

ANUÁRIO FINANCEIRO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES 2004

João Carvalho

Maria José Fernandes

Pedro Camões

Susana Jorge

patrocínios:



Tribunal de Contas



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

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

Financiado por:

FCT – FUNDAÇÃO PARA A CIÊNCIA E A TECNOLOGIA
MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, INOVAÇÃO E ENSINO SUPERIOR

patrocínios:



Tribunal de Contas

CTOC
CÂMARA dos TÉCNICOS OFICIAIS de CONTAS
Pública Contabilística e de Classificação



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 que enviaram as contas para a “Central de Contas da Universidade do Minho”
- Presidente do Tribunal de Contas, Conselheiro Guilherme de Oliveira Martins
- Presidente da Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), António Domingues de Azevedo
- António Costa e Silva (Tribunal de Contas)
- Cláudia Costa (colaboradora do NEAPP)

FICHA TÉCNICA

Autores: João Carvalho; Maria José Fernandes; Pedro Camões; Susana Jorge

Edição: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Coordenador da edição: Roberto Ferreira

Edição Gráfica e Paginação: pré&press

Periodicidade: Anual

Impressão: Sogapal, S.A. – **Depósito Legal:** 228599/05



Ordem de Contas



ÍNDICE

Introdução	9
1. Os Municípios Portugueses	17
1.1 Caracterização geral	17
1.2 Organização municipal	21
1.3 Prestação de responsabilidades (accountability)	25
1.4 A Contabilidade Autárquica e o POCAL	27
2. Conformidade e fiabilidade das contas dos municípios	33
2.1 Caracterização da Amostra e Metodologia	33
2.2 Implementação e Conformidade das Contas com o POCAL	38
3. Comparabilidade e utilidade da informação financeira dos municípios	45
3.1 Indicadores orçamentais, económico-financeiros e patrimoniais	45
3.1.1 Enquadramento e metodologia	45
3.1.2 Apresentação e análise dos resultados	48
3.1.3 Reflexões e recomendações	54
3.2 Actas das Câmaras e Assembleias Municipais	56
3.3 Informação do POCAL nas auditorias do Tribunal de Contas	61
4. Análise da situação orçamental dos municípios	65
4.1. Independência financeira	65
4.2. Estrutura das receitas	71
4.3. Estrutura das Despesas	75
4.4. Outras informações	80
4.5. Saldos na óptica orçamental	82
5. Análise da situação económica e patrimonial dos municípios	87
5.1 Cumprimento do POCAL	88
5.2 Balanço patrimonial	90
5.3 Resultados económicos	108
5.4 Anexos às demonstrações financeiras	115
6. Conclusões e recomendações	117
Anexo I – Glossário de termos contabilísticos	125
Anexo II – Bibliografia	137

INTRODUÇÃO

Num contexto, a nível internacional, de preocupação generalizada com o controlo dos défices orçamentais e do endividamento público, os governos têm imposto novos modelos de gestão que permitam uma mais eficiente, eficaz e económica utilização dos recursos públicos.

No que se refere às características qualitativas da informação, diferentes organismos internacionais referem que as entidades públicas devem comunicar informação financeira relevante, de maneira que melhor facilite a sua utilização, devendo assim:

- Apresentar informação **clara e consistente**, de forma **compreensiva** e a mais detalhada e completa possível;
- Aumentar a **exactidão** e a **transparência** da informação;
- Disponibilizar informação em tempo **oportuno** aumentando, deste modo, a sua **utilidade**;
- Apresentar informação de forma que seja **comparável** entre diferentes períodos de tempo e diferentes entidades.

Relevância, clareza, consistência, compreensibilidade, exactidão, oportunidade e comparabilidade são, assim, as principais características qualitativas da informação contabilístico-financeira das entidades públicas, pois, só deste modo a informação obtida terá a **utilidade** desejada.

Neste sentido, a Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (NICSP) nº 1 da IFAC (*International Federational of Accountants*) refere que o objectivo geral da informação contabilística pública é o de proporcionar informação relevante acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisões de uma vasta gama de utilizadores. Refere ainda que as demonstrações financeiras podem também ter um papel preditivo ou retrospectivo, proporcionando informação útil na previsão de recursos necessários para operações continuadas.

Por outro lado, da informação contabilística pretende-se também medir o cumprimento das responsabilidades (*accountability*) dos gestores pelos recursos que lhes foram confiados para gerir de uma forma eficiente, eficaz e económica.

Por sua vez, o GASB (*Governmental Accounting Standards Board*) identifica três objectivos fundamentais da informação financeira pública (*Concepts Statement n° 1 – Objectives of Financial Reports*):

- **Prestação de contas** (determinar se as receitas foram suficientes para pagar as despesas do ano; demonstrar a adequação do orçamento às restrições legais ou contratuais existentes; conhecer os serviços, os custos e as realizações alcançadas);
- **Avaliação dos resultados** (informar sobre as origens e as aplicações de fundos; conhecer como foram financiadas as actividades e como foram resolvidas as necessidades de tesouraria; saber se a situação financeira melhorou ou piorou no exercício);
- **Conhecimento do nível dos serviços prestados e da possibilidade de os poder manter** (informar sobre a posição financeira; informar sobre os recursos físicos que tenham vida útil para além do exercício corrente; fornecer detalhes sobre as restrições legais e contratuais quanto ao uso dos recursos e sobre os riscos de perdas potenciais dos mesmos).

Quanto aos utilizadores da informação obtida, o GASB identifica quatro grupos de utilizadores (*Concepts Statement n° 1 – Objectives of Financial Reports*):

- Cidadãos (contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral);
- Investidores ou credores (instituições credoras e investidores).
- Órgãos de gestão (gestores internos, como por exemplo, órgão executivo de um município ou Junta de Freguesia).
- Corpos legislativos e de controlo (órgão máximo de controlo das entidades públicas, órgãos do Governo e representantes directos dos cidadãos, como por exemplo os membros da Assembleia Municipal ou de Freguesia);

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, acima referidas. De uma forma mais desenvolvida:

- a) **Compreensibilidade** – A informação deve ser facilmente compreendida pelos utilizadores, pressupondo que estes têm um conhecimento razo-

ável 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.

Em Portugal, várias têm sido as iniciativas desenvolvidas com vista à concretização dos objectivos de mais relevância e consequente utilidade da informação, nomeadamente as relacionadas com a reforma dos sistemas de informação contabilístico-financeira pública que, desde 1990, têm sido alvo de grandes mudanças, acompanhando a tendência de vários países que estão a implementar novos sistemas contabilísticos nos organismos públicos.

A nível da Administração Local, o POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais), aprovado em 1999, representou um marco histórico na contabilidade das autarquias locais, permitindo que diferentes utilizadores tenham acesso a informação contabilística numa perspectiva não só orçamental e de caixa, mas também económica, financeira e patrimonial. Se esta informação for fiável e obtida em tempo oportuno, poderá constituir um importante instrumento de suporte à tomada de decisão.

Da actual reforma da Contabilidade Pública e, no caso em análise, do POCAL, pretende-se “... a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos... que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.” 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).

