilidade da informação relatada e, por outro lado, o sistema de Contabilidade de Custos, salvo raras exceções não se encontra implementado.

Passados dois anos da obrigatoriedade da aplicação do novo sistema contabilístico, entende-se oportuno iniciar a análise dos resultados da sua implementação e utilização, visando:

- Aferir o grau de implementação do POCAL, nomeadamente a conformidade com os requisitos exigidos pelo novo sistema para a prestação de contas e, com isto, comprovar a fiabilidade da informação;
- Distribuindo os municípios por “pequenos”, “médios” e “grandes”, apresentar uma estrutura agregada de um balanço, demonstração de resultados, mapas financeiros e alguns rácios, que permitam caracterizar a situação orçamental, económica, financeira e patrimonial “média” dos municípios portugueses.

É neste contexto que este grupo de docentes do ensino superior se propôs:

- Criar uma «central de contas» dos municípios (localizada no NEAPP – Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas – da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho);
- Construir uma base de dados a ser actualizada periodicamente, com informação económica, financeira e orçamental agregada dos municípios;
- Elaborar estudos académicos² e técnicos sobre a realidade contabilístico-financeira autárquica, incluindo a elaboração de um “Anuário Financeiros dos Municípios” onde são analisados e comentados os Relatórios de Gestão e Contas dos municípios e a informação patrimonial, económica, financeira e orçamental, agregada para a totalidade dos

² Ainda em fase de preparação do projecto, foram apresentados os seguintes estudos preliminares:

- CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., JORGE, S. (2004), «Local Government accounting in Portugal: how the new system can lead to misinterpretation?», *7th CIGAR Workshop*, St. Gallen – Suíça, Setembro.
- CARVALHO, J. B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. (2005), «Governmental Accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem?»; submetido a *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*;
- CARVALHO, J. B.; JORGE, S.(2005), «Governmental accounting in Portugal and the information reported in cash and accruals bases: evidence from Local Government»; submetido a *Financial Accountability and Management*;
- CARVALHO, J. B; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. (2005), «Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal: Empirical Evidence and Reasons for Non- Compliance»; *10th Biennial CIGAR Conference*, Poitiers, France
- CARVALHO, J. B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. (2005),«Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government», *28th Annual Congress of the EAA*, Göteborg, Suécia.

municípios e por grandes grupos, atendendo à dimensão (pequenos, médios e grandes municípios) medida em número de habitantes.

Dando sequência aos objectivos anteriormente referidos, é elaborado este primeiro Anuário relativo a 2003, resultante da análise das contas de 175 municípios (de um total de 308) representando 57% do universo.

Este projecto de investigação encontra-se sob a responsabilidade do Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas (NEAPP) da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho e contou com o apoio do Tribunal de Contas, o patrocínio da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) e está a ser financiado pela Fundação para a Ciência e a Tecnologia (projecto POCTI/CPO/58391/2004).

Introdução

A tomada de decisão nos municípios deve, cada vez mais, ser suportada por informação não só de carácter orçamental, de base de caixa, mas também de natureza económico-financeira e patrimonial, em base de acréscimo.

O objectivo de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da realidade económica e financeira das entidades implica que tal informação reúna um conjunto de características fundamentais, a saber:

- a) **Compreensibilidade** – A informação deve ser facilmente compreendida pelos utilizadores, pressupondo que estes têm um conhecimento razoável das actividades financeira e económica da entidade contabilística, dominam suficientemente a contabilidade e têm vontade de estudar a informação obtida com a diligência necessária.
- b) **Relevância** – A informação deve ser útil para a tomada de decisões por parte dos utilizadores, ou seja, pode influenciar decisões (económicas, sociais, políticas, ...) dos que a utilizam, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros, bem como confirmar, avaliar ou corrigir avaliações futuras. Por outro lado, a informação é materialmente relevante quando a sua omissão ou apresentação errónea influencia as decisões dos utilizadores.
- c) **Fiabilidade** – A informação é fiável quando está livre de erros, podendo os utilizadores confiar nela. Deve representar fielmente as transacções, bem como a realidade económica, financeira e patrimonial, ser imparcial e completa (dentro dos limites da importância relativa e do custo da sua obtenção).
- d) **Comparabilidade** – A informação financeira deve ser comparável no tempo e no espaço. Assim, deve permitir comparar demonstrações financeiras de municípios diferentes com idênticas características e, dentro do mesmo município, relativamente a exercícios económicos diferentes.
- e) **Oportunidade** – A informação deve ser apresentada no momento oportuno para não perder relevância.

Desta forma garante-se que a informação reunirá as condições necessárias para os fins e utilizadores a que genericamente se destina: prestação de responsabilidades (*accountability*) e

apoio à tomada de decisão por parte de utilizadores internos (órgãos deliberativo e executivo) e externos (Tribunal de Contas, Instituto Nacional de Estatística, Assembleia da República, cidadãos, financiadores, entre outros).

O presente Anuário reúne informação neste sentido, tendo sido elaborado com base em dados recolhidos das contas dos municípios portugueses obtidas, quer directamente de cada município que aderiu a este projecto (enviando para o NEAPP da Universidade do Minho a informação solicitada), quer através do Tribunal de Contas, que facultou o acesso aos documentos de prestação de contas aí depositados.

Este Anuário encontra-se organizado em quatro capítulos:

- No capítulo 1 faz-se uma apresentação geral dos municípios portugueses, abrangendo aspectos relacionados com a localização geográfica, dimensão, competências e entidades participadas;
- No capítulo 2 caracteriza-se o actual sistema de contabilidade autárquica preconizado pelo POCAL;
- O capítulo 3, mais abrangente, apresenta os resultados do estudo dos documentos de prestação de contas, sendo dividido em três secções – a primeira descrevendo a amostra e metodologia utilizadas; a segunda analisando a informação agregada sobre a implementação e conformidade das contas com os requisitos do POCAL; e a terceira apresentando informação de natureza patrimonial, económica e financeira;
- O capítulo 4 são tecidas algumas considerações finais, particularmente discutindo possíveis razões justificativas dos resultados obtidos, bem como apresentadas algumas recomendações.

Importa ainda referir que, em anexo, é fornecido um glossário de alguns termos contabilísticos utilizados neste Anuário (que se encontram sublinhados), bem como uma lista de bibliografia.

1 – Os Municípios Portugueses

O marco de referência do reconhecimento constitucional do poder local ocorre com a Revolução de 25 de Abril de 1974. Até essa data as autarquias eram mera administração desconcertada da Administração Central com poder muito limitado. Acresce ainda o facto de não lhes ser reconhecida juridicamente a expressão política e económica, não dispor de meios técnicos e humanos que lhes permitissem o desenvolvimento de actos de uma forma autónoma e organizada com impacto económico e social.

Com a Revolução de Abril e a instauração do regime democrático, a primeira Constituição da República Portuguesa, aprovada em 1976, consagra e atribui o mérito político enquanto exercício autónomo da administração pública às autarquias locais.

Três anos após a sua consagração na constituição, o município aparece pela primeira vez definido no artigo 38º da Lei nº 77/79, de 25 de Outubro “*o município é a pessoa colectiva territorial, dotada de órgãos representativos, que visa a prossecução de interesses próprios da população na respectiva circunscrição*”. É também neste diploma que pela primeira vez, são definidas as atribuições dos municípios ainda que com uma formulação muito vaga atribuindo às autarquias “*tudo o que diz respeito aos respectivos interesses*”

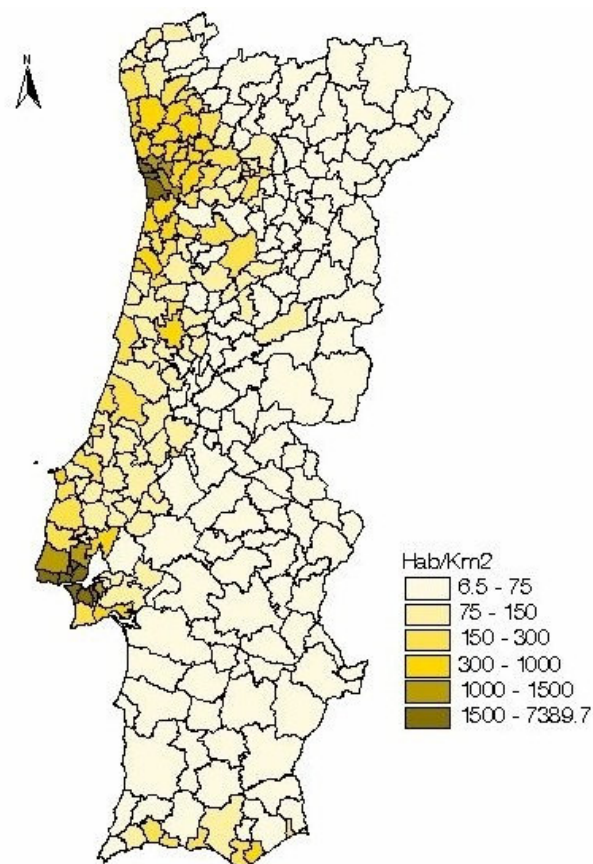
Actualmente existem em Portugal 308 municípios distribuídos da seguinte forma pelas regiões: 86 municípios no Norte, 78 municípios no Centro, 52 municípios em Lisboa e Vale do Tejo, 46 municípios no Alentejo, 16 municípios no Algarve e, ainda, 19 e 11 municípios, respectivamente, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Mapa 1 – Municípios por Regiões



Pela observação do Mapa 2, a maioria dos municípios situa-se no litoral do País, onde também está concentrada grande parte da população portuguesa.

Mapa 2- Densidade Populacional 2001, por município



Estes municípios agrupam-se em 18 distritos localizados em Portugal Continental e em Regiões Autónomas (Açores e Madeira), como podemos constatar no Quadro 1.

Quadro 1 – Caracterização dos Distritos Portugueses

Distrito	Área km ²	N.º de Municípios	População Residente (2001)	Densidade hab/km ²
Aveiro	2 808	19	713 578	254,12
Beja	10 225	14	161 211	15,77
Braga	2 673	14	831 368	311,02
Bragança	6 608	12	148 808	22,52
Castelo Branco	6 675	11	208 069	31,17
Coimbra	3 947	17	441 245	111,79
Évora	7393	14	173 408	23,46
Faro	4 960	16	395 208	79,68
Guarda	5518	14	173 716	31,48
Leiria	3 515	16	459 450	130,71
Lisboa	2 761	16	2 135 992	773,63
Portalegre	6 065	15	127 018	20,94
Porto	2 395	18	1 781 826	743,98
Santarém	6 747	21	475 344	70,45

Distrito	Área km²	N.º de Municípios	População Residente (2001)	Densidade hab/km²
Setúbal	5 064	13	788 459	155,70
Viana do Castelo	2 255	10	250 273	110,99
Vila Real	4 328	14	223 731	51,69
Viseu	5 007	24	394 927	78,87
Total (Portugal Continental)	88 944	278	9 883 631	111,12
regiões				
Açores	2 333	19	256 000	109
Madeira	797	11	243 007	292,4

O princípio constitucional da autonomia das autarquias e da descentralização da Administração Pública impôs que fosse dada devida relevância aos aspectos relativos à definição das atribuições das autarquias locais e à competência dos respectivos órgãos.

O sistema instituído pela Lei nº 77/79, de 25 de Outubro, que serviu de suporte ao funcionamento dos órgãos já democraticamente eleitos, enfermava de diversas lacunas, imperfeições técnico-jurídicas e deficiências de sistematização que importava corrigir à luz da experiência acumulada ao longo de seis anos. A própria lei previa, aliás expressamente a sua revisão até 31 de Dezembro de 1978. Todavia, tal veio a acontecer apenas em 1984 quando os municípios viram alargadas as suas atribuições de competências com a publicação do Decreto-Lei nº 100/84, de 29 de Março, definindo de forma mais alargada as atribuições das autarquias locais. O artigo 2º, nº1 estipulava que eram atribuições das autarquias locais o que dizia respeito aos interesses próprios, comuns e específicos das populações respectivas. Ainda em 1984 o Decreto-Lei 77/84, de 8 de Março veio definir que os municípios seriam responsáveis pelos investimentos públicos em diversos domínios, nomeadamente: equipamentos urbanos e rurais, saneamento básico, energia, transportes e comunicações, educação e ensino, cultura, desporto e lazer, saúde, ordenamento do território.

Em 1999 foi publicada a Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, que estabeleceu o quadro de transferências e competências para as autarquias locais, constituindo o diploma de excelência para o enquadramento do processo de descentralização. Esta lei estipula no artigo 4º que o conjunto de atribuições e competências estabelecido será progressivamente transferido para os municípios nos quatro anos subsequentes à sua entrada em vigor. Assim, esta Lei tem como princípios gerais a descentralização de poderes mediante a transferência de atribuições e

competências para as autarquias locais, e tendo por finalidade assegurar o reforço da coesão nacional e a solidariedade inter-regional bem como promover a eficiência e a eficácia da gestão pública, assegurando o direito dos administrados. Por outro lado, a descentralização administrativa assegura a concretização do princípio da subsidiariedade, devendo as atribuições e competências ser exercidas pelo nível da administração que melhor estiver colocada para as conseguir com racionalidade, eficácia e proximidade aos cidadãos.

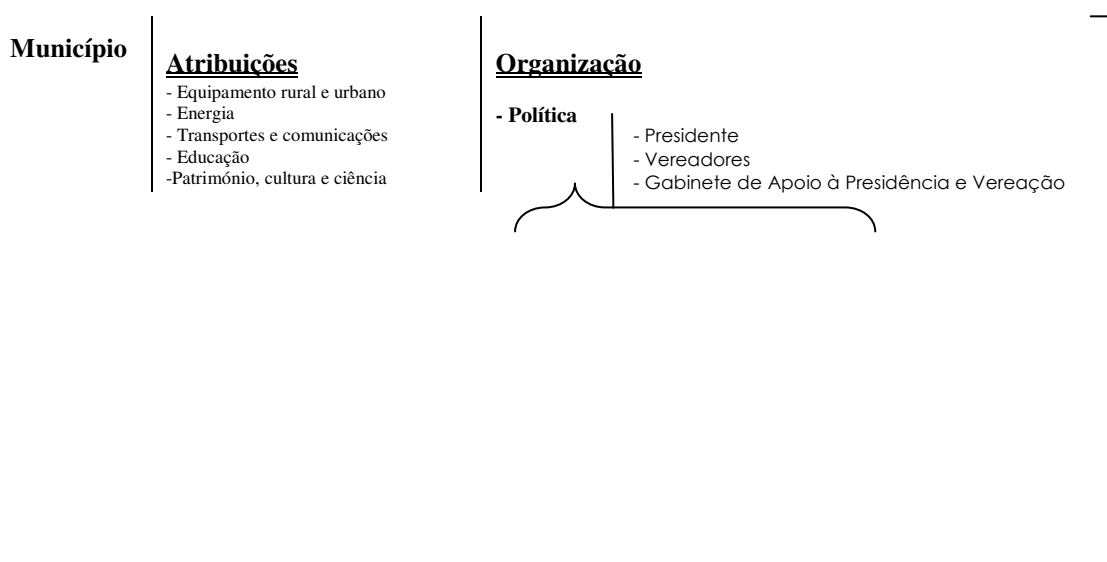
O Quadro 2 apresenta a evolução das atribuições dos municípios definida nos três diplomas publicados até à data.

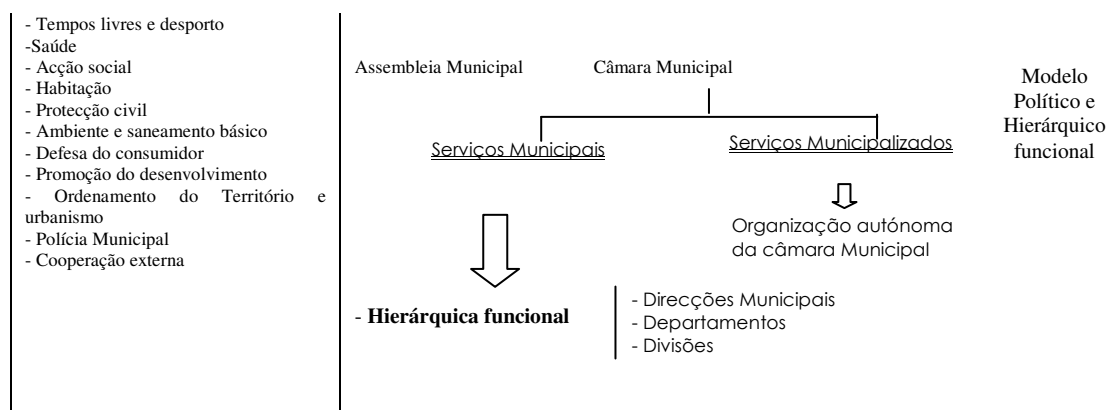
Quadro 2 - Evolução das Atribuições dos Municípios

Decreto-Lei n.º 79/77, de 25 de Outubro	Decreto –Lei n.º 100/84, de 29 de Março	Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro
<ul style="list-style-type: none"> ▪ administração de bens próprios da sua jurisdição ▪ abastecimento público ▪ cultura e assistência ▪ salubridade pública 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ administração de bens próprios e sob sua jurisdição ▪ desenvolvimento abastecimento público ▪ salubridade pública e ao saneamento básico ▪ saúde ▪ educação e ensino ▪ cultura, tempos livres e desporto ▪ defesa e protecção do meio ambiente e da qualidade de vida do respectivo agregado populacional ▪ protecção civil 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ equipamento rural e urbano ▪ energia ▪ transportes e comunicações; ▪ educação ▪ património, cultura e ciência ▪ tempos livres e desporto ▪ saúde; acção social ▪ habitação ▪ protecção civil ▪ ambiente e saneamento básico ▪ defesa do consumidor ▪ promoção do desenvolvimento ▪ ordenamento do território e urbanismo ▪ polícia municipal ▪ cooperação externa

Com o objectivo de dar cumprimento às atribuições legalmente definidas, a organização dos municípios contempla duas perspectivas – política e hierárquico-funcional – que se resumem na Figura 1.

Figura 1: Organização dos Municípios





Fonte: Fernandes, 2004

A organização, quer política quer relativa à estruturação dos serviços dos municípios está legalmente definida. Os diplomas em vigor sobre estas matérias são o Decreto-Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro (republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro) - que estabelece o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias, bem como o quadro de competências dos mesmos (actualizado pela concretização das atribuições estipuladas na Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro) - e o Decreto-Lei n.º 116/84, de 6 de Abril. Também a Carta Europeia da Autonomia Local (ratificada pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de Outubro) no seu artigo 5º refere que as autarquias locais devem poder definir as estruturas administrativas internas de que entendam dotar-se, tendo em vista adaptá-las às suas necessidades específicas, a fim de permitir uma gestão eficaz.

A crescente complexidade das atribuições dos municípios, a diversificação dos serviços exigidos pelos cidadãos, as exigências de racionalização da gestão dos serviços e equipamentos públicos, associados designadamente às necessidades de mais eficiência, eficácia, transparência e qualidade têm exigido por parte das autarquias a procura de novos modelos de gestão. Consequentemente, os responsáveis autárquicos têm diligenciado formas de concretização, procurando encontrar soluções técnicas, institucionais e financeiras inovadoras, saindo do quadro da gestão directa e adoptando, cada vez mais frequentemente, múltiplas formas de contratualização, tanto com organizações públicas como com entidades privadas e não lucrativas, incluindo as parcerias público-privadas. De facto, nos vários diplomas legais publicados desde 1975, tem-se assistido ao aumento da delegação de competências por parte dos municípios a outras entidades, com vista à prestação de serviços locais. Assim, os municípios têm delegado competências: nas empresas municipais, nas freguesias, nas associações de municípios, nas fundações e associações.

Compete à Assembleia Municipal acompanhar, com base em informação útil da Câmara, facultada em tempo oportuno, a actividade desta e os respectivos resultados, nas associações e federações de municípios, empresas, cooperativas, fundações ou outras entidades em que o município detenha alguma participação no respectivo capital social ou equiparado (artigo 53º nº 1 alínea d) da Lei 5-A/2002).

Subsequentemente, vários diplomas legais publicados nos últimos anos foram alargando a capacidade das Câmaras Municipais delegarem noutras entidades, públicas e/ou privadas, a concretização das suas atribuições.

O marco de legal de referência é, assim, constituído por várias regulamentações:

- Lei nº 58/98, de 18 de Agosto - Lei Quadro das Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais;
- Lei nº 159/99, de 14 de Setembro - Quadro de Transferência de Atribuições e Competências para as Autarquias Locais;
- Lei 169/99, de 14 de Setembro, republicada pela Lei nº 5-A/2002 de 11 de Janeiro – Quadro de Competências e Regime de Funcionamento dos Órgãos das Autarquias Locais;
- Lei nº 10/2003, de 23 de Maio – estabelece o Regime de Criação, o Quadro de Atribuições e Competências das Áreas Metropolitanas e o Funcionamento dos seus Órgãos;
- Lei nº 11/2003, de 13 de Maio - estabelece o regime de criação, o Quadro de Atribuições e Competências das Comunidades Intermunicipais de Direito Público o Funcionamento dos seus Órgãos.