Após cinco anos de implementação do POCAL é possível e fundamental analisar o grau de implementação do novo sistema contabilístico e as consequências na gestão dos municípios. Foi neste sentido que o NEAPP – Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas, da Universidade do Minho, em 2004 apresentou à FCT (Fundação para a Ciência e a Tecnologia) o projecto “A Eficiência no Uso dos Recursos Públicos dos Municípios Portugueses”, tendo como objectivos principais:

- 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);
- Verificar o grau de implementação do POCAL nos municípios e a sua evolução, nomeadamente através da conformidade com os requisitos exigidos pelo novo sistema para a prestação de contas;
- Verificar se existe fiabilidade na informação orçamental (cumprimento da legalidade e do orçamento), financeira, económica e patrimonial (imagem verdadeira e apropriada) reflectida nas contas dos municípios;
- Construir uma base de dados com informação sobre os municípios portugueses nos termos do POCAL, a ser actualizada periodicamente, que servirá de suporte, não só à investigação em finanças e contabilidade autárquica, mas também ao desenvolvimento de outros estudos sobre a gestão financeira dos municípios;
- Com base na agregação de todos os valores dos municípios, apresentar uma estrutura de um Balanço, Demonstração de Resultados, mapas financeiros e alguns rácios que permitam caracterizar a situação orçamental, económica, financeira e patrimonial “média” de um município português;

- Elaborar estudos académicos¹ e técnicos sobre a realidade contabilístico-financeira autárquica, incluindo a elaboração deste “Anuário Financeiros dos Municípios” onde são analisados e comentados os documentos de Prestações de Contas dos municípios e a informação patrimonial, económica, financeira e orçamental, agregada para a totalidade dos municípios e por grandes grupos, atendendo à dimensão (pequenos, médios e grandes municípios) medida em número de habitantes.

No âmbito deste projecto, em 15 de Junho de 2005 foi editado e apresentado publicamente o **1º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses**, se analisaram as contas de 175 municípios, relativos a 2003, recolhendo informação sobre o cumprimento do POCAL e sobre o conteúdo das contas (estrutura orçamental, económica, financeira e patrimonial).

Nesta publicação concluiu-se que o POCAL estava a ser aplicado na grande maioria dos municípios, apesar das grandes alterações que o mesmo implicou na estrutura organizativa e na necessidade de formação complementar do pessoal. Contudo, verificou-se que, por um lado, os documentos finais estavam a ser elaborados com a preocupação quase estrita de apenas se cumprir a lei, independentemente da fiabilidade da informação relatada e, por outro lado, o sistema de Contabilidade de Custos, salvo raras excepções, não se encontrava implementado.

¹ Foram elaborados os seguintes estudos:

- CARVALHO J. B. (2006) «Fiscalización del Tribunal de Cuentas portugués a los municipios. Resultados y recomendaciones», VI Simposium de Fiscalización, auditoria y control de la gestión de los fondos públicos, Mérida, Abril.
- CAMÕES, P. (2006): «A Transparência e a Utilidade das Contas Públicas em Portugal: O caso das Autarquias Locais», VIII Congresso Prolatino, Vila da Feira, 7 e 8 de Abril.
- JORGÉ, S., CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J. (2006) «From cash to accruals in Portuguese Local Government accounting: what has truly changed », submetido a International Journal of Public Sector Management.
- CARVALHO, J. B., JORGÉ, S., FERNANDES, M. J. (2005) «Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses», 3.º Congresso Nacional da Administração Pública, Instituto Nacional de Administração, Lisboa, Novembro.
- CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., JORGÉ, S., GUZMÁN, C. A. (2005) «El uso de los indicadores de gestión en la memoria de las cuentas de los Municipios Portugueses», XIII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración, Oviedo, Setembro.
- CARVALHO, J. B., JORGÉ, S., FERNANDES, M. J. (2005) «Governmental Accounting in Portugal: why accrual basis is a problem», aceite para publicação no Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management.
- JORGÉ, S., CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J. (2005) «Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal », aceite para o livro Accounting reform in the Public Sector: mimicry, fad or necessity?, Poitiers, France.
- JORGÉ, S., CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., CAMÕES, P. (2005) «Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government», aceite para publicação no Canadian Journal of Administrative Sciences.
- CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., JORGÉ, S. (2004) «Local Government accounting in Portugal: how the new system can lead to misinterpretation?», aceite para publicação na revista Public Money and Management.

Este **2º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses** refere-se às contas de 2004 e, em relação ao 1º Anuário, para além do aumento do número de municípios analisados (analisam-se **todos** os municípios portugueses do Continente (278), 6 dos Açores (de um total de 19) e 5 da Madeira (de um total de 11), são aprofundados aspectos da gestão orçamental, financeira e patrimonial, comentados os conteúdos das Actas (quer da Câmara, quer da Assembleia Municipal) que aprovam as contas, bem como o conteúdo do Relatório de Gestão, com especial ênfase para os indicadores que aqui são apresentados.

A informação foi obtida directamente dos relatórios anuais e contas dos municípios, que os enviaram para a Universidade do Minho ou a partir dos depositados no Tribunal de Contas.

Analisados os objectivos definidos no POCAL e os documentos de prestação de contas que são exigidos a todas as entidades contabilísticas (incluindo as que integram o designado regime simplificado), verifica-se que estes vão de encontro aos objectivos definidos a nível internacional para as entidades públicas. No entanto, é oportuno questionar:

1. Existe fiabilidade na informação obtida dos diferentes municípios?
2. Relativamente à conformidade, estarão a ser cumpridos os principais requisitos definidos no novo sistema contabilístico?
3. Quanto à utilidade, os diferentes utilizadores usam a informação, quer orçamental quer patrimonial, para a tomada de decisões?
4. Qual a situação financeira, económica e patrimonial dos municípios portugueses?

Pretende-se com este trabalho responder a estas questões baseando-nos, como referido, em informação recolhida das contas dos municípios portugueses. Em casos pontuais e devidamente assinalados, foi ainda utilizada informação de estudos efectuados em dissertações de Mestrado sob a orientação dos autores deste Anuário.

Assim, com este **2º Anuário** visa-se em particular:

- Aferir a evolução do 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 melhoria (ou não) da 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;
- Analisar a situação financeira, patrimonial e económica dos municípios, através dos mapas contabilísticos e de indicadores utilizados;
- Analisar a utilidade da informação na aprovação das contas pelas Câmaras e Assembleias Municipais;
- Analisar a utilidade da informação por parte de um dos principais utilizadores externos – o Tribunal de Contas.

O **2º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004** encontra-se organizado em seis capítulos:

- No Capítulo 1 faz-se uma apresentação dos municípios portugueses, começando por uma caracterização geral (aspectos relacionados com a localização geográfica, dimensão, serviços descentralizados, e estrutura dos fundos do OE), seguindo-se uma discussão sobre a actual organização municipal (nomeadamente novas competências inseridas no novo modelo de gestão municipal); posteriormente analisa-se a problemática da prestação de responsabilidades nas autarquias, terminando-se com uma introdução à contabilidade autárquica, particularmente ao POCAL.
- No Capítulo 2 aborda-se a conformidade e consequente fiabilidade das contas dos municípios, começando por descrever a amostra e metodologia utilizadas, analisando de seguida a informação agregada sobre a implementação e conformidade das contas com os principais requisitos do POCAL.
- No Capítulo 3 estuda-se a comparabilidade e utilidade (interna e externa) da informação financeira municipal, começando por abordar os tipos e diversidade de indicadores apresentados pelos municípios no seu Relatório de Gestão, de onde se sugere um conjunto de indicadores que deveriam ser utilizados. Depois, com vista a abordar a utilidade interna, analisa-se o tipo de informação contida nas Actas das reuniões de aprovação de contas (Câmaras e Assembleias Municipais). Para efeitos de análise da utilidade externa, apresentam-se também os resultados de um outro estudo sobre a utilidade da informação para o Tribunal de Contas.

- O Capítulo 4 apresenta os resultados da análise da situação orçamental e financeira dos municípios, baseada essencialmente nos documentos de prestação de contas relacionados com a execução orçamental e a informação relatada em base de caixa.
- O Capítulo 5 apresenta a análise da situação económica e patrimonial, baseada essencialmente nos documentos desta natureza e em informação relatada em base de acréscimo, nomeadamente no Balanço e na Demonstração de Resultados.
- Finalmente, no Capítulo 6 são tecidas algumas considerações finais, particularmente discutindo possíveis razões justificativas dos resultados obtidos, limitações do actual sistema de contabilidade autárquica, sendo também 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

1.1 Caracterização geral

A definição de Município aparece pela primeira vez no artº 38º da Lei nº 77/79, de 25 de Outubro (Lei sobre atribuições das Autarquias Locais), como *“a pessoa colectiva territorial, dotada de órgãos representativos, que visa a prossecução de interesses próprios da população na respectiva circunscrição”*.

Por outro lado, o princípio da autonomia do poder local está sancionado no art.º 6.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), desenvolvendo-se as coordenadas em que aquele se materializa, no Título VII da Parte III, respeitante à organização do poder político e sob a epígrafe “Poder Local”. Assim, referem os art.º 235.º e 236.º que *“a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais (...), pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”*, especificando que *“no continente, as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas”*, enquanto *“as regiões autónomas compreendem freguesias e municípios”*².

A nova Lei das Finanças Locais (projecto que na data de publicação deste Anuário se encontra em discussão pública) refere (artigo 3.º) que:

- 1 – Os municípios e as freguesias têm património e finanças próprios, cuja gestão compete aos respectivos órgãos.
- 2 – A autonomia financeira dos municípios e das freguesias assenta, designadamente nos seguintes poderes dos seus órgãos:
 - a) Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais;
 - b) Elaborar e aprovar os documentos de prestação de contas;

²Considerando que as regiões administrativas ainda não foram criadas, podemos dizer que, no continente, as autarquias são constituídas da mesma forma que nas Regiões Autónomas dos Açores e Madeira, isto é, compreendem as freguesias e os municípios.

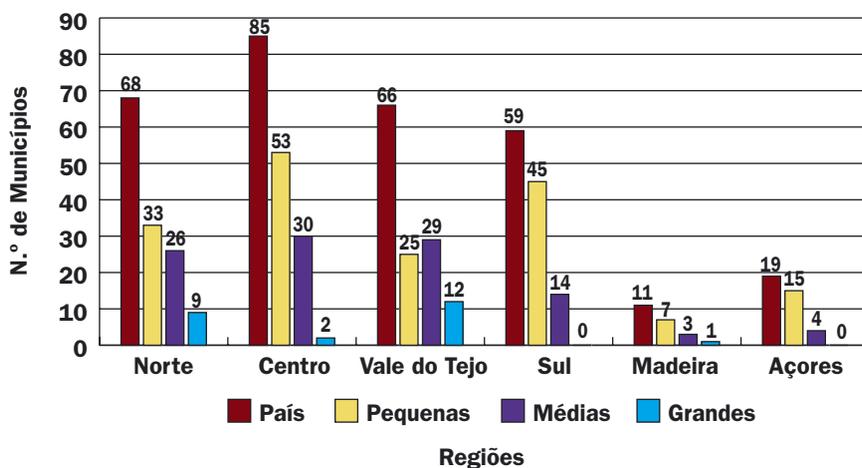
- c) Exercer os poderes tributários que legalmente lhes estejam cometidos;
- d) Arrecadar e dispor de receitas que por lei lhes forem destinadas;
- e) Ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas;
- f) Gerir o seu próprio património, bem como aquele que lhes foi afecto.

Actualmente existem em Portugal 308 municípios, que podem ser categorizados em três dimensões:

- 178 pequenos (municípios com população menor ou igual a 20 000 habitantes)
- 106 médios (municípios com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes)
- 24 grandes (municípios com população maior que 100 000 habitantes).

Considerando estas dimensões e a região onde se inserem, os municípios portugueses distribuem-se da seguinte forma:

Gráfico 1.1.1
Os municípios portugueses por dimensão e região



Da análise do gráfico supra verifica-se ainda que é no sul e nas ilhas que predominam os municípios de pequena dimensão. De facto, 64% (7 em 11) dos municípios da Região Autónoma da Madeira e 79% (15 em 19) dos municípios da Região Autónoma dos Açores são pequenos, assim como 76%

(45 em 59) dos municípios da região sul de Portugal Continental. Em contrapartida, nas regiões de Vale do Tejo e Norte, são pequenos apenas 38% (25 em 66) e 49% (33 em 68) dos municípios respectivamente.

Por outro lado, no que respeita à densidade populacional e agrupando os municípios por distrito, o quadro seguinte mostra que são os distritos do litoral e do norte do País, onde também está concentrada grande parte da população portuguesa, que continuam a apresentar uma mais elevada densidade populacional.

Quadro 1.1.1 – Caracterização dos Distritos Portugueses 2004

Distrito	Área Km²	N.º de municípios	População Residente	Densidade hab/km²
Aveiro	2 808	19	727 041	258,92
Beja	10 225	14	156 153	15,27
Braga	2 673	14	851 337	318,49
Bragança	6 608	12	145 486	22,02
Castelo Branco	6 675	11	203 314	30,46
Coimbra	3 947	17	437 642	110,88
Évora	7 393	14	171 130	23,15
Faro	4 960	16	411 468	82,96
Guarda	5 518	14	176 086	31,91
Leiria	3 515	16	472 895	134,54
Lisboa	2 761	16	2 203 503	798,08
Portalegre	6 065	15	121 653	20,06
Porto	2 395	18	1 805 015	753,66
Santarém	6 747	21	463 676	68,72
Setúbal	5 064	13	829 007	163,71
Viana do Castelo	2 255	10	251 937	111,72
Vila Real	4 328	14	221 218	51,11
Viseu	5 007	24	395 202	78,93
Total (Portugal Continental)	88 944	278	10 043 763	112,92
Regiões				
Açores	2 333	19	241 206	103,39
Madeira	797	11	244 286	306,51
Total	92 074	308	10 529 255	114,36

Considerando apenas os municípios alvo do estudo deste Anuário, ou seja, 289 divididos em 163 pequenos, 102 médios e 24 grandes, o quadro seguinte apresenta informação sobre o número de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais em 2004.

Quadro 1.1.2 – Quantidade de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais

	Serviços Municipalizados						Empresas Municipais						
	Total	0	1	2	3	si	0	1	2	3	>3	si	Total
Municípios Pequenos	163	147	6	0	0	10	120	31	2	0	0	10	163
Municípios Médios	102	71	23	0	0	8	56	26	6	3	1	10	102
Municípios Grandes	24	14	8	1	0	1	5	7	5	0	5	2	24
Total de municípios com Serviços Municipalizados e Empresas Municipais			38					86					

Os valores mostram que 86 municípios têm serviços descentralizados em Empresas Municipais, enquanto que 38 possuem unidades autónomas de Serviços Municipalizados. Destas entidades, a maioria tem apenas uma empresa municipal e uma unidade de Serviços Municipalizados.

Por outro lado, há muitos municípios que não possuem Serviços Municipalizados nem Empresas Municipais, sendo na sua maioria de pequena dimensão. Verifica-se ainda que, relativamente a alguns (sem informação – s.i.), há lacunas na prestação de contas, já que não apresentam informação sobre os Serviços Municipalizados e as Empresas Municipais.