De acordo com informação da Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL- Administração Local em Números), em 2001 em Portugal existiam 44 serviços municipalizados e 56 empresas municipais. Se contarmos ainda com a participação dos municípios em Associações de Municípios, em Fundações, em Escolas Profissionais e outras entidades de direito público ou privado, verificamos que estamos perante 308 “grupos autárquicos” em que o município é a designada “entidade-mãe”. Deste modo, actualmente, **as contas da Câmara Municipal não são mais que apenas uma parte do património do município cuja estrutura financeira, económica e orçamental muito depende do grau de descentralização de algumas**

atribuições, ou designadamente através da quantidade de serviços municipalizados e empresas municipais.

2 – Sistema Actual de Contabilidade Autárquica

Em Portugal, nos últimos anos, foram publicados diversos diplomas legais com vista a uma maior harmonização e à obtenção de mais informação da Contabilidade Pública.

A publicação do POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública, em 1997 (Decreto-Lei nº232/97, de 3 de Setembro) e posteriormente dos planos sectoriais: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL, em 1999; POC-Educação e POC-MS em 2001; e POCISSSS em 2002 – representam marcos importantes na actual reforma da Contabilidade Pública em Portugal, iniciada há cerca de quinze anos com a publicação da lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90 , de 20 de Fevereiro).

O Quadro 3 sumaria o enquadramento legal da reforma da gestão financeira e contabilidade pública a decorrer em Portugal, colocando-se a **negrito** aquela que, de uma forma directa ou indirecta, é aplicada às autarquias locais.

Quadro 3 – Enquadramento legal da (reforma da) gestão financeira e contabilidade pública

Ano	Legislação	Designação
1990	Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro	Lei de Bases da Contabilidade Pública
1992	Decreto-Lei nº155/92, de 28 de Julho	Regime da Administração Financeira do Estado
1997	Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP
1998	Orientação Nº 1/98 da CNCAP	Adopção do POCP; e definição de entidades piloto
	Decreto-Lei nº 68/98, de 20 de Março	Lei Orgânica da Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública
	Lei nº 42/98, de 6 de Agosto	Lei das Finanças Locais
1999	Despacho 4839 – 2ª Série, Diário da República, de 7 de Março de 1999	SATAPOCAL – Serviço de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL
	Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL e as seguintes alterações:
2000	Orientação Nº 2/2000 da CNCAP	Adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.
	Portaria nº 671/2000, de 22 de Fevereiro	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

	Portaria n° 794/2000, de 20 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC – Educação
	Portaria n° 898/2000, de 28 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POC-MS)
2001	Aviso n° 7466/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa N° 1/2001 da CNCAP (período complementar)
	Aviso n° 7467/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa N° 2/2001 da CNCAP (movimentação contabilística da conta 25- Devedores e credores pela execução do Orçamento)
	Resolução n° 4/2001, de 18 de Agosto	Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)
	Lei n° 91/2001, de 20 de Agosto	Lei do Enquadramento Orçamental
2002	Decreto-Lei n° 26/2002, de 14 de Fevereiro	Novo classificador económico das receitas e das despesas públicas
	Decreto-Lei 12/2002 de 25 de Janeiro	Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e Segurança Social
2004	Resolução n° 1/2004, de 18 de Janeiro	Instrução n° 1/2004 do Tribunal de Contas Instruções para a organização e documentação das contas das entidades do POCP, POC-Educação, POC -MS e POC-ISSSS
2005	Circular Série A N.º1314 da Direcção Geral do Orçamento	O IVA como operação não orçamental (operação de tesouraria)

No caso concreto do POCAL, com os novos sistemas exigidos (contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade de custos) pretende-se obter informação oportuna, útil e fiável e que possibilite uma maior transparência na aplicação dos (sempre) escassos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respectiva eficiência, eficácia e economia. Em particular, o novo sistema de contabilidade autárquica pretende melhorar a prestação de contas das autarquias, complementando a informação sobre a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo), que sirva de suporte para tomar decisões.

É, de facto, inegável que o POCAL implicou uma autêntica revolução para a contabilidade dos municípios, fornecendo aos responsáveis pelo controlo das actividades financeiras informação bastante, em várias perspectivas, para permitir o acompanhamento contínuo e integrado da gestão orçamental e financeira das entidades autárquicas, com conseqüente maior responsabilização dos respectivos gestores e políticos. Oferece também a possibilidade

de obter mais informação sobre a Administração Local para a Contabilidade Nacional, Estatísticas Nacionais e da União Europeia

O novo sistema preconizado pelo POCAL apresenta as seguintes **características**, que representam uma mais valia em relação ao sistema contabilístico anterior:

- Facilita a verificação do cumprimento da legalidade, da regularidade financeira e da eficácia das operações (perspectiva legal), nomeadamente ao estabelecer regras sobre a elaboração e execução do orçamento, ao definir documentos de suporte e ao exigir a definição e aplicação de um Sistema de Controlo Interno;
- Numa perspectiva orçamental, regista a execução do orçamento e determina os resultados orçamentais, (défice ou excedente) através do registo digráfico, criando contas específicas para cada fase de execução da despesa e da receita e definindo os mapas de prestação de contas, os documentos e livros de suporte;
- Numa perspectiva financeira, possibilita o controlo e o acompanhamento individualizado da situação orçamental e financeira, nomeadamente com a criação de contas para as diferentes fases da despesa e receita conjuntamente com utilização obrigatória do classificador económico, permitindo ainda a obtenção de balancetes por devedores e por credores;
- Numa perspectiva patrimonial, torna possível preparar o balanço patrimonial das entidades, reconhecendo a composição e valor do seu património, bem como a sua evolução e facilitando a inventariação, actualização e controlo dos activos fixos imobilizados;
- Possibilita a determinação dos resultados económicos em termos analíticos, evidenciando os custos e, em alguns casos, os proveitos e resultados, para cada função, bem, serviço ou actividade (perspectiva económica e de custos);
- Ao ser usada a base de acréscimo (nos sub-sistemas patrimonial e de custos) em conjunto com a base de caixa e de compromissos (no sub-sistema orçamental), permite reconhecer não apenas obrigações constituídas, direitos, pagamentos e recebimentos, mas também activos e passivos, calculando custos, proveitos e resultados económicos;
- Utiliza a digrafia em todo o sistema (embora sendo opção para a contabilidade de custos), implicando registos de débitos, créditos e saldos nas contas do Plano, melhorando a precisão, rigor e controlo da informação contabilística;

- Obriga a três subsistemas contabilísticos integrados (contabilidades patrimonial, contabilidade de custos e contabilidade orçamental), tornando possível controlar simultaneamente a execução do orçamento e a gestão económica e patrimonial, esta particularmente apoiada pelo recurso ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril) para valorar e reconhecer activos fixos operacionais e bens de domínio público.

Em resumo, o POCAL combina diferentes perspectivas para alcançar os seguintes **objectivos gerais**:

- Fornecer a informação necessária para as autarquias prepararem as contas anuais e outros documentos a apresentar aos diferentes utilizadores, nomeadamente à Assembleia Municipal e ao Tribunal de Contas;
- Fornecer a informação necessária para calcular os agregados da Contabilidade Nacional respeitantes à Administração Pública, particularmente sobre a Administração Local;
- Oferecer a informação económica e financeira requerida para tomar decisões de natureza quer política, quer de gestão;
- Melhorar a transparência na gestão dos recursos financeiros e do património que a autarquia administra ou controla.

O POCAL encontra-se já com aplicação generalizada a todos os municípios do país, facto que se deve essencialmente aos seguintes factores:

- a) Autonomia financeira e de decisão que tem facilitado a participação em acções de formação, a aquisição de serviços especializados e a aquisição de programas informáticos adequados;
- b) Criação do SATAPOCAL – Serviço de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL, cuja função é emitir pareceres relativos a pedidos de esclarecimentos solicitados pelas autarquias;
- c) Criação do FORAL – programa específico de formação para as autarquias locais e atribuição da coordenação da formação ao CEFA – Centro de Estudos de Formação Autárquica;

- d) Participação de Técnicos Oficiais de Contas no apoio à elaboração dos relatórios e contas, nomeadamente nas Juntas de Freguesia, e da Direcção da CTOC ao incluir em acções de formação temas relacionados com a Contabilidade Pública e ao criar uma Comissão específica para a Contabilidade Pública;
- e) A aprovação, desde 2001, pelo Tribunal de Contas, como órgão fiscalizador e responsável pelas auditorias externas, da Resolução nº 4/2001: “Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)”.

Não obstante, o sistema integrado de contabilidade autárquica não está ainda nesta data totalmente implementado. Desde logo o **subsistema de Contabilidade de Custos ainda não se encontra em funcionamento para a esmagadora maioria dos municípios**. Para além deste factor, nos subsistemas orçamental e patrimonial **verifica-se que existem ainda algumas lacunas relacionadas com a conformidade com os requisitos legais**, sobretudo na contabilidade patrimonial. Assim, observam-se diferentes níveis de implementação em função do cumprimento das exigências da nova estrutura normativa, que serão discutidos a seguir.

Creemos que **algumas dificuldades de implementação estão associadas a limitações ou imperfeições do novo sistema**, que entendemos também deverem aqui ser reconhecidas:

- Apesar das inúmeras contas existentes no POCAL e respectivas notas explicativas à sua movimentação, cuja finalidade é validar e facilitar a elaboração dos mapas finais de prestação de contas, ainda não se obtém, de uma forma directa, informação por classificação económica das obrigações, das autorizações de pagamento e das liquidações. De facto, pese embora as instruções da CNCAP sobre a movimentação da *Conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento*, a forma de interligação dos subsistemas patrimonial e orçamental para a execução do orçamento – em particular para a preparação do Mapa de Fluxos de Caixa – não permite o controlo das dívidas a receber e a pagar simultaneamente por devedor/credor (controlo financeiro) e por classificação económica (orçamental).
- A utilização do custeio total numa lógica de absorção na Contabilidade de Custos abarca, além dos custos de produção, custos de distribuição, administrativos e financeiros, o que não parece ser muito adequado para valorar determinados bens para serem inventariados, para os quais fará mais sentido serem considerados apenas aos custos de aquisição/produção. Para além disto, se a Lei das Finanças Locais obriga a que as tarifas e

preços dos bens ou serviços devam corresponder aos seus custos totais, terão necessariamente que cobrir uma parte de custos de ineficiência, bem como custos de sub-actividade, ou de recursos mal ou insuficientemente utilizados.

- O critério definido para a imputação dos custos indirectos (repartidos em proporção dos custos directos) cria subjectividade no cálculo do custo total dos bens/serviços e funções. Embora reconhecendo que a base e afectação escolhida é relativamente simples de aplicar, certo é que é bastante controversa, dado pressupor que todos os custos indirectos variem em função dos custos directos e exigir que todos os bens e serviços estejam, de algum modo, integrados em funções. Há, todavia, alguns custos não incorporáveis (por exemplo os extraordinários) que não estão relacionados com nenhuma função, bem ou serviço pelo que deverão ser mais correctamente considerados custos do período.
- As dificuldades inerentes às exigências de reconhecimento e valorimetria dos bens de domínio público têm tido como consequência a diversidade e subjectividade de critérios, sobretudo para a elaboração do Balanço Inicial. Por outro lado, para alguns activos, nomeadamente do Património Histórico, Artístico e Cultural, a não existência de critérios suficientemente objectivos leva a que se aplique o critério do “valor zero³”, não cumprindo com a perspectiva patrimonial. No entanto, ainda que se cumpra com a perspectiva patrimonial, esta tem-se revelado, na prática, de pouca utilidade financeira, dado que as características legais associadas aos Bens de Domínio Público (independentemente de serem mais ou menos objectivamente valorados) não permite que estes bens sejam utilizados para responder pelos passivos das autarquias.
- A prestação de contas é elaborada considerando a entidade contabilística individualizada, o que nos parece útil. No entanto, seria também de muita utilidade que essa informação fosse apresentada de uma forma consolidada, por cada “grupo autárquico” (Câmara Municipal e seus serviços municipalizados, empresas municipais e participações maioritárias em outras empresas, fundações, associações ou outras entidades). Não sendo assim, o Balanço da maioria dos municípios representa actualmente apenas uma parte do seu total valor, uma vez que não inclui os activos e passivos das outras entidades do “grupo”.

³ Este critério significa não contabilizar no balanço, registando apenas no inventário e no anexo, sem atribuir qualquer valor. Caso o bem em causa sofra uma benfeitoria ou grande reparação, nessa altura em que deverá então passar a contar no activo esse valor.

- Apesar de ser obrigatório apresentar um Relatório de Gestão este não contém um conjunto de indicadores que permita avaliar, de uma forma resumida e acessível, sobre a situação económica, financeira, orçamental e patrimonial de cada município, bem como indicadores de performance com vista à determinação da economia, eficiência e eficácia na gestão recursos autárquicos.
- A utilização da informação patrimonial e económica (base de acréscimo) tem, para a grande maioria dos utilizadores menor relevância quando comparada com a informação orçamental e financeira (base de caixa e compromissos) dado que, por um lado, apenas são exigidos documentos previsionais na óptica orçamental e, por outro lado, o desempenho dos responsáveis autárquicos ainda é essencialmente avaliado em termos político-financeiros.

3 – Estudo dos Documentos de Prestação de Contas

3.1 – Caracterização da Amostra e Metodologia

A análise que se segue é baseada numa amostra de 175 municípios, representando cerca de 57% do total da população/universo.

Dado que o universo dos municípios portugueses se caracteriza por entidades de dimensão muito diversa, condicionando quer a organização política e funcional, quer os montantes das transferências do Orçamento de Estado, optou-se por fazer uma análise com base num dos critérios definidos na Lei das Finanças Locais (Lei nº 42/98 de 6 de Agosto), o que conduziu a que os dados fossem agrupados considerando a dimensão representada pelo número de habitantes.

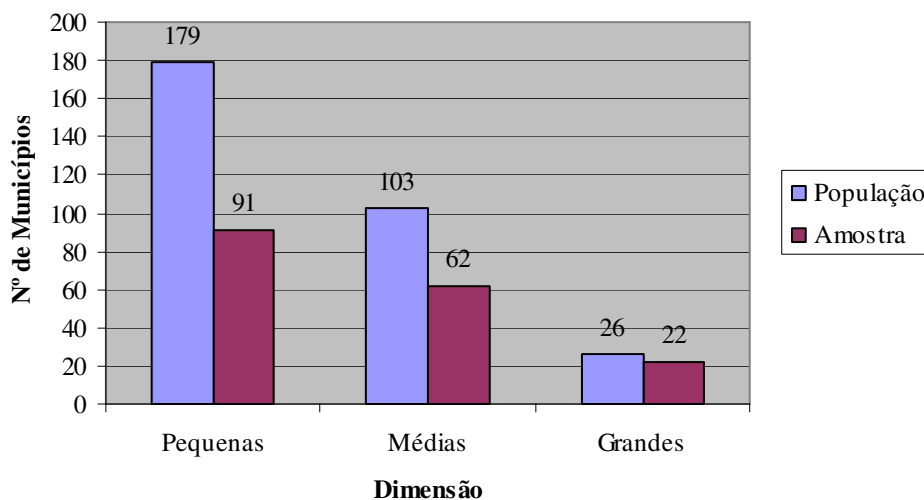
Assim, foram definidos três grupos de municípios:

- ✓ Pequenos (com população menor ou igual a 20 000 habitantes)
- ✓ Médios (com população maior que 20 000 e menor ou igual a 100 000 habitantes)
- ✓ Grandes (com população superior a 100 000 habitantes)

Uma vez que todas as entidades na população/universo tiveram a mesma probabilidade de serem seleccionadas para análise, a amostra é probabilística. Assim, desde que seja representativa do universo, poder-se-ão, a partir dos resultados da amostra, inferir conclusões para todo o universo dos municípios portugueses. O Gráfico 1 indica, considerando a dimensão dos municípios em 2003, que as entidades analisadas estão dispersas pelos três

grupos de forma aproximada à população, podendo assim concluir-se que os municípios de todo o País estão suficientemente representados na amostra.

Gráfico 1 - Representatividade da Amostra na População



O POCAL define os requisitos mínimos para a informação a ser relatada pelos municípios com vista quer à satisfação dos potenciais utilizadores quer aos objectivos gerais definidos para o novo sistema de contabilidade autárquica, que podem sumariados como:

1. Demonstrar a correcta situação orçamental;
2. Evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos; e
3. Apoiar a tomada de decisão e gestão da performance.

Neste contexto, numa primeira fase analisamos a informação contida nas contas anuais (demonstrações económico financeiras, mapas orçamentais e anexos) considerando o estabelecido no POCAL, bem como na Resolução do Tribunal de Contas (Resolução nº 4/2001), mostrando o número e percentagem de municípios, por dimensão, que cumprem com o estabelecido.

Posteriormente, tendo como objectivo determinar um ÍNDICE GLOBAL DE CONFORMIDADE com o novo sistema contabilístico, que medirá o seu grau de implementação na amostra (e consequentemente no País), comparando práticas dos municípios com normas estabelecidas, limitamos a nossa análise a um conjunto de características que consideramos fundamentais, combinando informação orçamental com as maiores inovações trazidas pelo POCAL. Foram

seleccionadas 20 características agrupadas em cinco categorias de práticas e informação, conforme evidenciado no Quadro 1.

Quadro 4 – Informação e Práticas do Novo Sistema de Contabilidade Autárquica

CATEGORIAS	PARÂMETROS
1. Contabilidade de Gestão	<ul style="list-style-type: none"> – Custos dos bens/serviços, funções e departamentos – Medição da performance (3E) – Resultados dos bens/serviços, funções e departamentos
2. Informação sobre projectos de investimento a longo prazo	-----
3. Base de Acréscimo	<ul style="list-style-type: none"> – Bens de domínio público – Imobilizado operacional – Amortizações dos bens de domínio público – Amortizações do imobilizado operacional – Proveitos diferidos – Acréscimos de custos – Provisões (ajustamentos aos activos) – Provisões para riscos e encargos (contingências) – Dívidas a receber – Passivos (curto e longo prazo)
4. Base de Caixa	<ul style="list-style-type: none"> – Execução da despesa – Execução da receita – Classificação económica – Classificação funcional – Grau de execução do orçamento
5. Informação sobre políticas contabilísticas (critérios de valorimetria, disposições derogadas, etc.)	-----

As práticas e informação apresentadas por cada município são pontuadas face aos parâmetros acima definidos, marcando 1 quando são cumpridas e 0 quando não são, considerando o máximo de 20 pontos, representando o cumprimento dos 20 parâmetros. Foi assumido que todos os itens têm a mesma importância, pelo que têm o mesmo peso no índice. Logo⁴:

$$\text{Índice} = \sum_{i=1}^m p_i$$

⁴ Para metodologia idêntica, embora num estudo sobre a harmonização internacional em Contabilidade Pública, ver, entre outros:

- Pina Martínez, V., Torres, L. (1995) 'Comparative Study of the Governmental Financial Reports in six Countries', *working-paper presented at the Vth CIGAR Conference*, Paris, May.
- Torres, L., Pina Martínez, V. (2003) 'Local Government financial reporting in the USA and Spain: a Comparative Study', *Spanish Journal of Finance and Accounting*, N.115, April, pp.153-183.

Estes autores também discutiram outras metodologias, dentro do contexto empresarial, que ponderavam cada item de forma diferente, evidenciando problemas de subjectividade associada ao estabelecimento da importância para cada item considerando diferentes utilizadores e objectivos da informação relatada.

Onde: $p=1$ se o parâmetros é cumprido; $p=0$ se o parâmetro não é cumprido; $m \leq 20$.

Consequentemente cada município irá ter um *índice de conformidade total* de 20 pontos no máximo, ao mesmo tempo que poderá ter 5 *índices de conformidade parcial* relacionados com informação sobre: contabilidade de gestão (máximo de 3); projectos de investimento (máximo de 1); base de acréscimo (máximo de 10); base de caixa (máximo de 5), e políticas contabilísticas (máximo de 1).

Daqui poder-se-á obter o **índice global de conformidade total para toda a amostra**, correspondendo à média ponderada dos índices de conformidade total para cada município. Este foi complementado por um **índice global de conformidade parcial** mostrando, para toda a amostra, quais as práticas e informação em relação às quais existe maior grau de conformidade.

Para além disto, a fim de se calcular um ÍNDICE GLOBAL DE INFORMAÇÃO, os parâmetros do Quadro 4 foram então reagrupados considerando os objectivos gerais para o novo sistema contabilístico e de relato financeiro e orçamental, acima mencionados. A intenção foi aferir o nível de interesse de cada município em relação àqueles objectivos, permitindo analisar que tipo de informação tende a ser favorecida e assim verificar o diferencial entre os objectivos e a informação realmente relatada.

Existem alguns parâmetros que foram considerados como fornecendo informação possível de ser compreendida em mais do que um objectivo. Assim, teremos 7, 14 e 5 parâmetros respectivamente para os objectivos de demonstrar a *Correcta Situação Orçamental*, relatar a *Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos* e proporcionar informação para *Gestão da Performance*, conforme mostra o Quadro 5, obtendo-se um máximo de 26 pontos.