Se contarmos ainda com a participação dos municípios em Associações de Municípios, Comunidades Urbanas, Fundações, entre outras entidades de direito público ou privado, verificamos que estamos perante 308 potenciais “grupos autárquicos”, em que o município é a designada “entidade-mãe”. Deste modo, actualmente, **as contas de um município representam apenas uma parte do seu património cuja estrutura financeira, económica e orçamental muito depende do grau de descentralização de algumas atribuições, designadamente através da quantidade de Serviços Municipalizados e Empresas Municipais.**

No Anuário de 2003 referimos, como aspecto negativo do POCAL, o facto de não ser obrigatório a apresentação de contas consolidadas. É de louvar, para bem da utilidade de informação contabilística, que o projecto de Lei das Finanças Locais dê um 1.º passo ao obrigar à consolidação de contas os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais, conforme artigo 45.º, n.º 1:

Consolidação de Contas

“1. Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas previstos na lei, as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do balanço e da demonstração de resultados com respectivos anexos explicativos incluindo nomeadamente os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo.”

1.2 Organização municipal

As autarquias locais são uma emanação do Poder Local e constituem uma das formas de descentralização territorial, caracterizando-se por (Gonçalves, 2006):

- a) Serem pessoas colectivas públicas de substrato territorial, *distintas do Estado*, com personalidade jurídica e património próprio;
- b) Através de determinação legal, serem dotadas de atribuições múltiplas e próprias que lhe são cometidas em exclusivo;
- c) Serem dotadas de órgãos próprios, directamente eleitos por sufrágio dos cidadãos, possuindo, como tal, representatividade e legitimidade democrática;
- d) Estarem investidas das competências necessárias à prossecução das suas atribuições, dispendo de capacidade jurídica e autonomia administrativa e financeira;
- e) Estarem sujeitas à tutela administrativa do Estado, isto é, o Estado mantém um poder de controlo administrativo que lhe permite fiscalizar a legalidade da actuação das autarquias locais.

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

Em Portugal podemos verificar que são várias as leis que actualmente regulam as autarquias locais destacando-se as seguintes:

- Lei nº 42/98 – Lei das Finanças Locais prevendo-se a entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2007 uma Nova Lei das Finanças Locais;
- 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.

A Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, actualmente em vigor, estabelece 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 artº 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 competências mediante a transferência de atribuições e competências para as autarquias locais, 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 colocado para as conseguir com racionalidade, eficácia e proximidade aos cidadãos.

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 (republicado pela Lei n.º5-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 nº 159/99, de 14 de Setembro) – e o Decreto-Lei nº116/84, de 6 de Abril. Também a Carta Europeia da Autonomia Local (ratificada pela Resolução a Assembleia da República nº 28/90, de 23 de Outubro) no seu artº 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.

O Quadro 1.2.1 apresenta a evolução das atribuições dos municípios definida em três diplomas publicados até à data.

Quadro 1.2.1 – Evolução das Atribuições dos Municípios

Decreto-Lei nº 79/77, de 25 de Outubro	Decreto-Lei nº 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

O quadro legal actualmente em vigor prevê ainda que a transferência das novas atribuições e competências para os municípios seja progressiva, “de forma articulada e participada”³, num horizonte temporal de quatro anos⁴ e que seja “...acompanhada dos meios humanos, dos recursos financeiros e do património adequados ao desempenho da função transferida”⁵. Prevê-se também que a forma de afectação de recursos, seja definida anualmente através de diplomas próprios.

Para além disto, a mesma Lei reafirma os princípios da descentralização administrativa e da autonomia do poder local.⁶

³ Cf. art.o 5.o da Lei n.o 159/99, de 14/09.

⁴ Cf. art.o 4.o (Lei 159/99).

⁵ N.o 2 do art.o 3.o (Lei 159/99).

⁶ Cf. art.o 1.o da Lei n.o 159/99, de 14/09.

Assim, tem-se assistido à criação de entidades periféricas em muitas autarquias (e.g. cooperativas, fundações, empresas municipais, entre outras), a fim de descentralizarem os seus serviços dando cumprimento aos objectivos de maior eficácia na sua prestação. Neste contexto, compete à Assembleia Municipal acompanhar, com base em informação útil da Câmara, facultada em tempo oportuno, a actividade desta e os respectivos resultados, nas várias 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). Por outro lado, dado que compete às autarquias locais, dotadas de pessoal, património e finanças próprios, a gestão das áreas municipais, através dos respectivos órgãos representativos, é-lhes assegurada a necessária autonomia. Como explicam Gomes Canotilho e Vital Moreira (1984;p.86), *“as autarquias locais são formas de administração autónoma territorial do Estado, dotadas de órgãos próprios, de atribuições específicas correspondentes a interesses próprios, e não meras formas de administração indirecta ou imediata do Estado”*.

Dispõe o art.º 237.º da CRP, com a epígrafe “descentralização administrativa”, que as “atribuições e a organização das autarquias locais, bem como a competência dos seus órgãos, serão regulados por lei, de harmonia com o princípio da descentralização administrativa”, impondo o articulado seguinte que as autarquias possuam “património e finanças próprios” e “receitas próprias”, podendo dispor de “poderes tributários”, sendo-lhe ainda conferido, por força do art.º 241.º, “poder regulamentar próprio”.

Contudo, a autonomia do poder local não pode ser encarada como uma exclusão da acção ou fins visados pelo Estado, quer porque os fins a prosseguir pelas autarquias estão definidos na lei, quer porque os recursos que mobilizam têm de ser aplicados para atingir esses fins, isto é, sem afectar o princípio constitucional da autonomia local, há que estabelecer mecanismos de controlo e fiscalização.

Esta necessidade de impor limites à autonomia local, visando atenuar os seus inconvenientes e harmonizar as suas actividades com os interesses globais do Estado e da colectividade nacional, é genericamente reconhecida e a própria CRP a prevê no seu art.º 242.º. O Estado mantém sobre estas pessoas colectivas descentralizadas um poder de tutela que corresponde a uma “verificação do cumprimento da lei por parte dos órgãos autárquicos”.

Note-se, todavia, que, apesar da autonomia financeira de que gozam, as autarquias encontram-se, do ponto de vista financeiro, fortemente depen-

dentes das transferências da Administração Central (ver 4.1, pág. ##). Por outro lado, conforme Lei das Finanças Locais, os municípios e as freguesias estão sujeitas às normas consagradas na Lei de Enquadramento Orçamental e aos princípios e regras de estabilidade orçamental.

1.3 Prestação de responsabilidades (*accountability*)

O termo inglês “accountability” não é de simples tradução para a língua portuguesa, sendo difícil a sua tradução directa numa única palavra. Não obstante, podemos considerar “accountability” como prestação de responsabilidades, ou seja, como “prestação de contas”, não só na perspectiva contabilística ou monetário-financeira, como também e sobretudo na gestão e concretização de programas estabelecidos e de actividades previamente definidas e aprovadas.

Assim, à responsabilidade dos órgãos executivos por uma boa gestão de dinheiros públicos (redistribuição de rendimentos e riqueza, com vista a uma melhor justiça social) e por informarem sobre a forma como utilizam os recursos públicos disponibilizados, podemos designar de “accountability”.

O órgão executivo de um Município tem então de “prestar contas” em momentos diversos e a diferentes destinatários. De facto, uma Câmara Municipal “presta contas”:

- Aos eleitores sobre o cumprimento dos compromissos assumidos previamente nos programas eleitorais;
- Ao órgão deliberativo, ou seja, à Assembleia Municipal, à qual apresenta verdadeiramente as contas para que esta as aprecie em sessão ordinária a decorrer no mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam. Normalmente as contas apresentadas correspondem aos documentos a entregar ao Tribunal de Contas;
- Ao Tribunal de Contas, o qual, através da Resolução 4/2001, de 18 de Agosto, definiu os documentos de prestação de contas que lhe devem ser enviados anualmente. Para além disto, “sempre que os resultados das acções de verificação do Tribunal de Contas, seja através dos documentos de prestação de contas (verificação interna) seja através de auditorias (verificação externa), iniciem factos constitutivos de responsabilidades financeiras, desenvolve-se o respectivo processo de julgamento das respectivas responsabilidades, podendo, conforme os

casos, dar origem à responsabilidade financeira reintegratória⁷ (...) ou à responsabilidade sancionatória⁸ (...)” (Carvalho, Fernandes e Teixeira, 2006, p.42).

- As Ministérios das Finanças e da Administração Pública e ao Ministro que tutela as autarquias locais, que, de acordo com a nova Lei das Finanças Locais devem remeter os seus orçamentos, contas trimestrais bem como a sua conta anual depois de aprovada.

Quanto ao papel do sistema contabilístico na prestação de responsabilidades, pretende-se que forneça informação oportuna e fiável, de modo a permitir:

- Executar o controlo financeiro;
- Verificar a legalidade; e
- Analisar a eficácia, a eficiência e a economia das decisões.

No novo sistema português de Contabilidade Pública tal papel foi expressamente reconhecido. De facto, na própria introdução do Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que aprova o POCP, é estabelecido que a Contabilidade Pública deverá permitir:

- “a) O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes);*
- b) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional. Estas são particularmente importantes numa altura em que o País se encontra comprometido à obtenção de determinados objectivos em termos de rigor orçamental que terão de ser necessariamente aferidos em função da informação produzida na óptica das contas nacionais;*

⁷ Implica a reposição das importâncias abrangidas pela infracção, incluindo juros de mora. Esta responsabilidade só ocorre se a acção for praticada com culpa.

⁸ Implica a aplicação de multas que têm como limite mínimo metade do vencimento líquido mensal e como limite máximo metade do vencimento anual dos responsáveis.

c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.”

No que respeita à contabilidade autárquica, também a introdução do Decreto-lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL, estabelece que o novo sistema contabilístico deve permitir, entre outros:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, nomeadamente para o acompanhamento da execução orçamental;
- Estabelecer regras que garantam o cumprimento dos princípios orçamentais e a compatibilidade com regras previsionais, bem como o cumprimento dos princípios estabelecidos no POCP;
- Ter em conta princípios da utilização mais racional dos recursos e da melhor gestão de tesouraria;
- A obtenção de elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

1.4 A Contabilidade Autárquica e o POCAL

A reforma da Contabilidade Autárquica tem trazido inovações consideráveis, das quais merecem destaque as seguintes:

1) A definição dos objectivos da Contabilidade Autárquica e do POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, publicado no dia 22 de Fevereiro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99⁹, nomeadamente “a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”, de forma a possibilitar:

⁹ Já foram feitas algumas alterações a este diploma, através dos seguintes:

- Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro (alteração dos artigos 5.º, 9.º, 10.º, 11.º e 12.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro);
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro (alteração aos artigos 10.º e 12.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro); e
- Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de Abril (Alteração do POCAL, ponto n.º 3.3. – Regras Previsionais.

- Maior controlo financeiro;
- Melhor preparação dos orçamentos, cumprindo regras e retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei do enquadramento do Orçamento do Estado;
- Mais e melhor acompanhamento da execução do orçamento das autarquias, procurando a utilização mais racional das dotações orçamentais;
- Disponibilização de informação tempestiva e relevante para os órgãos da administração autárquica;
- Obtenção, de forma célere, dos elementos indispensáveis para o cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- Disponibilização de informação, preparada adoptando os princípios contabilísticos definidos no POCP, sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

2) A obrigatoriedade de serem implementados 3 subsistemas contabilísticos:

- CONTABILIDADE ORÇAMENTAL, que se baseia no princípio de caixa – as receitas e despesas são registadas no momento em que se verifica o respectivo recebimento e pagamento). Tem, todavia, subjacente uma base de caixa modificada (*“modified cash basis”*), uma vez que se registam também os compromissos e as liquidações, ou seja, são registadas as transacções quando uma determinada entidade se compromete com o pagamento das despesas, bem como os direitos a liquidar. Os principais mapas deste subsistema respeitam à Execução Orçamental (despesa e receita) e aos Fluxos de Caixa;
- CONTABILIDADE PATRIMONIAL, onde se registam todos os acontecimentos que implicam uma alteração, em termos quantitativos ou qualitativos, do património de uma entidade pública obtendo-se, deste modo, informação da situação patrimonial e financeira dessa mesma entidade. O Balanço e a Demonstração de Resultados por natureza constituem os principais mapas deste subsistema contabilístico;
- CONTABILIDADE DE CUSTOS onde, a partir de vários mapas cujos diversos modelos são definidos no POCAL, é obtida informação do custo por funções, por bens e por serviços.

3) A apresentação de informação numa perspectiva patrimonial, que implica a necessidade de inventariar todos os bens móveis, imóveis e veículos,

independentemente do seu domínio (público ou privado) e de os actualizar anualmente, através do cálculo da depreciação (amortizações). O POCAL define os critérios de valorimetria e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) recomenda a utilização do CIBE (Cadastro e Inventário dos Bens do Estado).

4) A obrigatoriedade da aprovação de um Sistema de Controlo Interno adequado às actividades da autarquia, devendo o órgão executivo assegurar o seu funcionamento, acompanhamento e avaliação permanente. Este sistema de controlo interno é elaborado numa óptica de autocontrolo, e está previsto no número 2.9.1 do POCAL, onde se determina que o mesmo compreende:

- O plano de organização;
- As políticas, métodos e procedimentos de controlo;
- Todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos (Norma de Controlo Interno), que contribuam para:
 - Assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente;
 - Salvaguarda dos activos;
 - Prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro;
 - Exactidão e integridade dos registos contabilísticos;
 - Preparação oportuna de informação financeira fiável.

5) A obrigatoriedade de serem apresentados vários documentos previsionais e de “prestação de contas”, nomeadamente os que se apresentam no quadro seguinte:

Quadro 1.4.1 – Documentos previsionais e de prestação de contas

	Documentos previsionais	Documentos históricos
Mapas de informação patrimonial		Balanço
		Demonstração de Resultados (DR)
		Anexos ao Balanço e DR
Mapas de informação orçamental	Orçamento	Controlo orçamental da despesa
		Controlo orçamental da receita
		Mapa de Fluxos de Caixa
	PPI – Plano Plurianual de Investimentos	Anexos aos mapas orçamentais
		Execução anual do PPI
Actas		Acta de aprovação das contas ¹⁰
Relatórios		Relatório de Gestão

¹⁰ Esta é uma exigência do Tribunal de Contas, através da Resolução no4/2001.

As mudanças ao nível das autarquias estão no âmbito de um processo mais alargado de reforma da gestão financeira e contabilidade públicas a decorrer em Portugal, que tem acontecido considerando o enquadramento legal apresentado no Quadro 1.4.2, onde se assinalam a **negrito** os diplomas que, de uma forma directa ou indirecta, se aplicam às autarquias locais.