Quadro 5 – Objectivos da Informação do Novo Sistema de Contabilidade Autárquica

OBJECTIVOS	PARÂMETROS
1. Correcta Situação Orçamental	<ul style="list-style-type: none"> – Execução da despesa – Execução da receita – Classificação económica – Classificação funcional – Grau de execução do orçamento – Passivos (curto e longo prazo) – Informação sobre projectos de investimento a longo prazo
	<ul style="list-style-type: none"> – Bens de domínio público – Imobilizado operacional – Amortizações dos bens de domínio público

OBJECTIVOS	PARÂMETROS
2. Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos	<ul style="list-style-type: none"> - Amortizações do imobilizado operacional - Proveitos diferidos - Acréscimos de custos - Provisões (activos) - Provisões para riscos e encargos (contingências) - Dívidas a receber - Passivos (curto e longo prazo) - Custos dos bens/serviços, funções e departamentos - Resultados dos bens/serviços, funções e departamentos - Informação sobre projectos de investimento a longo prazo - Informação sobre políticas contabilísticas (critérios de valorimetria, disposições derogadas etc.)
3. Tomada de Decisão e Gestão da Performance	<ul style="list-style-type: none"> - Amortizações dos bens de domínio público - Amortizações do imobilizado operacional - Custos dos bens/serviços, funções e departamentos - Medição da performance (3E) - Resultados dos bens/serviços, funções e departamentos

O índice de informação para cada objectivo é calculado nos mesmos termos que o índice de conformidade definido acima, mas para o propósito desta análise é particularmente importante a conformidade relativa por município e por objectivo. Considerando quatro intervalos (quartis) mede-se então que objectivo é particularmente privilegiado pela maioria dos entidades.

Finalmente importa ainda reconhecer aqui que, não obstante a sua praticabilidade e utilidade na comparação de práticas com normas e assim balanceando a implementação na prática com os requisitos, os índices são representações simplificadas da realidade. Portanto, a sua interpretação deve ser feita de forma cuidada.

3.2 – Implementação e Conformidade das Contas com o POCAL

No Quadro 6 apresentam-se dados sobre o cumprimento de alguns dos principais requisitos do relato financeiro do POCAL, nomeadamente considerando as componentes das demonstrações orçamentais, económicas e financeiras.

Quadro 6 – Informação do Relato Financeiro – POCAL

TIPO DE INFORMAÇÃO E DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	Total		Pequenas		Médias		Grandes	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
		175	100%	91	100%	62	100	22
Balanço:	169	97%	87	96%	61	98%	21	95%

TIPO DE INFORMAÇÃO E DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	Total		Pequenas		Médias		Grandes	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
	175	100%	91	100%	62	100	22	100
Bens de Domínio Público	164	94%	86	95%	59	95%	19	86%
Bens de Domínio Público superiores a 20% do Activo	116	66%	69	76%	48	77%	10	45%
Amortizações Acumuladas	150	86%	74	81%	59	95%	17	77%
Passivo: Proveitos diferidos	137	78%	63	69%	57	92%	17	77%
Passivo: Acréscimos de Custos	90	51%	40	44%	40	65%	10	46%
Activo: Custos diferidos	94	54%	46	50%	37	60%	11	50%
Activo: Acréscimo de proveitos	51	29%	24	26%	22	35%	5	23%
Demonstração de Resultados:	169	97%	87	96%	61	98%	21	96%
Resultado líquido positivo	137	78%	66	72%	52	84%	19	86%
Resultado líquido positivo superior a 20% dos Proveitos	69	39%	24	26%	24	39%	8	36%
Resultado líquido negativo	32	18%	21	23%	9	15%	2	9%
Amortizações do Exercício	150	86%	74	81%	59	95%	17	77%
Mapas de Execução Orçamental:								
Mapa de Fluxos de Caixa	175	100%	91	100%	62	100%	22	100%
Mapa de controlo orçamental da receita	175	100%	91	100%	62	100%	22	100%
Mapa de controlo orçamental da despesa	175	100%	91	100%	62	100%	22	100%
Execução do plano plurianual de investimentos	111	63%	57	63%	40	65%	15	68%
Anexos:								
Caracterização da entidade								
Estrutura Organizacional	105	60%	58	64%	37	60%	10	46%
Descrição das Actividades	72	41%	38	42%	26	42%	8	36%
Recursos Humanos	44	25%	22	24%	18	29%	4	18%
Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados								
Derrogação de disposições	24	24%	14	15%	6	10%	4	18%
Crítérios de valorimetria	75	43%	38	42%	30	48%	8	36%
Movimentos no activo imobilizado	150	86%	74	81%	59	95%	17	77%
Reavaliações	151	86%	79	87%	58	94%	20	91%
Imobilizações em poder de terceiros, implantadas em propriedade alheia e reversíveis	20	11%	13	14%	5	8%	2	10%
Bens em regime de locação financeira	33	19%	19	21%	10	16%	4	18%
Bens não inventariados	43	26%	23	25%	17	27%	3	14%
Bens de domínio público não amortizáveis	27	15%	14	15%	12	19%	1	5%
Mapa de entidades participadas	54	31%	31	34%	18	29%	5	23%
Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria	4	0%	3	3%	2	3%	1	5%
Dívidas de cobrança duvidosa	33	19%	15	16%	15	24%	3	14%
Contas de Ordem	85	59%	48	53%	33	53%	4	18%
Mapa de provisões	30	17%	14	15%	12	19%	4	18%
Movimentos nas contas da classe 5	49	28%	29	32%	16	26%	4	18%
Demonstração do custo da mercadoria vendida e matéria consumida (inventário intermitente)	56	32%	35	38%	17	27%	4	18%
Demonstração da variação da produção	15	9%	9	10%	5	8%	1	5%
Demonstração de Resultados financeiros	83	47%	48	53%	29	47%	6	26%
Demonstração de Resultados extraordinários	84	48%	49	54%	29	47%	6	27%

TIPO DE INFORMAÇÃO E DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	Total		Pequenas		Médias		Grandes	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
	175	100%	91	100%	62	100	22	100
Notas à execução orçamental e respectiva execução								
Modificações Orçamentais	41	23%	22	24%	16	26%	4	18%
Modificações ao Plano Plurianual de Investimentos	26	15%	12	13%	11	18%	3	14%
Subsídios e transferências concedidos	92	53%	54	59%	33	53%	9	41%
Subsídios e transferências obtidos	82	47%	45	49%	33	53%	10	45%
Dívidas a curto prazo	12	7%	5	5%	3	5%	1	5%
Dívidas a médio e longo prazo	128	73%	65	71%	46	74%	17	77%
Relatório de Gestão	135	77%	73	80%	49	79%	13	59%

Os resultados evidenciados merecem-nos os seguintes comentários:

1. A grande maioria das entidades elabora o Balanço e a Demonstração de Resultados, independentemente de serem grandes, médias ou pequenas, pelo que a dimensão não parece ser um factor condicionador deste aspecto.
2. Apesar do referido em 1, constata-se que em relação a alguns elementos centrais daqueles mapas, a percentagem de apresentação é consideravelmente mais reduzida nos grandes municípios.
3. O Balanço e a Demonstração de Resultados são os mapas mais visíveis nos documentos de prestação de contas relativos à situação patrimonial e económica, respectivamente. Para que esses documentos apresentem a imagem verdadeira e apropriada daquela situação, o POCAL estabelece critérios de reconhecimento e valorimetria, bem como princípios contabilísticos, de forma a que a informação neles relatada seja comparável quer entre entidades quer, para a mesma entidade, entre diversos exercícios económicos. Alguns daqueles critérios ou princípios são relativamente mais importantes e o seu não cumprimento pode alterar significativamente a estrutura do Balanço (situação financeira e patrimonial) e dos Resultados (situação económica). Casos a destacar são: a identificação, valorimetria e registo no Activo dos Bens de Domínio Público (que, como veremos, representam, em média cerca de 38% do Activo); a contabilização dos subsídios ou transferências destinados a investimentos específicos (receitas consignadas) como “Proveitos diferidos” (que, como veremos, representam, em média cerca de 27% do Passivo); as amortizações do exercício relativas ao Imobilizado Corpóreo e aos Bens de Domínio Público (que, como veremos, representam, em média cerca de 11% do total dos custos).

4. Assim, há que considerar então que, apresentar um Balanço e uma Demonstração de Resultados cumprindo as regras e os princípios contabilísticos geralmente aceites, implica que incluam obrigatoriamente:

- ✓ No Activo, os Bens de Domínio Público que, à data, o município possui ou administra;
- ✓ No Passivo, os Proveitos Diferidos relativos aos subsídios e transferências consignadas recebidas destinadas a investimentos específicos;
- ✓ No Activo, as Amortizações Acumuladas de Imobilizado Corpóreo e de Bens de Domínio Público;
- ✓ Na Demonstração de Resultados, as Amortizações do Exercício.

Consequentemente, pelos valores do Quadro 7, podemos afirmar que apenas 57,7% dos municípios (101 em 175) cumprem minimamente com os requisitos de informação relevante nas demonstrações contabilísticas, em particular no que se refere à informação patrimonial e económica incluída no Balanço e na Demonstração de Resultados. De facto, das 175 contas analisadas:

- a) 26 informam sobre as Amortizações do Exercício e Proveitos Diferidos, mas não têm no Activo o valor dos Bens de Domínio Público ou apresentam apenas um valor ainda muito reduzido (inferior a 20% do Activo Total);
- b) 17 informam sobre as Amortizações do Exercício e os Bens de Domínio Público, mas não apresentam no Passivo os Proveitos Diferidos;
- c) 6 informam sobre os Bens de Domínio Público e os Proveitos Diferidos, mas não registam as Amortizações do Exercício;
- d) 5 informam sobre as Amortizações do Exercício, mas não apresentam Bens de Domínio Público no Activo nem Proveitos Diferidos no Passivo;
- e) 5 informam sobre os Proveitos Diferidos, mas não apresentam Bens de Domínio Público no Activo nem Amortizações do Exercício;
- f) 2 informam sobre os Bens de Domínio Público, mas não registam as Amortizações do Exercício nem os Proveitos Diferidos no Passivo;
- g) 13 não apresentam os valores dos Bens de Domínio Público, nem as Amortizações do Exercício e tão pouco os Proveitos Diferidos.

Em resumo, 74 municípios (42,3%) não relatam os principais itens das demonstrações contabilísticas, conforme assinalado a **sombreado** no quadro seguinte.

Quadro 7 – Principais itens não relatados no Balanço e Demonstração de Resultados

Itens Não Relatados	Bens de Domínio Público (BDP)	Proveitos Diferidos (PD)	Amortizações do Exercício (AE)	BDP + PD + AE	TOTAL EM LINHA
Bens de Domínio Público	26 (a)	5 (d)	5 (e)	13 (g)	49
Proveitos diferidos	5 (d)	17 (b)	2 (f)	13 (g)	37
Amortizações do Exercício	5 (e)	2 (f)	6 (c)	13 (g)	26

Pode ainda verificar-se, pelos valores dos totais em linha, que o **não reconhecimento dos Bens de Domínio Público no Activo é a principal lacuna na informação relatada nas demonstrações contabilísticas** no que se refere à informação patrimonial e económica, correspondendo a 49 entidades em 175 (28%). Já no que diz respeito aos Proveitos Diferidos e às Amortizações do Exercício, as percentagens de entidades que não informam são respectivamente 21% (37 entidades) e 15% (26 entidades), pondo em causa a aplicação do princípio do acréscimo num número considerável dos municípios analisados.

No entanto, de forma a aferir o nível de conformidade com o novo sistema de contabilidade autárquica, não é suficiente analisar as demonstrações contabilísticas. É, pois, importante estender a análise a fim de abarcar também outras categorias de práticas e informação que o novo sistema requer que sejam concretizadas pelos municípios. Desta forma, tendo em conta as categorias e parâmetros apresentados no Quadro 4, os Quadro 8 e Gráfico 2 sintetizam a conformidade de todos os municípios na amostra com o máximo de 20 parâmetros considerados.

Quadro 8 – Conformidade Total

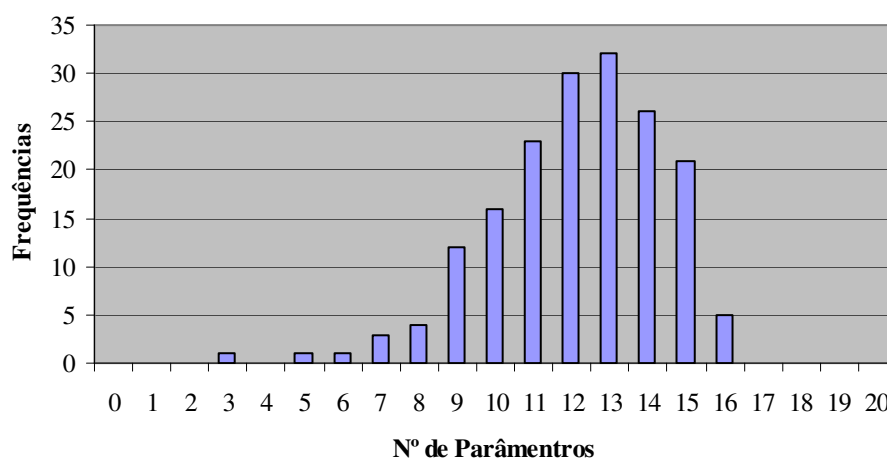
Nº de Parâmetros	Frequências
0	0
1	0
2	0
3	1
4	0
5	1
6	1
7	3
8	4
9	12

Nº de Parâmetros	Frequências
10	16
11	23
12	30
13	32
14	26
15	21
16	5
17	0
18	0
19	0
20	0
Índice Global de Conformidade (Média Ponderada)	12,13
%	60,66%
Moda	13

A análise do quadro anterior permite-nos retirar importantes conclusões:

- A maioria das entidades cumpre com um número de parâmetros que varia entre 8 e 16;
- O número de parâmetros mais frequente (moda) é 13, correspondendo a 32 municípios que cumprem com 13 dos requisitos analisados;
- O ÍNDICE GLOBAL DE CONFORMIDADE TOTAL (média ponderada) significa que, em média, todos os municípios analisados satisfazem 12 dos 20 parâmetros considerados;
- Por conseguinte, é possível aferir que o **nível médio de conformidade com o novo sistema, da amostra, e consequentemente de todos os municípios no País, é de cerca e 61%**. Em nosso entender, esta percentagem corresponde ao nível médio de implementação do POCAL em 2003.

Gráfico 2 - Conformidade Total



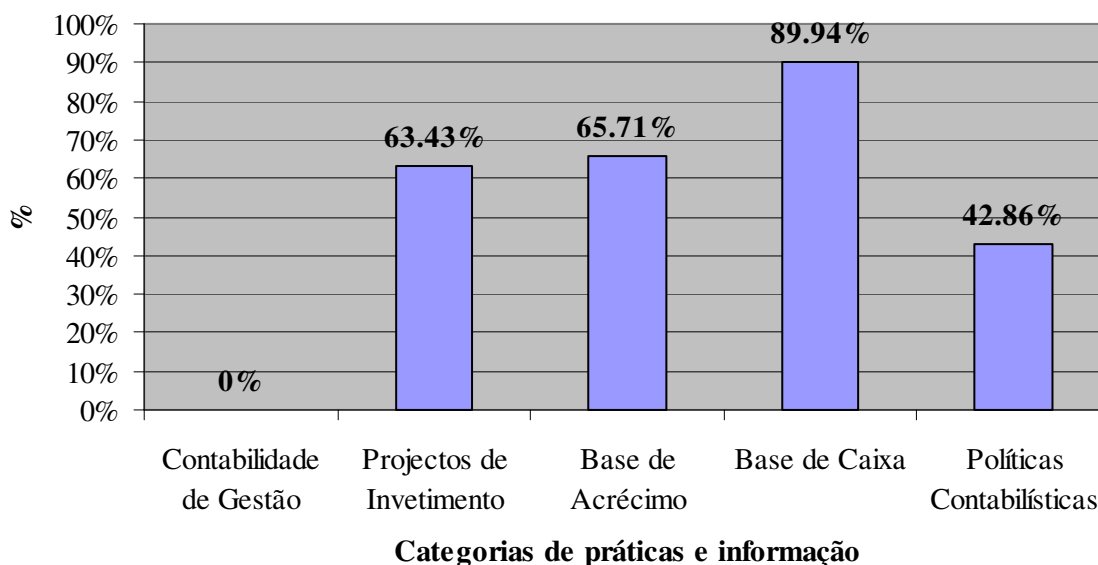
Por outro lado, também é interessante analisar a conformidade de práticas e informação oferecidas por todos os municípios da amostra considerando as categorias de parâmetros, i.e.,

o que designámos de *conformidade parcial*, permitindo assim avaliar em relação a qual das categorias existe maior conformidade.

Quadro 9 – Conformidade Parcial

Nº de Parâmetros por Categoria	Frequências
Contabilidade de Gestão	
0	175
1	0
2	0
3	0
Média Ponderada	0 (0%)
Projectos de Investimento	
0	64
1	111
Média Ponderada	0,6343 (63,43%)
Base de Acréscimo	
0	1
1	2
2	1
3	3
4	8
5	22
6	44
7	39
8	37
9	18
10	0
Média Ponderada	6,571 (65,71%)
Base de Caixa	
0	0
1	0
2	0
3	12
4	64
5	99
Média Ponderada	4,497 (89,94%)
Políticas Contabilísticas	
0	100
1	75
Média Ponderada	0,4286 (42,86%)

Combinando o Quadro 9 com o Gráfico 3, pode concluir-se que a conformidade é maior nos parâmetros respeitantes às práticas e informação em base de caixa, em relação às quais todos os municípios, em média, cumprem 4,5 parâmetros em 5, correspondendo a cerca de 90%. O nível de conformidade com as práticas e informação em base de acréscimo é de cerca de 66% (todos os municípios, em média, cumprem 6,6 em 10 parâmetros). A pior categoria é Contabilidade de Gestão com 0%, significando que os municípios ainda não satisfazem as práticas de informação de Contabilidade de Gestão analisadas, embora estas sejam requeridas pelo POCAL.

Gráfico 3 - Conformidade Parcial

Um segundo aspecto a ser aqui analisado é um índice de informação, aferindo se as práticas e informação realmente facilitadas pelos municípios na implementação do POCAL permitem alcançar os objectivos gerais inicialmente estabelecidos, nomeadamente: demonstrar a correcta situação orçamental; evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos; e, apoiar a tomada de decisão e gestão da performance. O Quadro 10 sumaria os resultados com base na informação reagrupada conforme o Quadro 5.

Quadro 10 – Índice de Informação por Objectivos

Intervalos (% de parâmetros)	Situação Orçamental		Situação Económico- Financeira		Gestão da Performance	
	Nº de Municípios	%	Nº de Municípios	%	Nº de Municípios	%
<= 25%	0	0%	6	3%	91	52%
>25% <=50%	1	1%	73	42%	84	48%
>50% <=75%	63	36%	88	50%	0	0%
>75%	111	63%	8	5%	0	0%
Total	175	100%	175	100%	175	100%

A análise deste quadro conjugada com o Gráfico 4 permite concluir que a maioria das entidades apresenta maior percentagem de conformidade com os parâmetros considerados para o objectivo *Demonstrar a Correcta Situação Orçamental*. Em particular, 99% dos

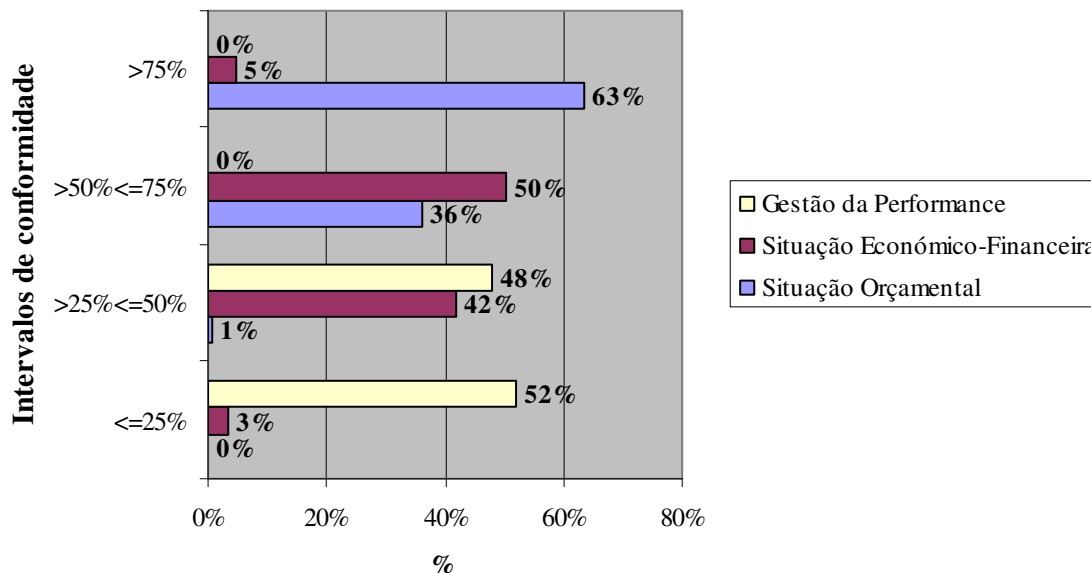
municípios da amostra satisfazem mais de metade dos itens considerados dentro daquele objectivo, enquanto 63% cumprem com mais de 75%.

No que respeita ao objectivo *Evidenciar a Imagem Verdadeira e Adequada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos*, há uma maior concentração de municípios nos intervalos medianos: 92% cumprem com uma percentagem de parâmetros que varia entre 25% e 75%.

No que respeita ao propósito de *Apoiar a Tomada de Decisão e Gestão da Performance*, todos os municípios cumprem com menos de metade dos requisitos, sendo que a maioria cumpre menos de 25%. Além disto, pôde observar-se que os parâmetros que não são cumpridos relacionam-se com práticas de Contabilidade de Gestão as quais, conforme os Quadro 9 e Gráfico 3, apresentam um nível de conformidade de 0%.