Quadro 1.4.2 – 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 4.839 – 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 alterações que se lhe seguiram (ver nota de rodapé 9)
2000	Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE)
	Orientação Nº 2/2000 da CNCAP	Adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.
	Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação)
	Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POC-MS)
2001	Aviso nº 7.466/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa Nº 1/2001 da CNCAP (período complementar)
	Aviso nº 7.467/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa Nº 2/2001 da CNCAP (movimentação contabilística da conta 25-Devedores e Credores pela Execução do Orçamento)
	Resolução nº 4/2001, de 18 de Agosto, do Tribunal de Contas	Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, sujeitas POCAL
	Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto	Lei do Enquadramento Orçamental
2002	Decreto-Lei nº 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 das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POC-ISSSS)
2004	Resolução nº 1/2004, de 18 de Janeiro, 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.º1.314 da Direcção Geral do Orçamento	O IVA como operação não orçamental (operação de tesouraria)

O novo sistema contabilístico 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 os 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 execução da despesa e da 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 subsistemas patrimonial e de custos) em conjunto com a base de caixa e de compromissos (no subsistema 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;

- Os três subsistemas contabilísticos integrados (contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade de custos) tornam possível controlar simultaneamente a execução do orçamento e a gestão económica e patrimonial, esta particularmente apoiada pelo recurso CIBE 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.

Da análise efectuada às contas dos municípios portugueses de 2004, conclui-se que **o POCAL encontra-se já com aplicação generalizada a todos os municípios do País**.

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, como adiante neste Anuário teremos oportunidade de mostrar. Assim, observam-se diferentes níveis de implementação em função do cumprimento das exigências da nova estrutura normativa, que serão discutidos a seguir (ver particularmente o Capítulo 2).

Creemos que algumas dificuldades de implementação estão associadas a limitações ou imperfeições do novo sistema, sendo de louvar o empenho da grande maioria dos municípios na implementação do POCAL.

2. CONFORMIDADE E FIABILIDADE DAS CONTAS DOS MUNICÍPIOS

Conforme referimos na Introdução, a fiabilidade é uma característica da informação contabilística que implica, entre outras coisas, que esta represente fielmente as transacções, bem como a realidade económica, financeira e patrimonial da entidade.

Assim sendo, a fiabilidade da informação é necessariamente determinada pela obediência a determinados requisitos, designadamente pelo seguimento de certos princípios e a conformidade com regras e procedimentos estabelecidos nos enquadramentos normativos.

É neste sentido que se entende a grande pertinência de analisar neste Anuário a conformidade das contas dos municípios portugueses com os requisitos do novo sistema de prestação de contas preconizado pelo POCAL, dado que dela depende a avaliação da fiabilidade e consequente utilidade da informação por ele veiculada.

2.1 Caracterização da Amostra e Metodologia

A análise que se segue é baseada nos documentos de prestação de contas de 2004 de todos os municípios de Portugal Continental (278), 6 dos Açores (de um total de 19) e 5 da Madeira (de um total de 11), o que perfaz 289 municípios analisados¹¹, representando cerca de 94% do total da população/universo (308).

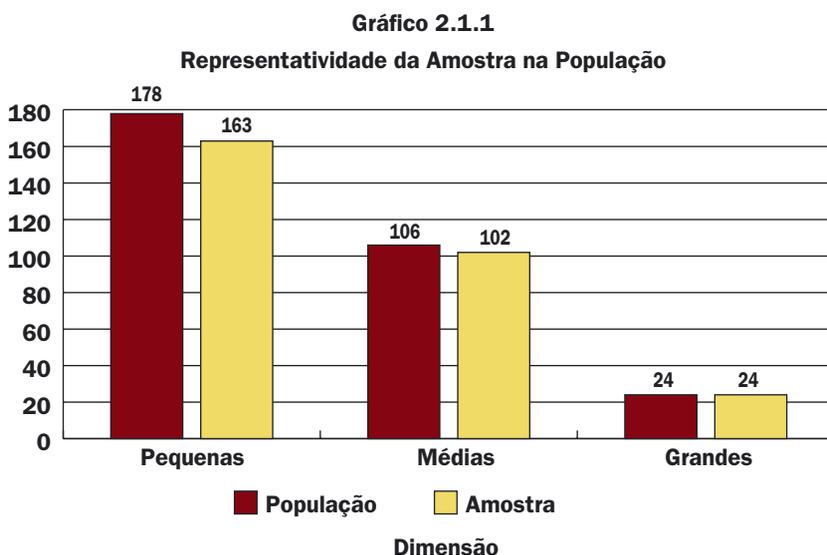
Analisaram-se os seguintes grupos de municípios, de acordo com a dimensão:

- 163 municípios pequenos de um total de 178
- 102 municípios médios de um total de 106
- 24 municípios grandes de um total de 24

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

¹¹ Esta é a amostra que será também utilizada nos Capítulos 4 e 5 deste Anuário, respeitantes à análise da situação orçamental, económica e patrimonial dos municípios portugueses em 2004, salvo em situações que em que se apresentam valores absolutos. Nesse caso, referem-se apenas aos municípios do continente na totalidade (278).

resultados da amostra, inferir conclusões para todo o universo dos municípios portugueses. Neste estudo, considerando a distribuição dos municípios analisados, mostrada no Gráfico 2.1.1, pode concluir-se que a representatividade da amostra no universo é elevada, pelo que as conclusões para a amostra são quase coincidentes com as que seriam obtidas para a totalidade do universo.



Como tem sido referido, 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 ser sumariados como:

- 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.

Neste contexto, tendo como objectivo determinar o ÍNDICE GLOBAL DE CONFORMIDADE para 2004 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 quatro categorias de práticas e informação, conforme evidenciado no Quadro 2.1.1.

Quadro 2.1.1 – Informação e práticas do novo sistema de contabilidade autárquica

Categorias	Parâmetros
1. Informação Orçamental e Plano Plurianual de Investimento (Base de Caixa)	<ul style="list-style-type: none"> – Execução da despesa – Execução da receita – PPI – Anexos à Execução Orçamental¹²
2. Informação Económica e Patrimonial (Base de Acréscimo)	<ul style="list-style-type: none"> – Bens de domínio público \geq a 20% do activo líquido – Imobilizado corpóreo – Amortizações do exercício – Proveitos diferidos – Acréscimos de custos – Provisões para cobranças duvidosas – Dívidas a receber a curto prazo – Existências – Anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados¹³
3. Relatório de Gestão	<ul style="list-style-type: none"> – Indicadores Orçamentais – Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais – Grau de execução do Orçamento – Grau de Endividamento – Análise da evolução da situação orçamental – Análise da evolução da situação económica e financeira
4. Contabilidade de Custos ¹⁴	Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos

Relativamente ao Anuário de 2003, procedeu-se a alterações nas categorias e em alguns parâmetros no sentido de reflectir um maior grau de exigência em termos de cumprimento com o novo sistema contabilístico. Este aumento de exigência entendeu-se como adequado, dado que os municípios têm vindo a melhorar a aplicação do POCAL.

Tal como anteriormente, as práticas e informação apresentadas por cada município foram pontuadas face aos parâmetros acima definidos, marcando 1 quando eram cumpridas e 0 quando não eram, considerando o máximo de

¹² Foram analisados os anexos respeitantes a transferências e subsídios obtidos e concedidos e situação dos empréstimos.

¹³ Foram considerados os seguintes anexos: 8.2.1 – Indicação e justificação das disposições do POCAL que foram interrogadas; 8.2.3 – Critérios valorimétricos utilizados; 8.2.7 – Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado e nas respectivas amortizações e provisões; 8.2.8 – Desagregação dos movimentos ocorridos no imobilizado, amortizações e provisões; 8.2.31 – Demonstração de Resultados Financeiros; e 8.2.32 – Demonstração de Resultados Extraordinários.

¹⁴ A informação para a análise deste item foi recolhida de: Costa, Teresa (2005) A Utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias: o caso da fixação das tarifas e preços municipais, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho. O trabalho em causa apresentou um estudo relativo à situação da Contabilidade de Custos de uma amostra de municípios portugueses em 2004.

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. Logo¹⁵:

$$\text{Índice} = \sum_{i=1}^m p_i$$

Onde: $p=1$ se o parâmetro 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 4 *índices de conformidade parcial* relacionados com: Informação Orçamental e Plano Plurianual de Investimento (máximo de 4); Informação Económica e Patrimonial (máximo de 9); Relatório de Gestão (máximo de 6); e Contabilidade de Custos (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 2.1.1 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.

¹⁵ 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», Vth CIGAR Conference, Paris, Maio.
- 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, Abril, 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.

Existem alguns parâmetros que foram considerados como fornecendo informação possível de ser compreendida em mais do que um objectivo. Assim, teremos 6, 14 e 7 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 *Apoio à Gestão e Decisão*, conforme mostra o Quadro 2.1.2, obtendo-se um máximo de 27 pontos.

Quadro 2.1.2 – 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 – PPI – Anexos à Execução Orçamental – Indicadores Orçamentais – Grau de execução do Orçamento
2. Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos	<ul style="list-style-type: none"> – Bens de domínio público \geq a 20% do activo líquido – Imobilizado corpóreo – Amortizações do exercício – Proveitos diferidos – Acréscimos de custos – Provisões para cobranças duvidosas – Dívida a receber a curto prazo – Existências – Anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados – Anexos à Execução Orçamental – Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais – Análise da evolução da situação económica e financeira – Grau de Endividamento – Contabilidade de Custos
3. Apoio à Gestão e Decisão	<ul style="list-style-type: none"> – Indicadores Orçamentais – Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais – Grau de execução do Orçamento – Grau de Endividamento – Análise da evolução da situação orçamental – Análise da evolução da situação económica e financeira – Contabilidade de Custos

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.

2.2 Implementação e Conformidade das Contas com o POCAL

O nível de conformidade com o sistema de contabilidade autárquica é então aferido analisando a conformidade com as categorias de práticas e informação que são requeridas aos municípios. Tendo em conta as categorias e parâmetros apresentados no Quadro 2.1.1, os Gráfico 2.2.1 e Quadro 2.2.1 sintetizam a conformidade de todos os municípios na amostra com o máximo dos 20 parâmetros considerados.



A análise do gráfico anterior em conjunto com o quadro seguinte permite-nos retirar importantes conclusões em relação a 2004:

- A maioria das entidades cumpre com um número de parâmetros que varia entre 9 e 18;
- O número de parâmetros mais frequente (moda) é 13, correspondendo a 46 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 13 dos 20 parâmetros considerados;
- O número máximo de parâmetros cumpridos é 18, atingido por 7 municípios;
- Por conseguinte, é possível aferir que o **nível médio de conformidade com o sistema de contabilidade autárquica, da amostra e consequentemente de todos os municípios no País, é de cerca de 67%**. Em nosso entender, esta percentagem corresponde ao nível médio de implementação do POCAL em 2004.

Quadro 2.2.1 – Conformidade Total

Nº de Parâmetros	Frequências	
	Anuário 2003 (de 175 municípios)	Anuário 2004 (de 289 municípios)
0	0	0
1	0	0
2	0	0
3	1	0
4	0	0
5	1	1
6	1	1
7	3	2
8	4	1
9	12	12
10	16	14
11	23	33
12	30	45
13	32	46
14	26	40
15	21	41
16	5	27
17	0	19
18	0	7
19	0	0
20	0	0
Índice Global de Conformidade (Média Ponderada)	12,13	13,28
%	60,7%	66,6%
Moda	13	13

Comparativamente à situação de 2003, verifica-se que:

- O leque de variação do número de parâmetros cumprido pela maioria das entidades sobe 2 parâmetros (de entre 8 e 16, passou para de entre 9 e 18);
- A moda que correspondia a 18% (32 em 175) passou a corresponder a 16% dos municípios analisados (46 em 289);
- Há um aumento da conformidade total de 6 pontos percentuais, o que é significativo dado que, conforme referido, aumentou-se o nível de exigência dos parâmetros relativamente aos quais tal conformidade foi analisada (por exemplo, enquanto que em 2003 exigia-se que os municípios apenas tivessem Bens de Domínio Público no Balanço, em 2004 exige-se que o montante de tais elementos seja, pelo menos, 20% do Activo Total Líquido).

Além disto, também é interessante analisar a conformidade de práticas e informação realizadas 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 2.2.2 – Conformidade Parcial

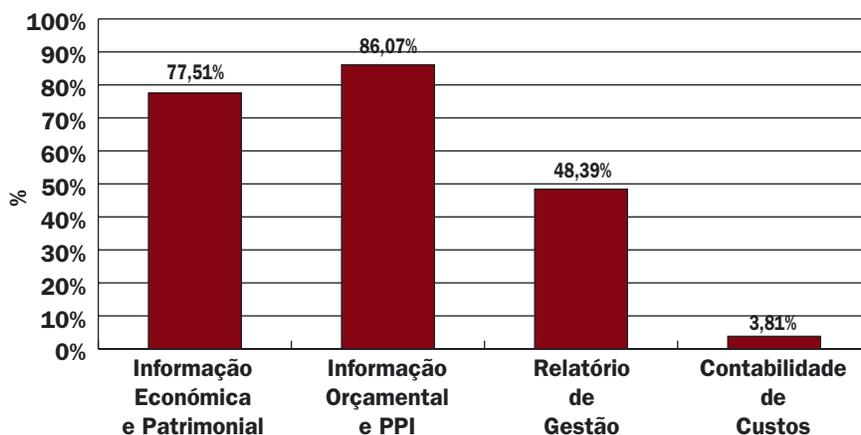
Nº de Parâmetros por Categoria	Frequências
Informação Orçamental e PPI	
0	2
1	1
2	47
3	67
4	172
Média Ponderada	3,4 (85,12%)
Informação Económica e Patrimonial	
0	1
1	0
2	0
3	4
4	13
5	23
6	53
7	74
8	89
9	32
Média Ponderada	6,97 (77,47%)
Relatório de Gestão	
0	5
1	33
2	78
3	76
4	65
5	30
6	2
Média Ponderada	2,90 (48,39%)
Contabilidade de Custos	
0	278
1	11
Média Ponderada	0,04 (3,81%)

Combinando o Quadro 2.2.2 com o Gráfico 2.2.2, pode concluir-se que a conformidade é maior nos parâmetros respeitantes às práticas e informação sobre a execução orçamental e o PPI, em relação às quais todos os municípios, em média, cumprem 3,4 parâmetros em 4, correspondendo a cerca de 85%. O nível de conformidade com as práticas e informação económica e patrimonial é de cerca de 77% (todos os municípios, em média, cumprem 6,9 em 9 parâmetros). A pior categoria é Contabilidade de Custos com 3,8%, significando que a grande maioria dos municípios ainda não cumpre com este subsistema, embora seja um dos subsistemas obrigatórios do POCAL.

Note-se ainda que, no que respeita ao Relatório de Gestão, os municípios analisados já cumprem, em média, com 2,9 em 6 parâmetros. Esta confor-

midade parcial média de cerca de 48% é bastante significativa, evidenciando a importância que os municípios já atribuem a este documento no conjunto da Prestação de Contas.

Gráfico 2.2.2
Conformidade Parcial



Categorias de práticas e informação

Um segundo aspecto que voltou a ser analisado é o *índice de informação*, aferindo se as práticas e informação realmente facilitadas pelos municípios na implementação do POCAL permitem, em 2004, 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 gestão e decisão. O Quadro 2.2.3 sumaria os resultados com base na informação reagrupada conforme o Quadro 2.1.2.