Consequentemente, podemos dizer que existe um diferencial ainda significativo entre o que os municípios estão realmente a fazer ao implementarem o novo sistema de contabilidade autárquica preconizado pelo POCAL e os propósitos inicialmente estabelecidos.

Gráfico 4 - Índice de Informação



Da análise anterior poderão ser sintetizadas as seguintes conclusões:

- Apesar da grande maioria das entidades analisadas prepararem Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo, apenas 57,7% cumprem minimamente com os requisitos de informação relevante neles relatada, em particular no que se refere à informação respeitante a: Bens de Domínio Público reconhecidos no Activo; Proventos Diferidos dos subsídios e transferências consignados reconhecidos no Passivo; Amortizações

- Acumuladas de Imobilizado Corpóreo e de Bens de Domínio Público no Activo; e Amortizações do Exercício na Demonstração de Resultados;
- A principal lacuna na informação relatada nas demonstrações contabilísticas, no que se refere à informação patrimonial e económica, respeita ao reconhecimento do Bens de Domínio Público, não relatados por 28% das entidades;
 - A base de acréscimo também não é correctamente aplicada num número significativo de municípios, já que 21% não reconhecem Proveitos Diferidos relacionados com subsídios e transferências consignados e 15% não registam Amortizações do Exercício;
 - Da análise do nível de conformidade com o POCAL em geral, considerando diferentes categorias de práticas e informação que o novo sistema de contabilidade autárquica requer (e não apenas as demonstrações contabilísticas) obteve-se um nível médio de implementação de apenas 61%, correspondendo ao seu nível de implementação global no país;
 - Analisando a conformidade parcial, observou-se que esta é maior para as práticas e informação em base de caixa (90%), seguida das em base de acréscimo (66%), projectos de investimento (63%) e políticas contabilísticas (43%) respectivamente. Não existe conformidade com práticas e informação de Contabilidade de Gestão;
 - No que respeita às práticas e informação facilitadas para atingir os objectivos gerais do novo sistema, existe uma preferência clara pela maioria dos municípios para cumprirem com parâmetros relacionados com a *Demonstração da Correcta Situação Orçamental* (a informação orçamental continua a ser prioritária); o segundo objectivo a ser favorecido é *Evidenciar a Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos* e o preterido é *Apoiar a Tomada de Decisão e Gestão da Performance*.

3.3 – Informação Patrimonial, Económica e Financeira

Dos municípios que constituem a amostra, como referimos em 3.2 foram seleccionados 101 dado que os restantes (74) não apresentavam um Balanço com os requisitos que consideramos essenciais para que o mesmo represente a imagem verdadeira da situação patrimonial e económica do município, nomeadamente: não incluírem os Bens de Domínio Público; não reflectirem as amortizações de imobilizado; não reconhecerem no Balanço os proveitos diferidos. Assim, a informação apresentada e analisada nos pontos 3.3.1 e 3.3.2 e 3.3.3 desta secção apenas foram considerados os 101 municípios que cumprem, no nosso entender, com os requisitos mínimos.

3.3.1. – Balanço Patrimonial dos Municípios

Do Balanço de um município pode ser obtida diversa informação patrimonial, económica e financeira, nomeadamente:

- a) Elementos do Activo, que se dividem em cinco grandes grupos:

- I. O Imobilizado ou Activo Fixo (Investimentos Financeiros, Imobilizado Corpóreo, Imobilizado Incorpóreo, os Bens de Domínio Público e o Património Histórico, Artístico e Cultural);
 - II. As existências de bens (materiais, mercadorias ou produtos) destinados ao consumo ou à venda;
 - III. As dívidas a receber de clientes, contribuintes, utentes, Estado ou outros devedores;
 - IV. As disponibilidades em Instituições Financeiras ou em Caixa;
 - V. Os custos diferidos (isto é, despesas já assumidas mas que na óptica do acréscimo devem ser imputadas total ou a parcialmente a exercícios futuros) e os acréscimos de proveitos (referentes a proveitos que devem ser considerados no exercício mas em relação aos quais, até ao fecho de contas ainda não existe documento comprovativo que fundamente a sua liquidação e cobrança).
- b) Elementos do Passivo (ou fundos alheios) que são divididos em três grandes grupos:
- I. As dívidas a pagar (a fornecedores, à banca, ao Estado,...);
 - II. As provisões para riscos e encargos, evidenciando responsabilidades cuja ocorrência é quase certa, sendo incerto o montante e momento de exigibilidade;
 - III. Os proveitos diferidos (isto é, valores recebidos, nomeadamente transferências e subsídios de capital destinados a investimentos específicos) e que de acordo com o POCAL são uma receita do exercício cujo proveito deve ser diferido durante o período de vida útil do bem a financiar. Devem ainda estar no passivo, acréscimos de custos, referentes a custos do mas, que em relação aos quais, até ao fecho das contas não existe documento comprovativo do credor fundamentando a sua exigibilidade. Também se refere a encargos com férias a pagar em exercícios seguintes, mas cujo custo deve ser já considerado no exercício corrente.
- c) A composição e evolução dos **fundos próprios** (também designado por Capital Próprio ou Património Líquido) considera dois grandes grupos:
- I. O Fundo Patrimonial Inicial (isto é, a diferença entre o Activo e o Passivo no momento da elaboração do primeiro Balanço);

- II. Os fundos próprios adquiridos (em geral provenientes dos Resultados Líquidos dos diferentes exercícios e de subsídios destinados a investimentos em bens não sujeitos a desvalorização, ou seja que não são objecto de amortizações anuais).

Nos gráficos de 5 a 8 apresenta-se a estrutura média do Balanço dos municípios, global e por dimensão (pequenas, médias e grandes).

Gráfico 5 – Estrutura do Balanço – Global

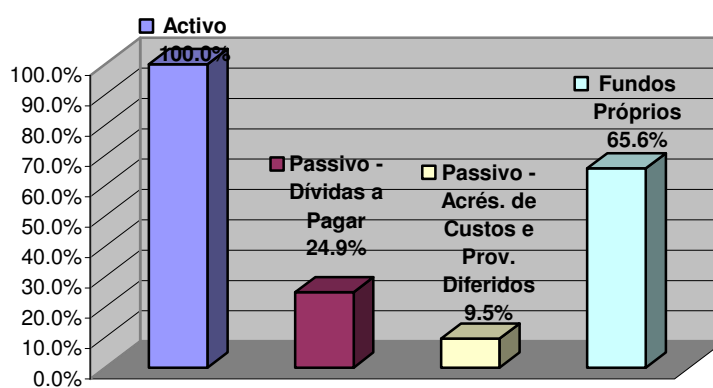


Gráfico 6 - Estrutura do Balanço - Pequena dimensão

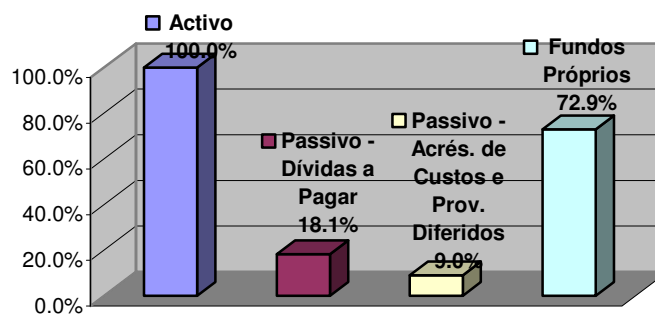


Gráfico 7 - Estrutura do Balanço - Média dimensão

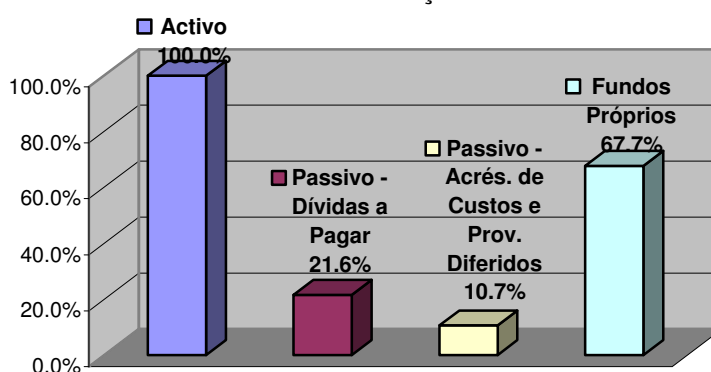
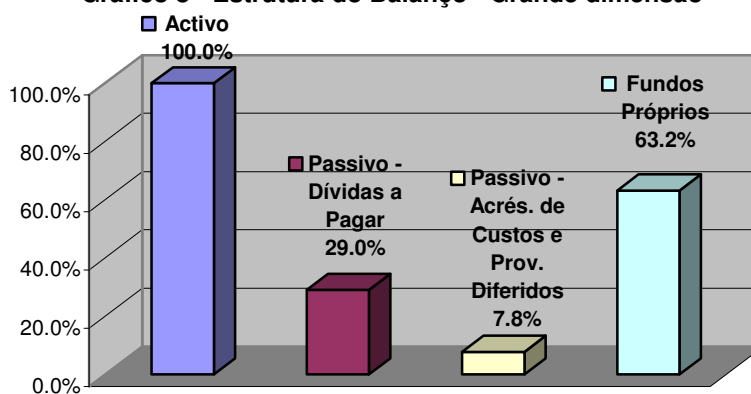


Gráfico 8 - Estrutura do Balanço - Grande dimensão



Relativamente à estrutura e composição média do Balanço, podem tecer-se os seguintes comentários gerais.

ACTIVO:

- a) As regras da nova Contabilidade Pública obrigam a incluir no Balanço os Bens de Domínio Público, integrando também o Património Histórico, Artístico e Cultural, tendo como objectivo que este mapa contabilístico evidencie o valor total do património do município. No entanto, tem como limitação o facto de se incluir no balanço bens que não têm valor de mercado e que não podem ser alienados. Esta situação tem como inconvenientes para além da dificuldade na interpretação das componentes do Balanço numa óptica económico-financeira, a grande dificuldade e subjectividade na atribuição de um valor actual, em especial nos bens já existentes e nos bens doados à autarquia e, por consequência o não cumprimento de algumas características da informação contabilística, nomeadamente a imagem fiel, a comparabilidade; e a objectividade. Aliás, como referimos, mais de 28% das entidades ainda não reflectem no Balanço a totalidade ou grande parte dos Bens de

Domínio Público. Por outro lado, nas entidades que os avaliaram e os reflectiram no Activo, os Bens do Domínio Público, representam em média 38% do valor Activo total.

Do exposto, somos de opinião que **seria mais vantajosa a alternativa de apresentar além do Balanço Patrimonial um Balanço Financeiro, ou em alternativa elaborar apenas um Balanço Financeiro** apresentando em anexo às demonstrações contabilísticas a informação dos Bens de Domínio Público e do Património Histórico, Artístico e Cultural.

- b) As **existências** representam um valor muito pouco significativo na estrutura média do Balanço dos municípios (entre 0% e 8%, numa média de 0,42% do Activo total). De referir ainda que nenhuma das entidades analisadas criou provisões para depreciação de existências (ou, numa linguagem mais recente, efectuou “ajustamentos ao Activo”). Esta situação pode ter duas justificações: I) o valor de mercado dos bens existentes é superior ao valor de aquisição ou produção; II) A entidade não se preocupa com a criação de provisões (ou ajustamentos) possivelmente pela reduzida importância desses ajustamentos na estrutura dos custos (em obediência ao princípio da importância relativa).

Para a obtenção de informação do valor das existências produzidas pela própria entidade será fundamental a implementação do sistema de contabilidade de custos e o preenchimento da Ficha I11-Existências⁵, situação que actualmente se verifica em muito poucos municípios.

- c) As **dívidas a receber** estão, por regra, subvalorizadas. Esta situação deve-se ao facto de muitos municípios ainda reconhecerem as receitas apenas no momento da cobrança (base de caixa) justificada essencialmente por dois factores: até à aplicação do POCAL era a prática utilizada; para além disto, grande parte dos impostos directos é liquidada e cobrada pelas Repartições de Finanças havendo dificuldade e desconhecimento por parte do município na obtenção da informação das importâncias liquidadas não cobradas.

Da análise das contas dos municípios (Mapa de Controlo Orçamental da Receita) verifica-se ainda a existência de um valor muito reduzido ou nulo de liquidações por cobrar nas seguintes receitas:

- Rendimentos de Propriedade;

⁵ Esta ficha I.11 é utilizada na gestão de todos os tipos de stocks da autarquia.

- Outras Receitas Correntes;
- Activos Financeiros;
- Outras Receitas de Capital.

Do exposto, conclui-se que o princípio da especialização dos exercícios nas receitas ainda é pouco aplicado.

- d) As **disponibilidades** são a componente do Activo com menor subjectividade dado que representa essencialmente o verdadeiro valor dos saldos em caixa e instituições financeiras. As disponibilidades, de acordo com a análise às contas das autarquias, situam-se entre 1,9% e 29% do total do Activo, numa média nacional de 2,2% do Activo. De salientar ainda que em 2003 as disponibilidades diminuíram 1% em relação a 2002.

A interpretação do valor das disponibilidades num município deverá ser efectuada com cuidado dado que o valor das mesmas inclui, para além das verdadeiras disponibilidades “reais” outras designadamente as operações de tesouraria (cauções em bancos de fornecedores ou clientes; impostos retidos a entregar ao Estado; etc.) que representam cobranças para terceiros, não constituindo, deste modo, disponibilidades da entidade. Por outro lado, algumas das verdadeiras disponibilidades podem estar consignadas a projectos específicos. Deste modo, parece-nos que seria mais útil um desdobramento das disponibilidades em:

- Disponibilidades gerais;
- Disponibilidades de Operações de Tesouraria;
- Disponibilidades consignadas.

Do exposto, é de toda a utilidade que a leitura do valor das disponibilidades seja efectuada em simultâneo com a informação obtida do Mapa de Fluxos de Caixa, o que separa as disponibilidades em orçamentais e referentes a Operações de Tesouraria.

- e) Os **custos diferidos**, de acordo com o POCAL, compreendem as obrigações constituídas, mas cujo reconhecimento como custo deve ser diferido para exercícios seguintes. São normalmente considerados nesta conta as rendas pagas adiantadamente, despesas de conservação plurianual, seguros que envolvem meses

relativos a exercícios económicos diferentes, etc. De salientar que 54% dos municípios analisados incluem custos diferidos no seu activo (Quadro 6).

Os **acréscimos de proveitos** são proveitos a reconhecer neste exercício ainda que não tenham documentação vinculativa. Consequentemente, a liquidação e cobrança será obtida e reconhecida em exercícios posteriores. Como exemplos de proveitos a incluir nesta conta, temos os juros de aplicações de tesouraria que se vencem em exercícios seguintes, subsídios para formação (por exemplo FORAL) a receber, etc. De salientar que nas contas dos municípios analisados, apenas 29% incluem acréscimos de proveitos no seu activo.

Nos Gráficos de 9 a 12 apresenta-se a estrutura média do Activo dos municípios, global e por dimensão. Refira-se que, comparando a estrutura do Activo dos municípios de pequena, média e grande dimensão, verifica-se que o peso dos Bens de Domínio Público no Activo é maior quanto menor for a dimensão do município, pois como podemos observar nos gráficos seguintes, nos municípios de pequena dimensão o Bens de Domínio Público representam 57,54% do Activo (Gráfico 10), enquanto nos de média dimensão representam 44,87% (Gráfico 11) e nos municípios de grande dimensão representa apenas 25,55% (Gráfico 12) do Activo. Estas diferenças podem ser justificadas pelo facto dos municípios de grande dimensão administrarem mais Bens de Domínio Público e Património Histórico, Artístico e Cultural havendo assim mais dificuldade na sua inventariação e valoração. Por outro lado, situação inversa verifica-se em relação ao Imobilizado Operacional, dado que o peso no Activo dos municípios de pequena dimensão é de 39%, nos municípios de média dimensão aumenta para 50% do Activo, e, nos municípios de grande dimensão o seu peso atinge 68% do Activo total.

Gráfico 9 - Estrutura do Activo - Global

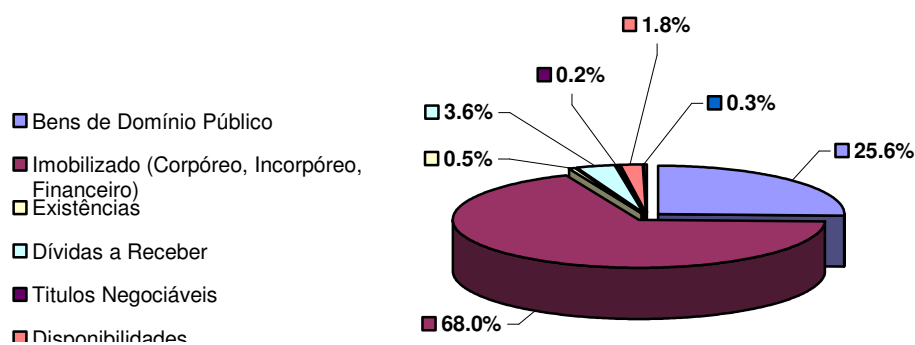


Gráfico 10 - Estrutura do Activo - Pequena dimensão

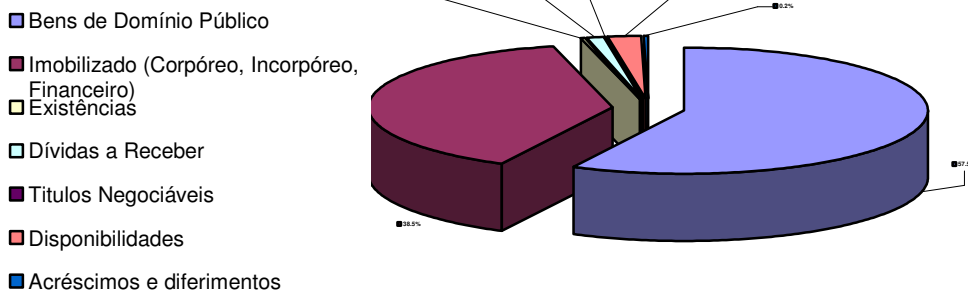


Gráfico 11 - Estrutura do Activo - Média dimensão

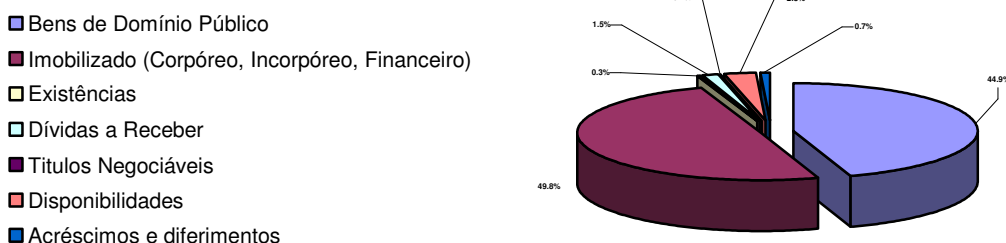
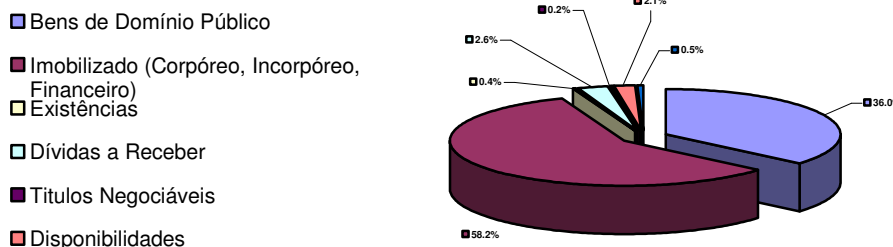


Gráfico 12 - Estrutura do Activo - Grande dimensão



PASSIVO:

f) O total das **dívidas a terceiros** representa informação relevante, sendo obtido em duas perspectivas: atendendo ao prazo da exigibilidade e às entidades credoras. No Balanço, são separadas as dívidas a “curto prazo” (dívidas a pagar a um ano) e dívidas a “médio e longo prazo” (dívidas a pagar a mais de um ano) e, dentro destas, é ainda obtida informação por tipo de credor (fornecedor, credor de empréstimos bancários, Estado, etc.). Da análise das contas dos municípios verifica-se que:

- As dívidas para com terceiros representam entre 1% e 19% do total do Passivo, numa média de 19% do valor total do passivo;
 - As dívidas de médio e longo prazo de 2002 para 2003 aumentaram em cerca de 19%.
- g) As **provisões para riscos e encargos** representam previsões de responsabilidades e devem ser objecto de registo contabilístico quando, simultaneamente, se verificarem as seguintes condições:
- A entidade tem uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado;
 - For provável a exigência de liquidar uma obrigação, embora possa não se saber o valor certo;
 - Puder ser feita uma estimativa fiável do valor da obrigação.

Por exemplo, normalmente consideram-se provisões para riscos e encargos, responsabilidades potenciais referentes a processos judiciais em curso (obrigação presente que provavelmente exige um pagamento futuro).

De salientar que da análise aos Balanços dos municípios da amostra, apenas 1,71% apresentam valores nesta conta do Passivo (Quadro 6).

- h) Os **proveitos diferidos** compreendem as receitas que devem ser reconhecidos como proveitos em diversos exercícios seguintes, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios ou do balanceamento entre custos e proveitos (isto é, devem ser reconhecidos no exercício em que incorrem os custos inerentes aos mesmos). O exemplo com significado mais relevante é o registo contabilístico dos subsídios e as transferências consignadas a investimentos específicos. Efectivamente, salvo muito raras excepções, todos os municípios recebem importâncias (subsídios ou transferências) para investimentos, em resultado de projectos de cooperação, contratos-programas, entre outros. Esta conta assume normalmente valores relevantes e a sua não utilização (possivelmente considerando essas transferências como proveitos do exercício) altera significativamente a estrutura do Balanço e a Demonstração de Resultados. Por essa razão, para efeitos da análise dos municípios que cumprem com o POCAL, retirámos de imediato aquelas que parecem não reconhecer estes subsídios em proveitos diferidos. Além

disto, como referimos, cerca de 21% das entidades contabilísticas não apresentam valores nesta conta o que significará que, por um o Balanço não representa a situação patrimonial e por outro lado, a Demonstração de Resultados provavelmente apresenta os proveitos inflacionados. De referir ainda que esta conta tem um peso entre 0,6% e 83% do total do Passivo, numa média de 27% do total do Passivo.

O tratamento contabilístico dos subsídios ou transferências, de acordo com o POCAL varia em função do destino do mesmo. Assim:

- Quando destinados ao funcionamento normal (receitas correntes para despesas correntes) são considerados um proveito do exercício;
- Quando destinados a investimentos de capital para aquisições não específicas, são considerados proveitos do exercício não respeitando assim o princípio da especialização dos exercícios e os critérios definidos no POCP;
- Quando são subsídios ou transferências de capital destinadas a aquisições de bens duradouros amortizáveis e específicos (receitas consignadas a um determinado investimento, como é o caso dos investimentos apresentados no Plano Plurianual de Investimentos), a receita deve ser considerada como proveito diferido pelos exercícios de vida útil esperada do bem financiado. Desta forma, há assim um balanceamento entre proveitos e custos, respeitando-se o princípio da especialização dos exercícios;
- Quando são subsídios ou transferências de capital destinadas a aquisições de bens duradouros não amortizáveis e específicos (receitas consignadas a um determinado investimento que não se desvaloriza, como é o caso dos terrenos ou de património histórico, artístico e cultural) a receita é na óptica económico-patrimonial registada como um aumento dos fundos próprios.

Estes procedimentos contabilísticos, que procuram obedecer (ainda que parcialmente) ao princípio da especialização dos exercícios apresentam, no entanto, os seguintes inconvenientes:

- Aumenta significativamente o valor do Passivo e, como referimos, em vários municípios esse valor representa mais de 50% do Passivo total. No entanto, trata-se de um passivo não exigível podendo levar ainda a interpretações erradas sobre o significado do valor do Passivo total;

- Dificuldades no cálculo anual do valor dos “proveitos diferidos” a transferir para proveitos do exercício;
- Trata-se de um valor que pode estar muitos anos no Passivo (por exemplo, se foi para construir um edifício pode chegar aos 150 anos!);
- As amortizações desses equipamentos são consideradas custos operacionais enquanto que a transferência anual dos “proveitos diferidos” para proveitos do exercício é considerada um proveito extraordinário tendo, como consequência, que por vezes o município apresente resultados operacionais negativos e resultados líquidos positivos.

Deste modo, somos de opinião que **seria mais útil e compreensível que as transferências consignadas a investimentos se registassem na sua globalidade na conta de fundos próprios** (isto é, que tivessem um tratamento similar a uma doação que a entidade seja beneficiária) e não colocar em proveitos diferidos, na componente do Passivo (também designada por “fundos alheios”).

O ainda reduzido reconhecimento dos proveitos diferidos nas contas analisadas, levamos a concluir que a **base de acréscimo é ainda apenas de utilização parcial nos municípios**, facto motivado por algumas razões, nomeadamente:

- A contabilidade nos municípios até a publicação do POCAL foi baseada em base de caixa;
- Os responsáveis pela contabilidade autárquica têm total domínio da base do caixa, tendo menos conhecimentos e domínio da base de acréscimo;
- A utilidade de informação na base de acréscimo nos organismos públicos ainda está por demonstrar;
- Os valores de acréscimos de proveitos e custos diferidos são normalmente de montante reduzido pelo que, considerando o princípio da continuidade e da importância relativa, pode, em muitas situações, não se justificar.

Quanto aos **acrécimos de custos** e no que se refere particularmente aos encargos com férias do ano seguinte, o POC das empresas privadas obriga a este registo uma vez que:

- Em 31 de Dezembro os trabalhadores adquirem o direito a um determinado subsídio de férias e ao mês de férias;

- De acordo com o princípio do balanceamento entre custos e proveitos, os proveitos dessa componente de custos já foram reconhecida através da venda de produtos ou serviços ou do aumento de existências.

No entanto, na nossa opinião, **o reconhecimento dos encargos com férias como custo em 31 de Dezembro do ano anterior à efectiva despesa é de aplicação duvidosa na Administração Pública**, dado que grande parte dos organismos públicos paga o subsídio de férias e as férias através de transferências correntes registadas como proveitos no exercício económico em que se efectua o processamento e pagamento das férias e subsídio de férias. De salientar que apenas 51% (Quadro 6) dos municípios apresentam valores na conta “acréscimos de custos” quando obedecendo ao POCAL, devia ser de 100% como referimos anteriormente.

A estrutura média do Passivo dos municípios encontra-se apresentada nos Gráficos 13 a 16. Comparando-se a estrutura dos Passivos dos municípios de pequena, média e grande dimensão, verifica-se que o passivo de Médio e Longo Prazo tem um maior peso na estrutura total do Passivo nos municípios de média dimensão, atingindo cerca de 84% do Passivo total. Nos municípios de pequena dimensão o peso desta rubrica é inferior, ou seja 69% do Passivo total. No entanto, em qualquer dos casos, é a rubrica com maior peso no Passivo, representando em média 76% do valor total do Passivo.

Gráfico 13- Estrutura do Passivo- Global

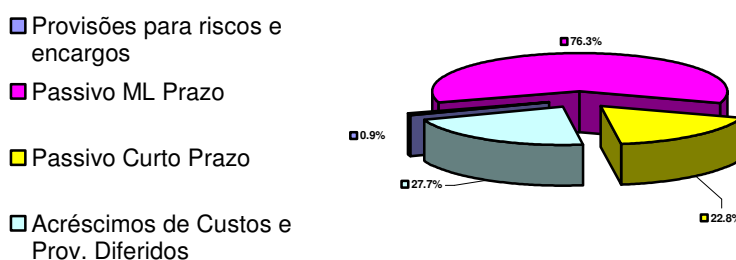


Gráfico 14- Estrutura do Passivo- Pequena dimensão

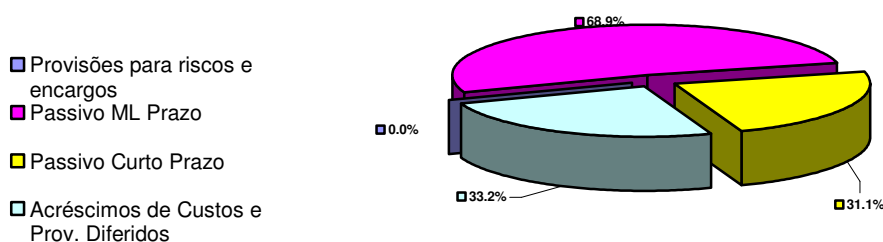


Gráfico 15- Estrutura do Passivo- Média dimensão

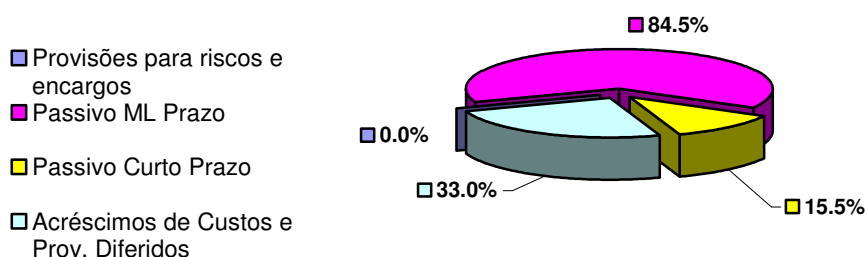
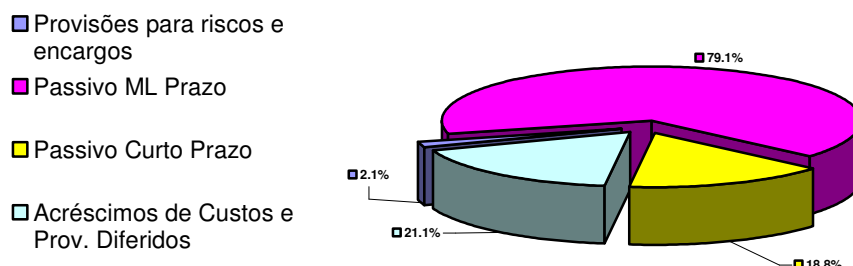


Gráfico 16- Estrutura do Passivo- Grande dimensão



FUNDOS PRÓPRIOS:

- i) Os **fundos próprios** calculam-se pela diferença entre o Activo e o Passivo, ou seja, deviam representar o património líquido do município (embora não seja totalmente correcta esta afirmação uma vez que, como explicamos, no Passivo incluem-se proveitos diferidos que também não são fundos alheios). Os fundos próprios são constituídos por 4 grandes grupos:
- Fundo Patrimonial inicial ou património inicial;
 - Fundo patrimonial adquirido proveniente dos resultados dos diferentes exercícios;
 - Subsídios de capital recebidos e doações;
 - Reavaliações de imobilizado.
- j) O **fundo patrimonial inicial** representa a diferença entre o Activo e o Passivo no momento da elaboração do primeiro Balanço do município. Apenas cerca de 10% das autarquias apresentam, em 2003, um fundo patrimonial inicial negativo, ou seja o seu passivo era maior que o Activo no momento da elaboração do primeiro Balanço. No entanto, analisado o Balanço desses municípios, verifica-se que o mesmo se deve à não avaliação de grande parte do Imobilizado. É nossa opinião

que, por isto, eventuais acréscimos às componentes do Activo e Passivo que por várias razões, não foi possível registar no momento da elaboração do primeiro Balanço, devem ser levadas directamente à conta de Fundo patrimonial inicial (eventualmente com uma sub-conta “ajustamentos posteriores ao primeiro Balanço”).

k) Os **resultados líquidos** representam a diferença entre os Proveitos e os Custos de um determinado exercício. Verifica-se que **cerca de 78% dos municípios apresentam resultados económicos positivos em 2003**. A percentagem de municípios com resultados económicos positivos é uma situação que consideramos como esperada, dadas as convenções assumidas pelo actual sistema contabilístico. Entendemos mesmo que, em geral um município tenderá a apresentar resultados económicos positivos motivado pelos seguintes factores:

- Todos os impostos e taxas são registadas como proveitos do exercício. No entanto, parte destas receitas são gastas em despesas correntes (custos do exercício) e em investimentos de capital (somente transformados em custos quando forem objecto de registo da depreciação);
- As transferências do Estado (Fundo Geral Municipal, Fundo de Base Municipal, Fundo de Coesão Municipal e outros) não destinadas a investimentos específicos são consideradas como proveitos do exercício mas parte das mesmas são utilizadas em investimentos de capital (somente transformados em custos quando forem objecto de registo da depreciação), devido a necessidade de cumprir com o princípio orçamental do equilíbrio mínimo do Orçamento Corrente⁶.

As situações referidas, por regra favorecem o município numa análise proveitos/custos, salvo se num determinado exercício as amortizações forem superiores aos investimentos.

Pelo exposto, **a interpretação do resultado líquido num município é muito subjectiva e carece de uma análise simultânea de outros indicadores.**

Conforme o POCAL, os Resultados Líquidos do Exercício, depois de aprovados devem ser transferidos para “Resultados Transitados” e, finalmente, para “Reservas Legais” por um montante mínimo de 5% do Resultado Líquido do

⁶ “As receitas correntes devem ser pelo menos iguais as despesas correntes” (POCAL, capítulo 3.3.1).

Exercício. Por outro lado é obrigatório reforçar a conta 51 “Património” até que esta corresponda a 20% do Activo Líquido.

Na nossa opinião não se justifica a utilização deste procedimento exageradamente adoptado da contabilidade empresarial, dado a não existência de distribuição de dividendos. Consequentemente, também não se justifica a criação de uma reserva (isto é, impedir que parte do resultado não seja distribuído pelos sócios ou accionistas) para servir de garantia aos credores. No mesmo sentido, também parece não haver justificação para alterar a conta “situação patrimonial inicial”. Deste modo, parece-nos que seria mais útil e mais compreensível que os Resultados Líquidos fossem levados a resultados transitados, sendo estes divididos em sub-contas pelos diferentes exercícios económicos.

- l) Os **subsídios** registados no Fundo Próprio, em geral, apenas contêm os subsídios destinados a investimentos em bens não amortizáveis. Da análise das contas dos municípios de 2003, verifica-se que apenas 2% das entidades reconheceram subsídios nesta conta. Para além disto, os subsídios registados representam entre 0,01% e 3,6% dos Fundo Próprio total, numa média de 0,15%.
- m) As **reservas de reavaliação** resultam de uma actualização do valor de aquisição e respectivas amortizações acumuladas dos activos imobilizados (com excepção dos Investimentos Financeiros), derivada essencialmente da desvalorização da moeda.. O POCAL só permite reavaliações se legisladas superiormente, o que contraria, em parte, as actuais tendências da Contabilidade para substituir o princípio do custo histórico pela designado justo valor ou valor de mercado. O impedimento dos municípios procederem a reavaliações de uma forma livre tem como objectivo limitar eventuais sobreavaliações do Activo, obedecendo ao princípio da prudência. Entendemos, no entanto, ser imprescindível que o Imobilizado seja actualizado periodicamente num horizonte temporal não superior a 5 anos.

A estrutura média do Fundo Patrimonial ou Fundo Próprio dos municípios encontra-se nos Gráficos 17 a 20.

De salientar ainda que a estrutura dos Fundos Próprios dos municípios em 2003, independentemente da dimensão, é constituída essencialmente pelos valores da pela conta “Património”, situação compreensível, uma vez que os fundos próprios adquiridos são de apenas um ou dois anos, dado que a grande maioria dos municípios iniciarem o POCAL em 2002 ou 2003.

Gráfico 17- Estrutura do Fundo Próprio- Global

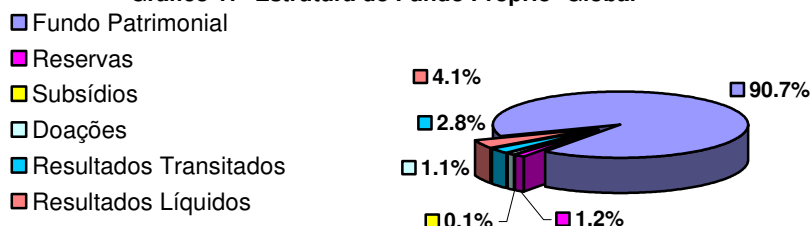


Gráfico 18 - Estrutura do Fundo Próprio- Pequena dimensão

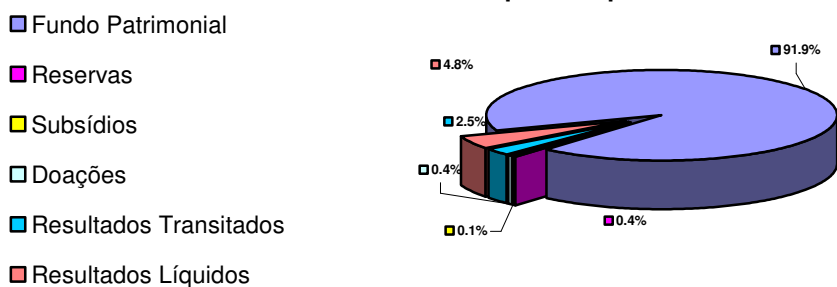


Gráfico 19- Estrutura do Fundo Próprio- Média dimensão

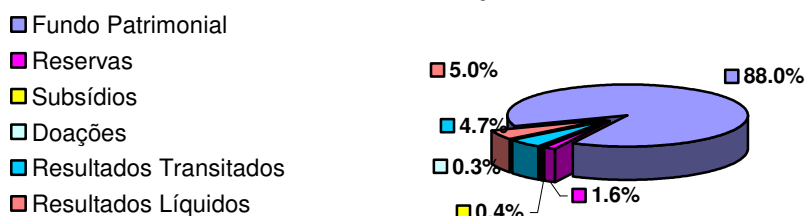
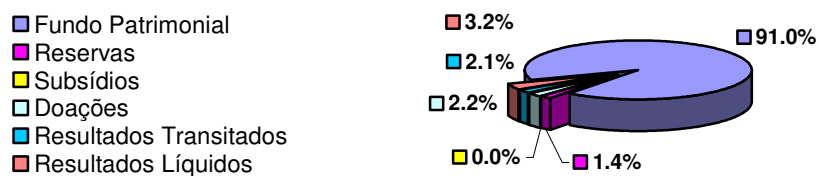


Gráfico 20- Estrutura do Fundo Próprio- Grande dimensão



3.3.2 – Os Resultados Económicos dos Municípios

Os resultados económicos de um município representam a diferença entre os Proveitos e os Custos e são apresentados de uma forma resumida na Demonstração de Resultados por Natureza e na Demonstração de Resultados por Funções (esta não obrigatória no novo sistema de contabilidade autárquica preconizado pelo POCAL).

O modelo da Demonstração de Resultados por Natureza é muito similar ao utilizado na contabilidade empresarial dividindo os custos, os proveitos e os resultados em operacionais, financeiros, correntes e extraordinários, admitindo assim o balanceamento entre custos e proveitos do exercício para as várias categorias.

A estrutura média dos custos, proveitos e resultados dos municípios é apresentada nos Gráficos de 21 a 24.

Ao comparar as estruturas das demonstrações de resultados dos municípios de pequena, média e grande dimensão, verifica-se que nos municípios de grande dimensão os custos representam 90,8% dos proveitos, ou seja, são estes municípios que apresentam menores resultados económicos. No lado oposto situam-se os municípios de pequena dimensão, uma vez que os custos representam cerca de 86% e os resultados atingem 14% dos proveitos. Esta situação, pelas razões já expostas, pode não significar uma maior ou menor eficiência na utilização dos recursos dada a falta de significado para o Resultado Líquido do Exercício enquanto indicador de eficiência. De facto, enquanto não forem utilizados idênticos critérios de valorimetria entre municípios, enquanto não for reconhecido no Activo todo o Imobilizado e nas demonstrações de resultados as respectivas amortizações, enquanto não se verificar uma total correlação entre proveitos e custos⁷, a interpretação do resultado económico de um município é muito subjectiva, de significado controverso, comprometendo análises comparativas entre diversos municípios.

De salientar também que, e tal como referimos ao analisar o Balanço, as receitas de capital provenientes de impostos e taxas, ao não serem diferidas por diferentes exercícios de acordo com os anos de vida útil dos bens adquiridos por essa fonte de receita⁸, tenderá a conduzir a obtenção de resultados económicos positivos. Por outro lado, resultados negativos podem indicar um desinvestimento, ou seja, muito provavelmente as receitas correntes e

⁷ Esta correlação é muito controversa num contexto dos municípios em que a incorrência de mais custos não conduz necessariamente a mais proveitos dado estes serem essencialmente de natureza fiscal.

⁸ O balanceamento entre proveitos de receitas de capital não consignadas com os custos das amortizações dos bens financiados torna-se um procedimento muito difícil se não impossível, de pôr em prática, considerando também o princípio orçamental da não consignação das receitas que implica que estas, em geral, não estejam afectas a nenhum destino específico.

transferências de capital (consignadas ou não) reconhecidas como proveitos do exercício foram inferiores às despesas correntes mais as amortizações do Imobilizado. Este facto reforça o que atrás referimos sobre a dificuldade de interpretação do Resultado Líquido e a justificação para que o mesmo, em geral, tenda a ser positivo.

Conforme o Gráfico 21, os resultados positivos variam entre 0,4% e 56% dos proveitos totais, numa média de cerca de 11%.

Gráfico 21- Estrutura da Demonstração de Resultados- Global

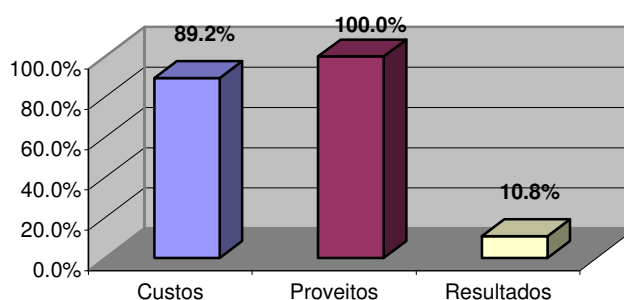


Gráfico 22- Estrutura da Demonstração de Resultados - Pequena dimensão

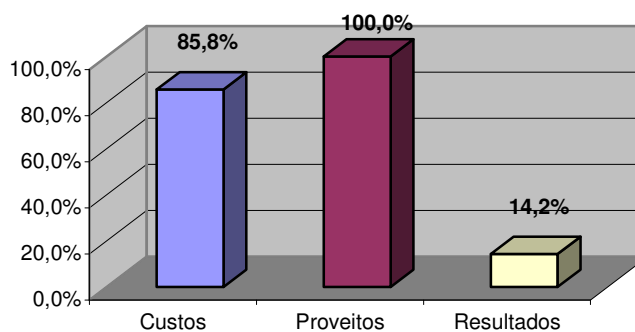
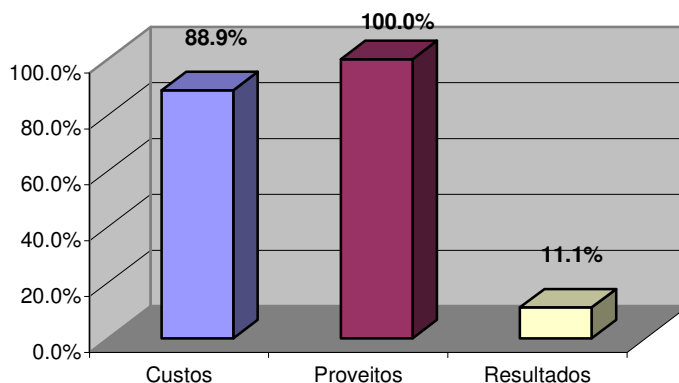
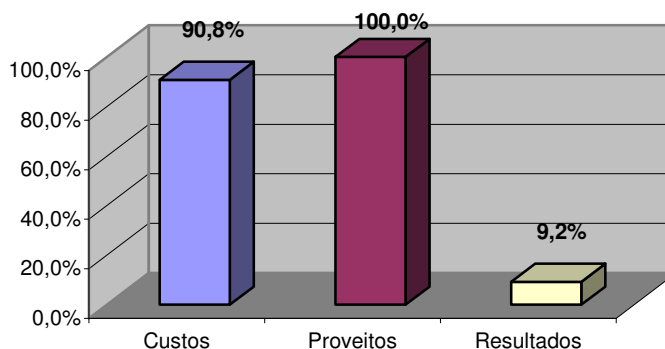


Gráfico 23- Estrutura da Demonstração de Resultados - Média dimensão**Gráfico 24- Estrutura da Demonstração de Resultados - Grande dimensão**

Relativamente à estrutura e composição da Demonstração de Resultados por Natureza, tecemos os seguintes comentários gerais.

PROVEITOS:

Conforme apresentado nos Gráficos 25 a 28, os principais proveitos dos municípios são os Impostos e Taxas. Por outro lado, entre os pequenos, os médios e os grandes municípios verificam-se algumas diferenças na estrutura dos proveitos, sendo de salientar que **quanto maior a dimensão do município maior é o peso dos Impostos e Taxas na estrutura dos proveitos totais**. Nos municípios de maior dimensão, esta rubrica representa 57,5% dos proveitos totais. Por outro lado, **quanto menor for a dimensão do município, maior é o peso das Transferências e Subsídios**, tendo como representação máxima 71% da estrutura dos proveitos, nos municípios de pequena dimensão.

Gráfico 25- Estrutura de Proveitos -Global

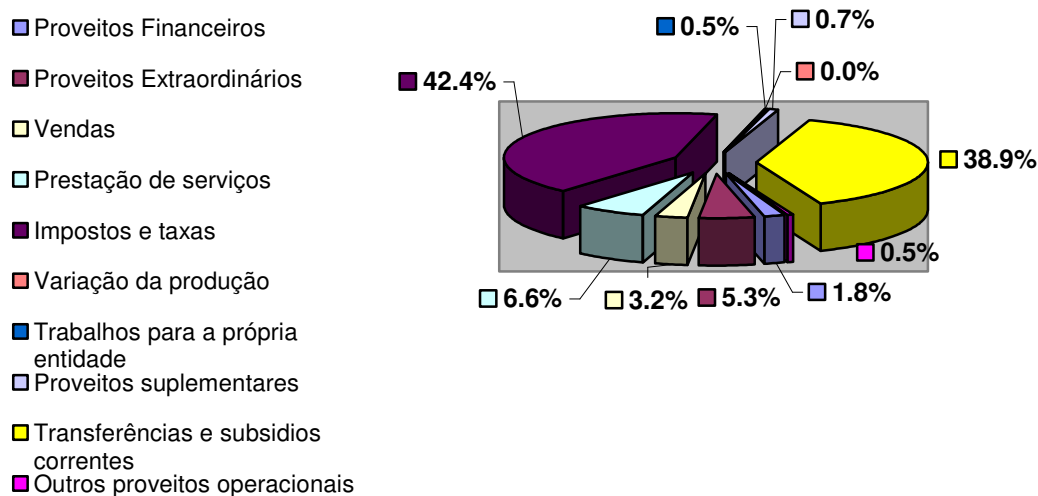


Gráfico 26- Estrutura de Proveitos- Pequena dimensão

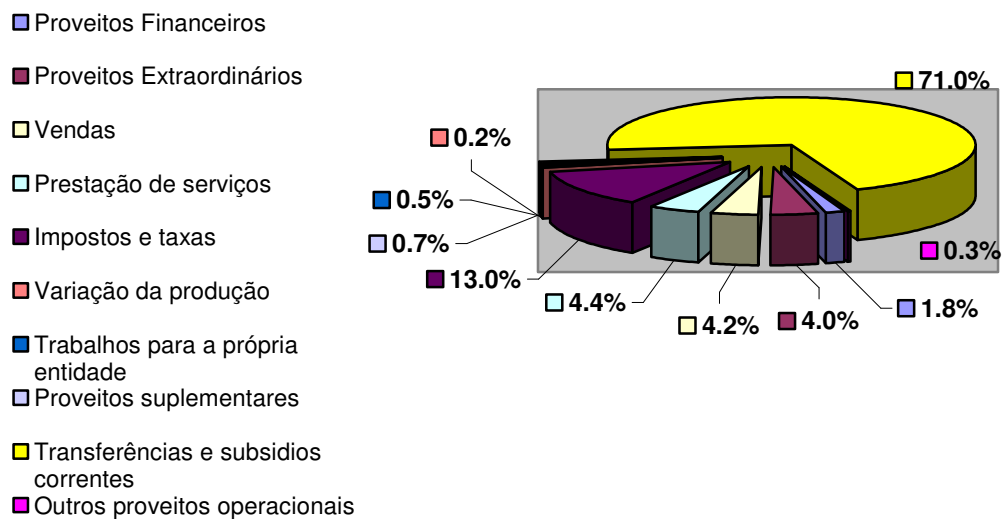


Gráfico 27- Estrutura de Proveitos- Média dimensão

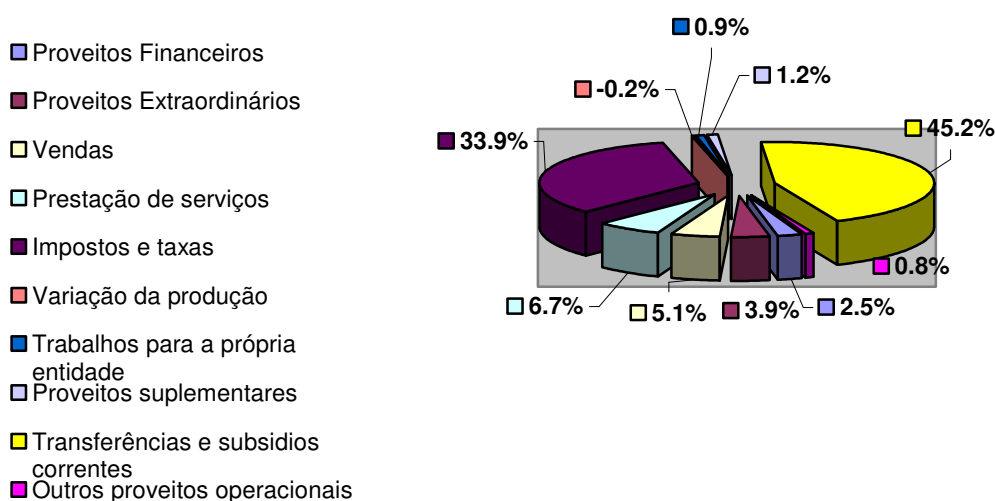
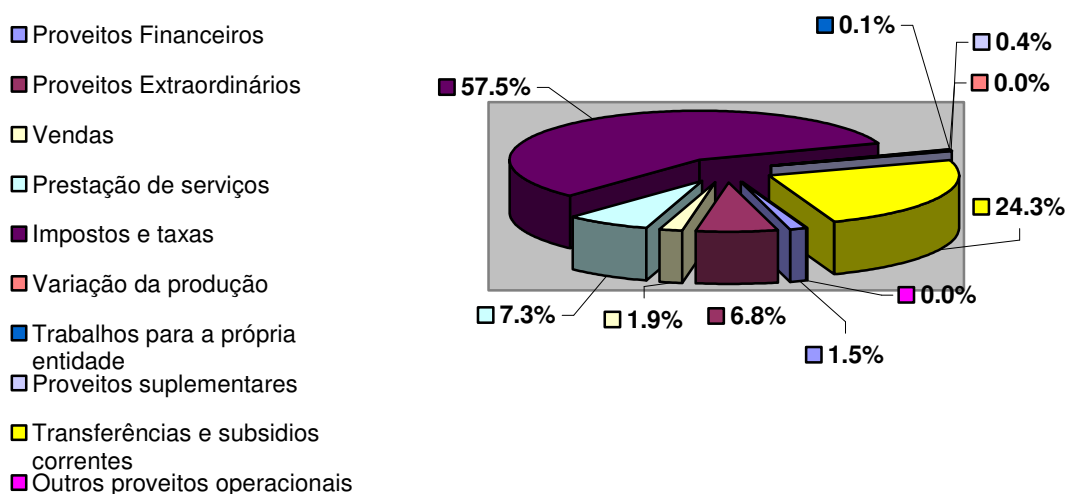


Gráfico 28- Estrutura de Proveitos- Grande dimensão



CUSTOS:

Conforme evidenciado nos Gráficos seguintes 29 a 32, a componente de custos mais elevadas nos municípios respeita a Custos com Pessoal, sendo o seu peso entre nos municípios de pequena e média dimensão (36% e 35% respectivamente). Nos de grande dimensão o peso é relativamente maior, atingindo os 42% do total dos custos. Quanto às outras rubricas dos custos, verificam-se algumas diferenças entre os pequenos, médios e grandes municípios

sendo de salientar que as maiores diferenças dizem respeito às amortizações, cujo peso no total dos custos tende a variar inversamente com a dimensão do município. Assim, quanto maior for o município menor é o peso das amortizações. Efectivamente, as amortizações representam 19 % da estrutura dos custos dos municípios de pequena dimensão, 13% nos de média dimensão e 7,6% no de grande dimensão. Esta situação provavelmente está justificada pelo facto de o Imobilizado ainda não se encontrar totalmente inventariado e reconhecido no Activo tendo consequências na estrutura dos custos dos municípios, mais concretamente nas amortizações.

Gráfico 29- Estrutura dos Custos - Global

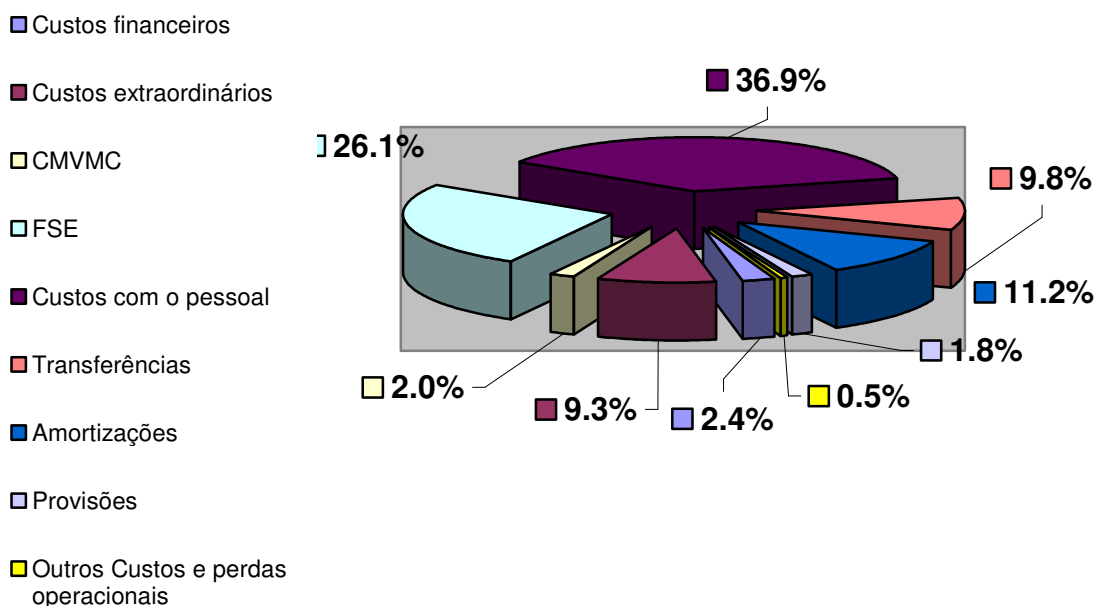


Gráfico 30- Estrutura dos Custos - Pequena dimensão

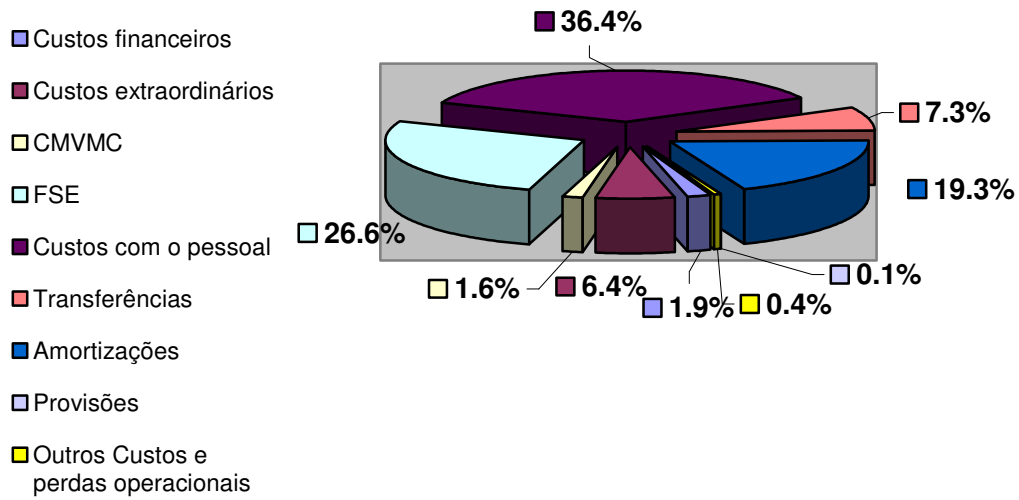


Gráfico 31- Estrutura dos Custos - Média dimensão

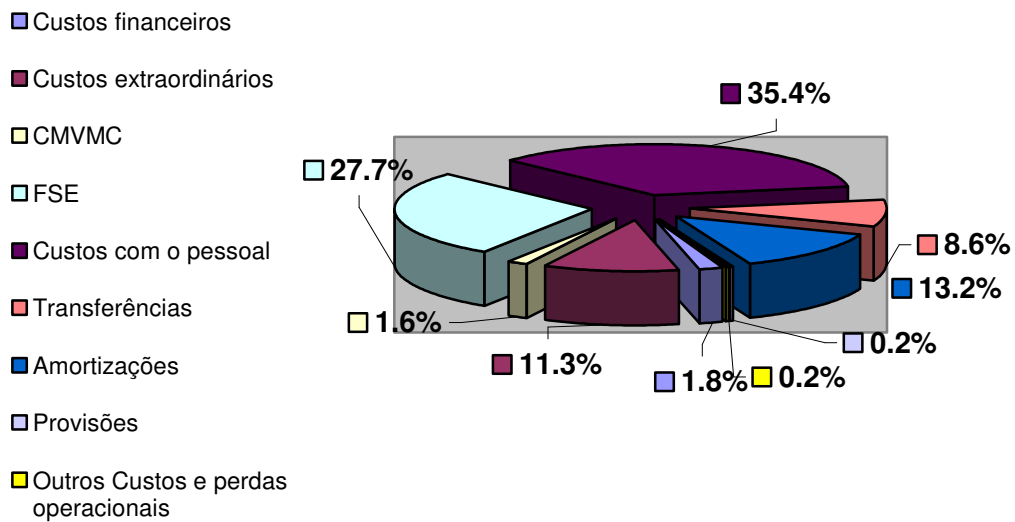
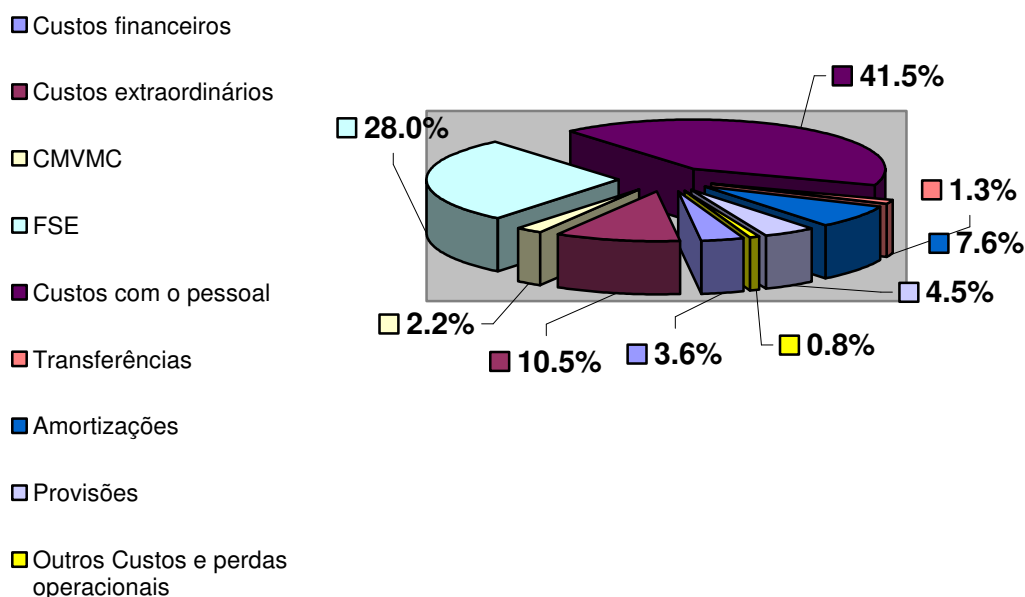


Gráfico 32- Estrutura dos Custos - Grande dimensão

3.3.3 - Os Resultados Financeiros dos Municípios

Neste ponto procuraremos efectuar uma breve análise sobre a estrutura das receitas e despesas dos municípios, bem como saldos de tesouraria, ou seja, uma análise a mapas elaborados na base de caixa e de compromissos.

RECEITAS COBRADAS:

Na grande maioria dos municípios as Receitas Correntes representam a maior parte das receitas cobradas. No entanto, deve salientar-se que existem diferenças no peso da estrutura das receitas quando comparamos os municípios de pequena, média e grande dimensão. Assim, conforme evidenciado nos Gráficos 33 a 36, verifica-se que as receitas correntes têm um peso muito elevado nos municípios de grande dimensão, já que estas representam 72% das receitas cobradas, enquanto as receitas de capital apenas representam os restantes 28%. Quando analisamos os municípios de pequena dimensão o peso das receitas cobradas diminui, representando apenas 56% das receitas totais cobradas. A principal justificação para esta diferença deve-se ao facto dos municípios de grande dimensão terem como principais fontes de receita os impostos e taxas, (receitas próprias), estando em coerência com o apresentado sobre a estrutura dos proveitos (Gráficos 25 a 28). De facto, enquanto que os municípios de

grande dimensão têm como principal receita/proveito os impostos e taxas (representando 58% dos proveitos), nos municípios pequenos este tipo de receitas/proveitos representa apenas 13% estando mais dependentes de transferências do Estado (que representam 71% dos proveitos totais)

Gráfico 33- Estrutura das Receitas Cobradas - Global

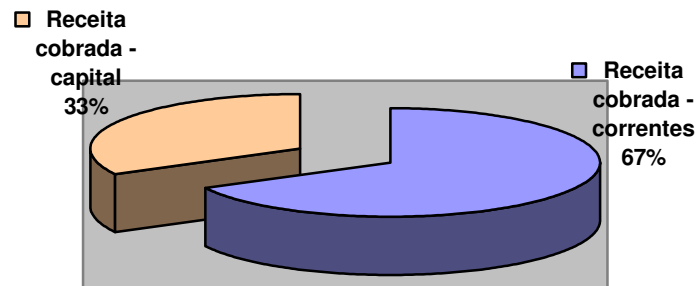
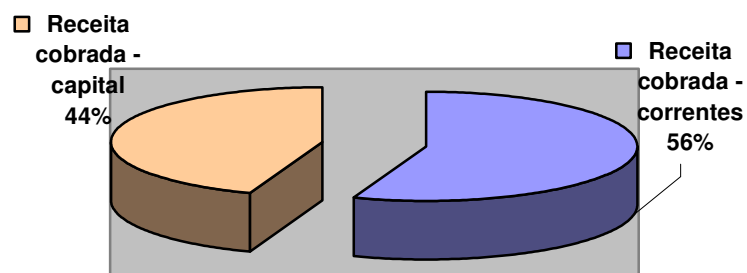
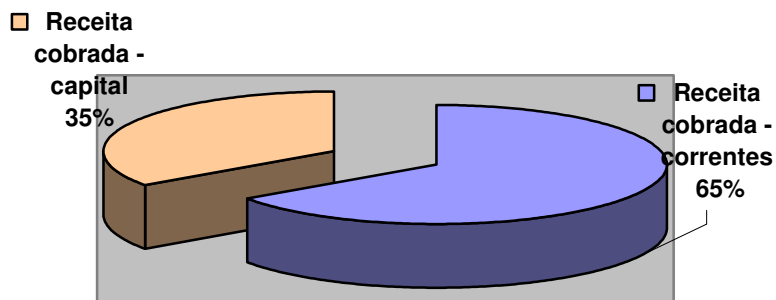


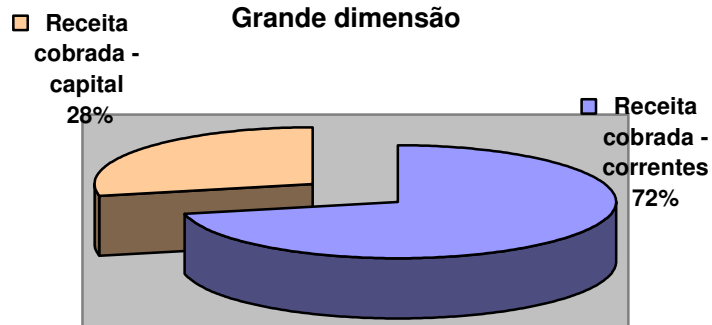
Gráfico 34- Estrutura das Receitas Cobradas - Pequena dimensão



**Gráfico 35- Estrutura das Receitas Cobradas -
Média dimensão**



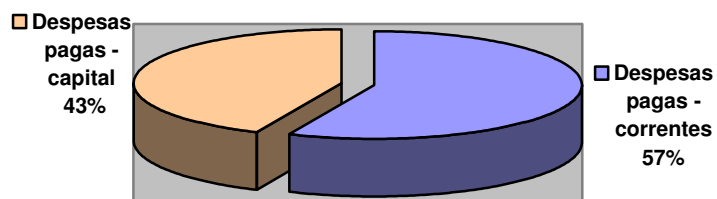
**Gráfico 36- Estrutura das Receitas Cobradas -
Grande dimensão**



DESPESAS PAGAS:

As despesas correntes são a componente com maior peso na estrutura das despesas pagas. No entanto, nos municípios de pequena dimensão, as despesas correntes têm menor peso representando 52% das despesas totais pagas, enquanto que nos municípios de média e grande dimensão representam, 58% das despesas pagas.

**Gráfico 37- Estrutura das Despesas Cobradas -
Global**



**Gráfico 38- Estrutura das Despesas Cobradas -
Pequena dimensão**

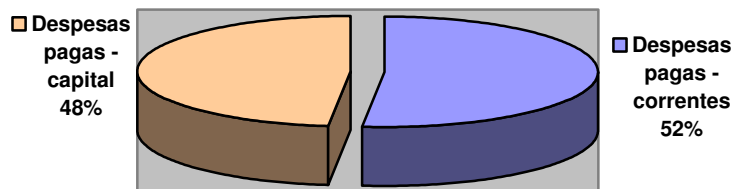


Gráfico 39- Estrutura das Despesas Cobradas - Média dimensão

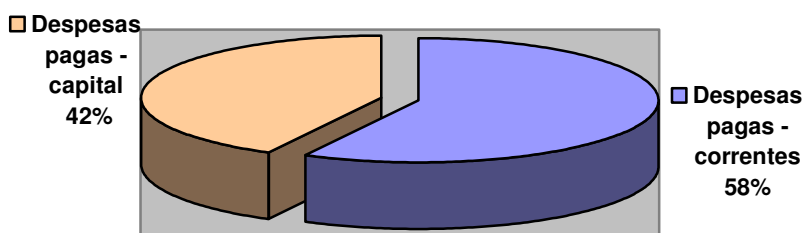
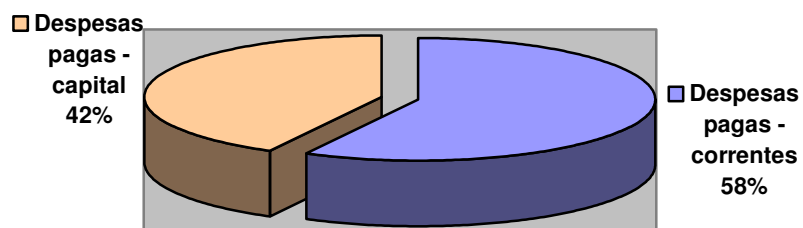


Gráfico 40- Estrutura das Despesas Cobradas - Grande dimensão



OUTRAS INFORMAÇÕES:

No quadro seguinte são apresentados alguns indicadores relativos a despesas e receitas, evidenciando-se os valores médios, máximos e mínimos para a totalidade da amostra, tendo também em consideração a dimensão dos municípios (pequenos, médios e grandes).

Quadro 11 – Indicadores da Despesa e da Receita

Indicadores	Intervalos	Total	Pequenas	Médias	Grandes
Grau de execução do orçamento - DESPESA	Mínimo	27%	27%	49%	48%
	Máximo	91%	91%	86%	83%
	Médio	62%	63%	66%	68%
Grau de execução do orçamento - RECEITA	Mínimo	24%	24%	48%	43%
	Máximo	97%	97%	88%	87%

Indicadores	Intervalos	Total	Pequenas	Médias	Grandes
	Médio	66%	64%	67%	66%
Peso do saldo das Operações de Tesouraria nas Disponibilidades totais	Mínimo	0%	0%	0%	9%
	Máximo	100%	100%	100%	28%
	Médio	19%	28%	21%	15%
Receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas	Mínimo	0%	0%	0%	0%
	Máximo	38%	11%	6%	38%
	Médio	5%	1%	1%	7%
Compromissos por pagar em relação às obrigações constituídas	Mínimo	0%	0%	0%	7%
	Máximo	37%	37%	11%	28%
	Médio	22%	30%	5%	20%
Despesas de Investimento em relação às despesas totais	Mínimo	21%	30%	21%	21%
	Máximo	85%	59%	85%	69%
	Médio	40%	53%	44%	37%
Despesas com pessoal em relação às despesas totais	Mínimo	12%	25%	12%	18%
	Máximo	46%	46%	41%	40%
	Médio	22%	38%	20%	27%

Os valores observados suscitam-nos alguns comentários:

- Os valores médios do grau de execução dos orçamentos da despesa e receita (que, de acordo com o POCAL, são cálculos relativamente às dotações/previsões corrigidas) ficarem-se por cerca de 2/3 do total orçamentado em 2003, sendo que os municípios maiores apresentam médias de graus de execução ligeiramente da média global;
- O total das Operações de Tesouraria é, em média 19%, atingindo 28% nos municípios pequenos. Os valores mínimos e máximos, respectivamente de 0 e 100%, para a média dos municípios de pequena e média parecem indicar que as regras do POCAL relativas à contabilização daquelas grandezas não estão a ser respeitadas;
- As receitas por cobrar face às liquidadas foram em média de apenas 5%, embora tivessem atingido um máximo de 38% nos municípios de grande dimensão;
- Os compromissos por pagar em relação às obrigações constituídas foram em média 22%, atingindo os 30% nos municípios de pequena dimensão. O valor máximo também para os municípios pequenos foi de 37%;

- O peso médio das despesas de investimento nas despesas totais foi de 40%, sendo maior nos municípios pequenos (53%). O máximo de 85% foi atingido nos municípios de média dimensão;
- As Despesas com Pessoal, foram, em média, 22% para a totalidade dos municípios sendo 38% a média dos pequenos. Também para estes verificou-se um valor máximo de 46%:

4 - Conclusões e Recomendações

Da análise dos Relatório de Gestão e Contas de 2003 dos municípios portugueses podemos extrair as seguintes **conclusões**:

- 1) Diversos países, incluindo Portugal, encontram-se num intenso processo de reforma da Contabilidade Pública, incluindo a Contabilidade Autárquica, tendo como objectivo proporcionar informação que melhor se adapte às necessidades dos diferentes utilizadores, devendo a mesma caracterizar-se pela fiabilidade, comparabilidade, relevância e oportunidade;
- 2) A nova Contabilidade Autárquica, ao incluir nos documentos de prestação de contas informação antes utilizada unicamente no sector empresarial permite:
 - a) Conhecerem a sua situação patrimonial através da análise do Balanço, anexos e de indicadores patrimoniais e financeiros que devem estar inseridos no Relatório de Gestão;
 - b) Comparem proveitos com custos e obter o respectivo resultado económico do exercício, através da análise da Demonstração de Resultados, anexos e de Indicadores económicos que também devem constar no Relatório de Gestão
 - c) Para além da situação orçamental, analisar a evolução da sua situação económico financeira e patrimonial, através da comparação no tempo da informação contida nas demonstrações económicos financeiras;
 - d) Informação sobre os Passivos de curto, médio e longo prazo.
- 3) Apesar das reconhecidas vantagens do novo sistema de Contabilidade Autárquica, análise do Índice de Conformidade das práticas e informação com os requisitos permitiu demonstrar que, em 2003, o grau médio de implementação do POCAL por todos o País era de 61%. Considerando que este foi o primeiro ano em que todos os municípios usaram verdadeiramente o novo sistema contabilístico em nosso entender este valor é já bastante considerado. Para além disto, o grau do cumprimento com estabelecido no POCAL é maior nos documentos finais elaborados na base de caixa da Contabilidade Orçamental, o que também não é surpreendente dada a maior experiência dos municípios com este subsistema. Por sua vez, a análise do Índice de Informação permitiu verificar que a esmagadora maioria dos municípios (99%) preferiu cumprir com requisitos de informação que permitissem uma demonstração correcta da situação orçamental, sendo a informação com o objectivo de apoiar as

tomadas de decisão e a gestão da performance claramente preterida. A preferência por práticas informação no sentido de evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, económica e patrimonial situa-se num nível intermédio. Desta forma podemos portanto afirmar que existe ainda uma lacuna significativa entre os objectivos inicialmente pretendidos para o novo sistema contabilístico e o que os municípios estão de facto, a fazer na implementação do POCAL. Os principais factores que, em nosso entender, justificam estas situações são:

- Adiamiento por um período de dois anos do início da implementação obrigatória do POCAL (de 2000 para 2002)
 - A não obrigatoriedade da certificação legal de contas e o ainda reduzido recurso aos Técnicos Oficiais de Contas;
 - A responsabilidade da gestão ainda ser essencialmente fundamentada nos documentos elaborados na óptica de caixa; destacando-se a não exigência de elaboração de documentos previsionais em base de acréscimo.
 - Não existirem penalizações fiscais nem económicas pelo não cumprimento das regras e princípios contabilísticos estabelecidos pelo POCAL, conseqüentemente comprometendo o princípio da imagem fiel;
 - Falta de clarificação em relação a alguns conceitos, nomeadamente nos relacionados com os documentos de informação patrimonial e económica; bem como no que respeita utilidade de alguma da informação que antes era apenas utilizada na contabilidade empresarial;
 - A grande maioria dos responsáveis financeiros dos municípios terem experiência significativa em Contabilidade Pública, mas essencialmente no que concerne à elaboração e execução do Orçamento, ou seja falta de experiência no âmbito da contabilidade financeira, patrimonial e de custos;
 - São evidentes as dificuldades na implementação do sistema de Contabilidade de Custos, na valorimetria do Imobilizado (em particular nos bens de domínio público) e na aplicação do princípio do acréscimo.
- 4) Do total dos municípios da amostra (175) para efeitos de análise da informação económico e patrimonial foram apenas considerados 101 (57%) dado que 74 (43%) não cumpriam, em 2003 com a totalidade ou parte de alguns requisitos previstos no POCAL, que entendemos fundamentais para que as contas sejam consideradas fiáveis

apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial e dos resultados económicos dos municípios:

- O não reconhecimento no Activo dos Bens de Domínio Público;
- O não registo no Passivo dos Proveitos Diferidos relativos a subsídios e transferências consignadas a investimentos amortizáveis;
- Não terem registadas as amortizações do Imobilizado.

5) Apesar do POCAL prever a utilização de uma grande diversidade de contas e de documentos finais, ainda assim existem dificuldades na obtenção, de uma forma directa, de informação necessária para a avaliação da *performance*, nomeadamente sobre:

- Liquidações por classificação económica;
- Obrigações por classificação económica;
- Capacidade de endividamento e sua utilização;
- Autorizações de pagamentos por pagar;
- Património total da autarquia, uma vez que não existe obrigatoriedade de consolidar as contas;
- Eficiência sobre a utilização dos resultados autárquicos, dado o vazio significado do Resultado Líquido do Exercício;
- Principais indicadores que permitam medirem a eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos e na prestação dos serviços autárquicos.

6) Dada a grande quantidade de documentos finais, uns elaborados na base de caixa e outros na base do acréscimo, é possível obter informação em diferentes perspectivas (financeira, económica, patrimonial, orçamental e de tesouraria). No entanto, alguns dados veiculam informação semelhante que em nada facilita, mas pelo contrário dificulta o leitor ou analista a interpretar esses valores, são exemplos:

- Valor das Despesas com Pessoal apresentadas no mapa de execução orçamental (base de caixa e de compromissos) *versus* Custos com Pessoal apresentados na demonstração de resultados (base de acréscimo);
- Valor das despesas com a aquisição de bens de investimento apresentadas no mapa de execução orçamental (base de caixa e de compromissos) *versus* aumento de imobilizado apresentado no Balanço (base de acréscimo) e *versus* despesas em

investimentos apresentados no Mapa de Execução do Plano Plurianual de Investimentos;

- Valor das receitas de capital provenientes de aumentos de empréstimos bancários *versus* aumento de Passivo devido a dívidas a médio e longo prazos;
 - Despesas correntes *versus* custos do exercício e receitas correntes *versus* proveitos do exercício;
 - Dívidas a médio e longo prazo (Balanço) *versus* Passivos Financeiros (classificação económica)
- 7) A comparabilidade é um dos grandes objectivos do novo sistema de Contabilidade Autárquica. No entanto, ainda não é fiável comparar entre municípios demonstrações patrimoniais e económicos, devido aos seguintes factores:
- É significativamente diferente o nível de inventariação e reconhecimento do Imobilizado no Activo;
 - Não estão suficientemente clarificados, alguns dos critérios de valorimetria do imobilizado que consequentemente não uniformemente aplicados;
 - Carece de esclarecimento superior o momento do reconhecimento dos Custos com Pessoal referentes a encargos com férias e subsídio de férias,
 - Ainda existe um elevado número de municípios que não registam como proveitos diferidos as transferências destinadas a aquisição de imobilizado amortizável;
 - Carece de esclarecimento superior a questão de se dever ou não efectuar o registo contabilístico relativo a cedências temporárias de imobilizado.
- 8) São várias as vantagens do POCP e POCAL terem sido inspirados no POC, nomeadamente no que se refere à Contabilidade Patrimonial e, mais especificamente, no que concerne aos modelos de mapas, às contas, aos critérios de valorimetria e aos princípios contabilísticos. No entanto, verifica-se uma exagerada aproximação dado tratem-se de duas realidades com objectivos bem diferentes (lucro *versus* bem estar social) e também não serem coincidentes os principais utilizadores ou destinatários da informação (investidores *versus* órgãos deliberativos e entidades fiscalizadores). Deste modo, não tem justificação que se utilizem os mesmos procedimentos contabilísticos, nomeadamente no que se refere:
- Ao registo contabilístico do estabelecido para a distribuição Resultados Líquidos apurados no exercício;

- Ao registo contabilístico das compras e vendas e adiantamentos com ou sem preço fixado previamente;
 - À divisão dos custos e proveitos em “operacionais”, “financeiros” e “extraordinários”;
 - Ao registo contabilístico das transferências de capital;
 - Ao modelo estabelecido para a Demonstração de Resultados.
- 9) Parece-nos que a quantidade de informação incluída no dossier de “prestação de contas”, como também a ordem em que os documentos são apresentados em nada ajudam o utilizador menos conhecedor na procura de informação, leitura e interpretação de alguns dos mapas contabilísticos. Pensamos que teria sido preferível exigir menos mapas e ordenar os mesmos conforme a óptica em análise (informação orçamental, informação patrimonial e financeira, informação económica, informação social; etc.)

Face ao exposto, apresentamos um conjunto de **recomendações** que, no nosso entender, se implementadas permitiriam aumentar não só o grau de implementação do POCAL como também a utilidade, fiabilidade, comparabilidade e oportunidade da informação produzida:

- 1) A obrigatoriedade de certificação das contas dos municípios e de Técnicos Oficiais de Contas;
- 2) É fundamental a publicação de legislação que obrigue à consolidação das contas das autarquias de forma a obter-se informação agregada para o todo do “grupo autárquico”;
- 3) O POCAL deveria ser obrigatório para qualquer entidade “controlada” pelo município. De facto a não aplicabilidade do POCAL às empresas municipais é questionável, pois dificilmente se entende que entre duas entidades que tenham a mesma lógica de prestação de serviços (por exemplo, serviço de água) obedeçam a sistemas contabilísticos distintos (POCAL no caso dos Serviços Municipalizados e POC no caso das Empresas Municipais).
- 4) Devia ser definidos um conjunto de indicadores de eficiência, economia e eficácia e respectivos significados, para serem apresentados no Relatório de Gestão, com vista à avaliação da performance da autarquia e a prestação de responsabilidades (*Accountability*);

- 5) De forma a melhorar a comparabilidade da informação CNCAP deveria emitir mais normas interpretativas ou orientações relativas a alguns aspectos que carecem de esclarecimento, nomeadamente:
 - Bens de domínio público (o que deve ser reconhecido, critérios de valorimetria, ...)
 - Cedências de imobilizado (que entidade regista);
 - Acréscimos de custos (nomeadamente encargos com férias e subsídio de férias)
 - Contabilidade de custos.
- 6) A CNCAP deveria adaptar as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público do IPSASB (*Internacional Public Sector Accounting Standards Board*), contribuindo assim para o aumento da comparabilidade a nível internacional da informação fornecida pela Contabilidade Autárquica;
- 7) Algumas demonstrações finais carecem de revisão ou emissão de notas interpretativas, nomeadamente:
 - a) que tipo de Bens de Domínio Público devem ser incluídos no Balanço
 - b) que modelo para a Demonstração de Resultados e interpretação do Resultado líquido do Exercício
 - c) ao Mapa de Fluxos de Caixa
 - d) aos Mapas de Execução Orçamental, da despesa e da receita.
- 8) Reduzir e sistematizar a quantidade de informação no “dossier de prestação de contas”;
- 9) Deveria ser requerido que alguns dos mapas de prestação de contas fossem publicados em jornais de tiragem nacional por forma a que a informação seja divulgada por mais utilizadores, nomeadamente cidadãos, melhorando a transparência;
- 10) Alguns mapas do subsistema de contabilidade de custos deveriam ser inseridos nos documentos de prestação de contas, nomeadamente os relativos aos custos de cada bem ou serviço.

Anexo I - Glossário de termos contabilísticos

ACTIVO

Numa empresa com fins lucrativos, os Activos são recursos controlados por uma entidade contabilística em consequência de acontecimentos passados e a partir dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

Na administração pública, os Activos são recursos que uma entidade é proprietária ou administra em consequência de acontecimentos passados e a partir dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos ou sociais futuros ou sejam património histórico artístico e cultural.

O Activo corresponde à componente “positiva” do Balanço patrimonial de uma autarquia. Conforme o modelo definido pelo POCAL, do Activo obtém-se informação do valor bruto (AB), dos ajustamentos acumulados (actualmente “Provisões”) e desvalorização do Imobilizado (AA) e do valor líquido (AL) referentes ao ano N e também do valor líquido do exercício anterior.

O activo pode dividir-se em 3 grupos gerais:

- Activo Fixo (Imobilizado Corpóreo, Imobilizado Incorpóreo, Investimentos Financeiros e Bens de Domínio Público)
- Activo Circulante (Existências, Dívidas a receber e Disponibilidades)
- Acréscimos e diferimentos

Ver: Balanço

ACTIVOS FINANCEIROS

Despesas com a aquisição de activos, em Empresas Públicas, associações, fundações, Sociedades de Economia Mista, de acordo com a legislação em vigor e cláusulas contratuais. O valor das aquisições de activos de um exercício encontram-se nos mapas orçamentais (despesa/Activos Financeiros) e o valor acumulado no Balanço/Activo/Investimentos Financeiros.

AMORTIZAÇÃO OU DEPRECIÇÃO DO IMOBILIZADO

Parcela referente ao valor do valor depreciado do Imobilizado. O valor de depreciação do exercício designa-se por “Amortização do Exercício”. O valor acumulado da depreciação designa-se por “Amortização Acumulada”. O valor da amortização do exercício encontra-se no mapa “Demonstração de Resultados” e o valor da amortização acumulada no “Balanço/Activo”

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

Despesa relativa à quantia para amortização, de uma dívida contraída anteriormente. O valor das amortizações encontram-se no mapa de execução orçamental (Despesa/Passivos Financeiros)

BALANÇO

O Balanço é o mapa contabilístico que apresenta a posição financeira e patrimonial de uma entidade, normalmente reportado ao final do exercício económico e apresenta devidamente agrupados e classificados, os activos, os passivos e os fundos próprios da autarquia..

Ver: *Activo, Passivo, Fundos Próprios*

Balanço							
Activo					Fundos próprios e Passivo		
	AB	AA	AL (n)	AL (n-1)		Ano N	Ano N-1
Fixo- Imobilizado					Fundos Próprios		
					Património		
Fixo- Bens de Domínio Público					Resultados Transitados		
					Resultado Líquido		
Circulante- Existências					Passivo		
Circulante- Dívidas a receber					Dívidas a pagar- MLP		
Circulante - disponibilidades					Dívidas a pagar-curto prazo		
Acréscimos e diferimentos					Acréscimos e diferimentos		
Total	A	B	A-B		Total		

AB: Activo Bruto; AA: Amortizações e Ajustamentos; AL: Activo Líquido

BASE DE CAIXA

Diz-se que um sistema contabilístico se encontra elaborado na base de caixa quando tem como objectivo único apresentar contas numa óptica de caixa, ou seja, tem preocupação pela apresentação da situação de tesouraria. Neste sentido, no sistema contabilístico são registadas apenas operações de entradas e saídas de fundos. O Mapa de Fluxos de Caixa é o documento de prestação de contas mais importante elaborado na base de caixa. Os termos mais utilizados num sistema contabilístico elaborado na base de caixa são: Recebimentos, Pagamentos e Saldo de Tesouraria.

BASE DE CAIXA MODIFICADO (BASE DE CAIXA E COMPROMISSOS)

Diz-se que um sistema contabilístico se encontra elaborado na base de caixa modificada quando tem como objectivo único apresentar contas numa óptica de caixa, registando ainda as fases anteriores do direito a receber e dos compromissos a pagar (situação financeira). Neste sentido, o sistema contabilístico regista operações de direitos e entradas de fundos e de compromissos e saídas de fundos. Os Mapas de Execução Orçamental e Mapa de Fluxos de Caixa são exemplos de documentos de prestação de contas elaborados num sistema em base de caixa modificada. Os principais termos utilizados num sistema contabilístico elaborado na base de caixa modificada são: Direitos e Obrigações, Recebimentos, Pagamentos, Saldo de Tesouraria, Compromissos por pagar e Direitos por cobrar

BASE DE ACRÉSCIMO OU DE ESPECIALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS

Diz-se que um sistema contabilístico se encontra elaborado na base de acréscimo quando permite apresentar contas numa óptica financeira, patrimonial e económica. Neste sentido, os sistemas contabilísticos cujos mapas são elaborados nesta óptica (Contabilidade Financeira, Patrimonial e Contabilidade de Custos) registam operações financeiras (direitos e entradas de fundos e de compromissos e saídas de fundos monetários) económicas (proveitos, custos e resultados) e patrimoniais (Activo, Passivo e situação patrimonial). O Balanço, a Demonstração de Resultados, os mapas de custos são exemplos de documentos de prestação de contas elaborados na base do acréscimo ou da especialização dos exercícios. E designa-se por base do acréscimo ou da especialização dos exercícios (*Accrual basis*, em inglês) porque uma despesa apenas é registada como custo ou perda no momento em que é consumida ou em que diminui o património da entidade e uma receita apenas é registada como proveito no exercício em que esse recurso foi utilizado como custo (permitindo, deste modo, um balanceamento entre custos e proveitos). Exemplos:

- ✓ A aquisição de um computador, será despesa no exercício do compromisso, será pagamento no momento da saída de fundos e será um custo diferido por vários exercícios à medida que o mesmo perde valor económico (ou seja, durante o período de amortizações);
- ✓ O financiamento obtido com vista a para a aquisição desse computador, será receita no exercício em que for recebido, e proveito pela percentagem das amortizações efectuadas ao longo da sua vida útil.

Conceitos utilizados neste sistema contabilístico: Direitos e Obrigações; Recebimentos; Pagamentos; Saldo de Tesouraria; Compromissos por pagar; Direitos por cobrar, custos, proveitos.

BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO

Segundo o art. 202º n.º 1 do Código Civil, uma coisa é tudo aquilo que pode ser objecto de relações jurídicas. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo refere que se consideram fora do comércio todas as coisas que não podem ser objecto de direitos privados, tais como as que se encontram no domínio público e as que são, por sua natureza, insusceptíveis de apropriação individual.

Em Portugal, podemos dizer que determinados bens do domínio público o são de acordo com a sua própria natureza (É disso exemplo o espaço aéreo, as águas marítimas territoriais, os rios, os lagos e praias) que a lei se limita a reconhecer como uma realidade preexistente. Outros bens são considerados públicos por vontade da Administração, porque já existiam ou porque foram adquiridos ou construídos por uma pessoa colectiva de direito público e só depois tornados dominiais. É o que acontece com as auto-estradas, linhas férreas, aeroportos, entre outros.

O art. 84.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) refere no seu n.º 1 que pertencem ao domínio público:

- a) - *“As águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respectivos leitos;*
- b) - *As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário;*
- c) - *Os jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais e subterrâneas existentes no subsolo, com excepção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção;*
- d) - *As estradas;*

- e) - *As linhas férreas nacionais;*
- f) - *Outros bens como tal classificados por lei.”*

A definição de património do Estado é dada pelo art. 2º do DL n.º 477/80, de 15 de Outubro, onde se refere que para efeitos de inventário do património do Estado se deve considerar “o conjunto de bens do seu domínio público e privado, e dos direitos e obrigações com conteúdo económico de que o Estado é titular, como pessoa colectiva de direito público.” Por sua vez, o art. 4º do DL supra citado refere quais os bens de domínio público que devem fazer parte do inventário do Estado, e que são:

- a)- *As águas territoriais com os seus leitos, as águas marítimas interiores com os seus leitos e margens e a plataforma continental;*
- b)- *Os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis com os respectivos leitos e margens e, bem assim, os que por lei forem reconhecidos como aproveitáveis para produção de energia eléctrica ou para irrigação;*
- c)- *Os outros bens do domínio público hídrico referidos no Decreto n.º 5787-4I, de 10 de Maio de 1919, e no Decreto-Lei n.º 468/71, de 5 de Novembro;*
- d)- *As valas abertas pelo Estado e as barragens de utilidade pública;*
- e)- *Os portos artificiais e docas, os aeroportos e aeródromos de interesse público;*
- f)- *As camadas aéreas superiores aos terrenos e às águas do domínio público, bem como as situadas sobre qualquer imóvel do domínio privado para além dos limites fixados na lei em benefício do proprietário do solo;*
- g)- *Os jazigos minerais e petrolíferos, as nascentes de águas mineromedicinais, os recursos geotérmicos e outras riquezas naturais existentes no subsolo, com exclusão das rochas e terras comuns e dos materiais vulgarmente empregados nas construções;*
- h)- *As linhas férreas de interesse público, as auto-estradas e as estradas nacionais com os seus acessórios, obras de arte, etc;*
- i)- *As obras e instalações militares, bem como as zonas territoriais reservadas para a defesa militar;*
- j)- *Os navios da armada, as aeronaves militares e os carros de combate, bem como outro equipamento militar de natureza e durabilidade equivalentes;*
- l)- *As linhas telegráficas e telefónicas, os cabos submarinos e as obras, canalizações e redes de distribuição pública de energia eléctrica;*
- m)- *Os palácios, monumentos, museus, bibliotecas, arquivos e teatros nacionais, bem como os palácios escolhidos pelo Chefe do Estado para a Secretaria da Presidência e para a sua residência e das pessoas da sua família;*
- n)- *Os direitos públicos sobre imóveis privados classificados ou de uso e fruição sobre quaisquer bens privados;*
- o)- *As servidões administrativas e as restrições de utilidade pública ao direito de propriedade;*
- p)- *Quaisquer outros bens do Estado sujeitos por lei ao regime do domínio público.”*

Em geral, os bens são administrados pelo Estado, podendo também se administrados pelo Município e Freguesia e pelas Regiões Autónomas.

O domínio público do município e da freguesia goza dos mesmos atributos do domínio público do Estado, desde logo pela sua idêntica matriz constitucional. O domínio público autárquico pode ser definido como “o conjunto das coisas públicas pertencentes às autarquias locais submetidas a um regime jurídico específico que visa garantir a sua utilidade pública”⁹.

⁹ Almeida, J. e Lopes, F. (1998). O domínio público e privado das autarquias locais. PATRIMONIUM- Revista da Direcção- Geral do Património. N.º2, Janeiro: 4-15. Pág. 6.

BENS DE DOMÍNIO PRIVADO

O domínio privado pode ser definido como o conjunto de bens que, por não se encontrarem integrados no domínio público, ou seja:

- a) estão, em princípio, sujeitos ao regime de propriedade estatuído na lei civil e, consequentemente, submetidos ao comércio jurídico correspondente (acepção objectiva);*
- b) são livremente adquiridos e não obedecem a uso tipificado;*
- c) são alienáveis, penhoráveis, prescrevíveis e expropriáveis;*

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), foi criada, no âmbito do Ministério das Finanças, pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, diploma que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

A CNCAP tem por missão assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia. Ver: www.mf.dgo.cncap

CONTABILIDADE ORÇAMENTAL

Sub-sistema contabilístico onde se regista a aprovação e modificações do Orçamento e as fases de execução do mesmo. Os principais documentos extraídos deste sistema contabilístico são o Mapa de Controlo Orçamental da Despesa, o Mapa de Controlo Orçamental da Receita e o Mapa de Fluxos de Caixa.

Os registos contabilísticos aqui efectuados assentam na base de caixa ou na base de caixa modificada.

CONTABILIDADE PATRIMONIAL

Sub-sistema contabilístico onde se contabilizam todas as operações que alteram a estrutura patrimonial, económica e financeira de uma entidade, quer em termos qualitativos quer quantitativos. Os principais documentos extraídos deste sistema contabilístico são o Balanço, a Demonstração de Resultados por natureza e Balancetes das diferentes massas que compõem o Balanço e contas de custos e proveitos.

Os registos contabilísticos aqui efectuados assentam na base do acréscimo ou especialização dos exercícios.

CONTABILIDADE DE CUSTOS

Sub-sistema contabilístico onde se apuram os custos (ou custos e proveitos, designado neste caso por contabilidade analítica) por cada função, actividade e cada bem. Os principais documentos extraídos deste sub-sistema contabilístico são os mapas CC (Contabilidade de Custos) definidos no POCAL.

Os registos aqui efectuados assentam na base do acréscimo ou especialização dos exercícios.

DIGRAFIA

Quando um sistema contabilístico regista qualquer operação contabilística debitando uma ou várias contas por contrapartida (crédito) de outra(s), diz-se que se utiliza o método de registo digráfico ou de partidas dobradas.

As principais regras da digrafia na Contabilidade Patrimonial ou Financeira são:

- a) As contas do Activo debitam-se pelos aumentos e creditam-se pelas diminuições;
- b) As contas do Passivo e Fundos Próprios debitam-se pelas diminuições e creditam-se pelos aumentos;
- c) As contas de custos (classe 6) debitam-se pelos aumentos e creditam-se pelas diminuições O saldo destas contas deve ser devedor ou nulo
- d) As contas de proveitos (classe 7) debitam-se pelas diminuições e creditam-se pelos aumentos. O saldo destas contas deve ser credor ou nulo.
- e) As contas de apuramento de resultados (classe 8) debitam-se pelos custos e credita-se pelos proveitos. Um saldo devedor significa prejuízo; um saldo credor significa lucro.

As principais regras da digrafia na Contabilidade Orçamental são:

- f) As contas de despesas (conta 02 e 04) credita-se pelos aumentos e debita-se pelas diminuições, pelo que terão sempre saldo credor ou nulo (idêntica regra das contas do Passivo);
- g) As contas de receitas (03) debita-se pelos aumentos e credita-se pelas diminuições pelo que terão sempre saldo devedor ou nulo (idêntica regra das contas do Activo);
- h) A conta 251-Devedores pela execução do orçamento, debita-se e credita-se no momento da cobrança de receitas, encontrando-se, deste modo, sempre saldada;
- i) A conta 252-Credores pela execução do orçamento, credita-se pela autorização do pagamento e debita-se no momento do pagamento de uma obrigação. O seu saldo deverá ser credor ou nulo.

Não estão definidas regras da digrafia para a Contabilidade de Custos e para as “Contas de Ordem (09) da classe 0.

CUSTOS VERSUS PROVEITOS

Um custo é um consumo ou diminuição do valor de um recurso.

São custos de uma entidade todas as operações registadas na classe 6:

- 61- Custo das mercadorias vendidas e consumidas (momento do consumo ou venda);
- 62- Fornecimentos e serviços externos (por regra, no momento da obrigação)
- 63- Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais (momento da autorização);
- 64- Custos com o Pessoal (momento da obrigação)
- 65- Outros custos e perdas operacionais (momento da obrigação)
- 66- Amortizações do exercício (momento da desvalorização, normalmente registada unicamente em 31 de Dezembro);
- 67- Provisões do exercício (momento da desvalorização das existências e investimentos financeiros, da provável não cobrança de direitos já registados como proveitos, do reconhecimento de possíveis (não certos) outros custos. As provisões são normalmente registadas ou actualizadas em 31 de Dezembro);
- 68- Custos e perdas financeiros (ano de reconhecimento como custo)
- 69- Custos e perdas extraordinários (ano de reconhecimento como custo)

Um proveito é um aumento do valor do património derivado da venda, prestação de serviços, cobrança de impostos e taxas e de outras receitas.

São proveitos de uma entidade todas as operações registadas na classe 7:

- 71- Vendas e prestação de serviços (momento do reconhecimento do direito);
- 72- Impostos e taxas (momento da liquidação ou reconhecimento do direito)
- 73- Proveitos suplementares (momento do reconhecimento do direito);
- 74- Transferências e subsídios obtidos (momento do reconhecimento do direito)
- 75- Trabalhos para a própria entidade (momento da conclusão do bem ou no fim do exercício)

- 76- Outros proveitos ou ganhos operacionais (momento do reconhecimento do direito ou em 31 de Dezembro);
- 78- Proveitos e ganhos financeiros (ano de reconhecimento como proveito)
- 79- Proveitos e ganhos extraordinários (ano de reconhecimento como proveito)

A diferença entre os Proveitos e Custos representa a Resultado Económico (lucro ou prejuízo)

DESPESAS VERSUS RECEITAS

Uma despesa é uma aquisição de um bem ou serviço em que a última fase do processo é o pagamento.

Na Administração Pública as despesas dividem-se em dois grandes grupos: despesas de capital e despesas correntes.

As despesas podem são transformados em custos quando forem consumidos ou desvalorizados. Por exemplo, quando se adquire um computador, estamos perante uma despesa no momento da sua aquisição e será custo durante os anos em que se desvaloriza (amortizações), com base no princípio da especialização dos exercícios (o computador vai gerar proveitos vários exercícios, logo o custo será diferido também por esses exercícios).

Estamos perante uma receita quando é reconhecido o direito o cobrar determinada importância.

As receitas são transformadas em proveitos no exercício económico que causaram custos ou foi necessário o consumo de recursos para a obtenção desse proveito. Por exemplo, uma transferência corrente recebida será custo nesse exercício uma vez que se destina à aquisição e pagamento de bens e serviços (custos) Uma transferência de capital, é uma receita no exercício que se reconhece o direito a cobrar, mas um proveito diferido pelos exercícios em que a aquisição do bem financiado vai desvalorizando (durante os anos em que se amortiza o bem)

Ver: custos versus proveitos

EXERCÍCIO ECONÓMICO

Período correspondente à execução orçamentária, financeira e patrimonial. Em Portugal o exercício económico coincide com o ano civil.

FUNDOS PRÓPRIOS

É a diferença entre o Activo e o Passivo do Balanço numa determinada data. Nas empresas privadas esta componente do Balanço designa-se por “Capital próprio” ou “Situação líquida” ou “capital, reservas e resultados”.

Ver: Activo, Passivo, Balanço

PASSIVO

O Passivo é constituído por duas grandes componentes:

- a) As obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num fluxo de saída de recursos financeiros da entidade;
- b) Pelos acréscimos de custos e proveitos diferidos em obediência ao princípio da especialização dos exercícios. Dado o elevado valor nesta componente (nomeadamente Proveitos diferidos) nas contas dos

Municípios, não se deve considerar o Passivo como sinónimo de dívidas a pagar.

SATAPOCAL

O Subgrupo de Apoio Técnico à aplicação do POCAL – SATAPOCAL, foi criado pelo Despacho n.º 4839/99, de 22 de Fevereiro, do Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território, publicado no D.R. n.º 57, II Série, de 9 de Março e aditado pelo Despacho n.º 19942/99, de 28 de Setembro, publicado no D.R. 245, II Série, de 20 de Outubro, com o objectivo de salvaguardar a uniformidade interpretativa das questões suscitadas pelas autarquias locais, propondo notas técnicas e propostas de modificações legislativas, em articulação com as orientações da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

A norma n.º 6 da IFAC (Internacional Federation of Accountants) dispõe que “ O sistema de Controlo Interno é o plano de organização e todos e métodos e procedimentos adoptados pela Administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão e assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”.

O POCAL apresenta no ponto 2.9 os métodos e procedimentos de controlo a incluir na norma de controlo interno a aprovar por cada órgão executivo.

Anexo II - Bibliografia

- ALMEIDA, J. e LOPES, F. (1998), «O domínio público e privado das autarquias locais». PATRIMONIUM- Revista da Direcção- Geral do Património. N.º2, Janeiro: 4-15.
- BERNARDES, A. F. (2001); *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*; Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA); Coimbra.
- BRUSCA ALIJARDE, I, BENITO, B. (2002, «Panorama Internacional de la Contabilidad Pública»; *VII Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública*, ASEPU, Universidade de Múrcia, Abril.
- CARVALHO J.B; FERNANDES, M. J.; TEIXEIRA, A. (2002); *POCAL Comentado*; Editora Rei dos Livros; Lisboa; 1ª edição.
- CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., JORGE, S. (2004), «Local Government accounting in Portugal: how the new system can lead to misinterpretation?», *7th CIGAR Workshop*, St. Gallen – Suíça, Setembro.
- CARVALHO, J. B.; JORGE, S.; FERNANDES, M. J. (2005), «Governmental Accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem?», submetido a *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*;
- CARVALHO, J. B.; JORGE, S. (2005), «Governmental accounting in Portugal and the information reported in cash and accruals bases: evidence from Local Government»; submetido a *Financial Accountability and Management*;
- CARVALHO, J. B; JORGE, S.; FERNANDES, M. J. (2005), «Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal: Empirical Evidence and Reasons for Non- Compliance»; *10th Biennial CIGAR Conference*, Poitier France
- CARVALHO, J. B.; JORGE, S.; FERNANDES, M. J. (2005):«Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government»; *28th Annual Congress of the EAA*, Gótenborg, Suécia.
- JORGE, S. M. (2003) *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*, PhD Thesis, Birmingham Business School, The University of Birmingham, September.
- LÜDER, K; JONES, R (2003): *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe (EURO-CIGAR)*, Frankfurt: Fachverlag Modern Wirtschaft.
- SÁNCHEZ REY M (2004), *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.*, 2ª edición, Presentación: Juan José Rubio Guerrero, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- PINA Martínez, V., TORRES, L. (1995), «Comparative Study of the Governmental Financial Reports in six Countries», *working-paper presented at the Vth CIGAR Conference*, Paris, May.
- TORRES, L., PINA M. V. (2003) «Local Government financial reporting in the USA and Spain: a Comparative Study», *Spanish Journal of Finance and Accounting*, N.115, April, pp.153-183.

AUTORES

JOÃO BAPTISTA DA COSTA CARVALHO (jcarvalho @eeg.uminho.pt)

Professor Associado na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho. Licenciado em Gestão de Empresas pela Universidade do Minho. Doutorado em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade pela Universidade de Saragoça, Espanha.

Co-autor dos seguintes livros: POCAL comentado; POC-educação explicado; Temas de Contabilidade Pública;

É director do Mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade do Minho

É presidente da Comissão para a Contabilidade Pública da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. É presidente da Direcção da ADCES- Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior.

É autor de diversas publicações e comunicações internacionais. Áreas de interesse para investigação: Contabilidade em especial referência contabilidade pública.

MARIA JOSÉ FERNANDES (mjfernandes@ipca.pt)

Licenciada em Gestão de Empresas pela Universidade do Minho. Mestre em Administração Pública também pela Universidade do Minho. Doutorada em Ciências Empresariais pela Universidade de Santiago de Compostela, Espanha (2004). É Professora Adjunta na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e Ave, onde lecciona as disciplinas de Contabilidade Pública ao nível dos cursos de licenciatura e pós-graduação. É autora de diversas publicações, bem como de comunicações apresentadas em congressos nacionais e internacionais sendo a sua área de investigação a contabilidade pública.

PEDRO CAMÕES (pedroc@eeg.uminho.pt)

Licenciado em Administração Pública pela Universidade do Minho (1992). Mestre em Administração Pública também pela Universidade do Minho (1996). Doutorado em Administração Pública pela Universidade da Carolina do Sul, EUA (2004). É Professor Auxiliar da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, onde lecciona disciplinas de Finanças Públicas e Finanças Locais ao nível de licenciatura, e Administração Orçamental e Administração Autárquica ao nível de pós-graduação.

SUSANA MARGARIDA FAUSTINO JORGE (susjor@fe.uc.pt)

Licenciada em Organização e Gestão de Empresas pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (1994). Mestre em Gestão de Empresas, na especialidade de Finanças Empresariais, pela Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (1998). Doutorada em Contabilidade e Finanças, na especialidade de Contabilidade dos Governos Locais, pela *Birmingham Business School* da Universidade de Birmingham, Inglaterra (2003). É Professora Auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, onde lecciona as disciplinas de Contabilidade Pública e Contabilidade Financeira.

É autora de diversas publicações e comunicações internacionais. É membro do Comité Científico da rede Internacional de Investigação CIGAR-Comparative Governmental Accounting Research.

Áreas de interesse para investigação: Contabilidade Pública, com especial preferência por Contabilidade Autárquica.