Quadro 2.2.3 – Índice de Informação por Objectivos

Intervalos (% de Parâmetros)	Situação Orçamental		Situação Económico-Financeira		Apoio à Gestão e à Decisão	
	Nº de Municípios	%	Nº de Municípios	%	Nº de Municípios	%
<= 25%	1	0,3%	3	1,0%	38	13,1%
>25% <=50%	31	10,7%	65	22,5%	154	53,3%
>50% <=75%	65	22,5%	163	56,4%	95	32,9%
>75%	192	66,4%	58	20,1%	2	0,7%
Total	289	100%	289	100%	289	100%

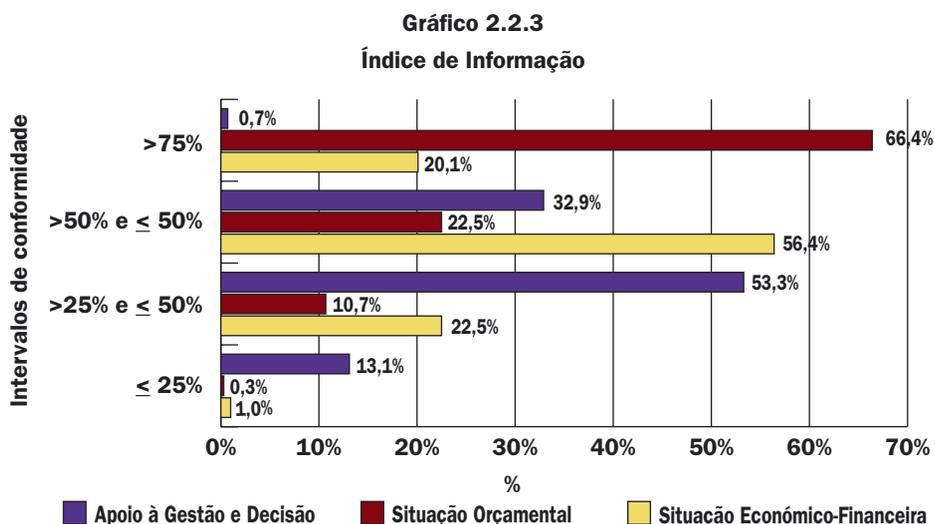
A análise deste quadro conjugada com o Gráfico 2.2.3 permite concluir que a maioria das entidades apresenta maior percentagem de conformidade com

os parâmetros considerados para o objectivo *Demonstrar a Correcta Situação Orçamental*. Em particular, 89% dos municípios da amostra satisfazem mais de metade dos itens considerados dentro daquele objectivo, enquanto 66% cumprem com mais de 75%.

No que respeita ao objectivo *Evidenciar a Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos*, há uma maior concentração de municípios nos intervalos medianos: 79% cumprem com uma percentagem de parâmetros que varia entre 25% e 75%.

Em relação ao propósito de *Apoiar a Gestão e Decisão*, cerca de 2/3 dos municípios cumprem apenas com metade ou menos de metade dos requisitos, sendo que a maioria cumpre entre 25% e 50%. Todavia, o facto de os restantes já cumprirem com uma percentagem de parâmetros até 75%, mostra a importância já reconhecida, na prática de muitos municípios, para este objectivo da Prestação de Contas.

Não obstante, dado que, para o objectivo *Demonstrar a Correcta Situação Orçamental* a maioria dos municípios se situa no quartil máximo, para o objectivo *Evidenciar a Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos* a maioria situa-se no terceiro quartil, e para o objectivo *Apoiar a Gestão e Decisão* a maioria situa-se apenas no segundo quartil (ver sombreados no Quadro 2.2.3), continua clara, como em 2003, a preferência por prestar informação de carácter orçamental e de caixa.



Ainda assim, comparativamente a 2003, conforme mostra o Quadro 2.2.4, podemos dizer que as práticas dos municípios no que respeita à prestação

de informação que vá de encontro aos propósitos inicialmente estabelecidos para o POCAL, melhoraram substancialmente (pese embora a diferença nos parâmetros considerados para atingir cada objectivo que, como referido, foram, para 2004, mais exigentes). De facto, particularmente no que respeita aos objectivos *Evidenciar a Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos e Apoiar a Gestão e Decisão*, nota-se uma subida das percentagens dos quartis mais baixos para os mais altos.

Quadro 2.2.4 – Índice de Informação por Objectivos – análise comparativa

Intervalos (% de Parâmetros)	Situação Orçamental		Situação Económico-Financeira		Apoio à Gestão e à Decisão	
	% 2003	% 2004	% 2003	% 2004	% 2003	% 2004
<= 25%	0,0%	0,3%	3,0%	1,0%	91,0%	13,1%
>25% <=50%	1,0%	10,7%	42,0%	22,5%	48,0%	53,3%
>50% <=75%	36%	22,5%	50,0%	56,4%	0,0%	32,9%
>75%	63%	66,4%	5,0%	20,1%	0,0%	0,7%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Em resumo, da análise anterior poderão ser sintetizadas as seguintes conclusões:

- 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, obteve-se um nível médio de implementação de 67%, correspondendo ao seu nível de implementação global no país. O nível médio de implementação apresentado no Anuário de 2003 era de 61%. O crescimento de 6 pontos percentuais parece-nos significativo, sobretudo considerando que aumentámos o nível de exigência dos parâmetros considerados para tal conformidade;
- Analisando a conformidade parcial, observou-se que esta é maior para as práticas e informação de carácter orçamental e do PPI (85%), seguida das relacionadas com informação económica e patrimonial (77%), Relatório de Gestão (48%) e Contabilidade de Custos (4%) respectivamente.
- De notar que o nível de conformidade ainda muito reduzido no que se refere às práticas e informação requerida para a Contabilidade de Custos, conclusão que se baseou não nos documentos de Prestações de Con-

tas dos municípios, mas, como inicialmente realçado, no estudo de Costa (2005);

- No que respeita às práticas e informação facilitadas para atingir os objectivos gerais do novo sistema, em relação a 2003 continua a existir 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 *Apoio à Gestão e à Decisão*. Não obstante, relativamente aos objectivos menos preferidos, nota-se uma evolução favorável de 2003 para 2004, já que mais municípios tendem a cumprir com mais parâmetros de informação incluída nestas categorias.

3. COMPARABILIDADE E UTILIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS

Embora não explícitos no POCAL, admite-se que a informação fornecida pelo actual sistema de Contabilidade Autárquica se destina a vários utilizadores, externos e internos. Enquanto que nos internos se inserem essencialmente gestores autárquicos e o órgão executivo, nos externos estão entidades tão diversas que vão desde a Administração Central e o Tribunal de Contas (principal entidade de auditoria externa), até aos cidadãos (contribuintes, eleitores, receptores de serviços, etc.), passando pelos investidores, fornecedores e outros credores (nomeadamente a banca).

Para além disto, as principais necessidades associadas àqueles potenciais utilizadores da informação contida nas contas dos municípios, prendem-se com fins de controlo e apoio à tomada de decisões.

Neste sentido, este capítulo começa por analisar os tipos e diversidades de indicadores apresentados pelos municípios no seu Relatório de Gestão. Os objectivos são averiguar a que tipo de informação sintetizando a situação financeira dos municípios os gestores internos atribuem importância (i.e., consideram útil), bem como verificar até que ponto tal informação permite comparações entre municípios.

O capítulo segue, por um lado, explorando a utilidade interna da informação financeira municipal, particularmente analisando o tipo de informação discutida nas reuniões de aprovação de contas e, conseqüentemente, contida nas respectivas Actas (Câmaras e Assembleias Municipais). Por outro lado, a fim de averiguar a utilidade externa por aquele que é um dos principais utilizadores da informação financeira autárquica para efeitos de controlo, apresentam-se ainda os resultados de um outro estudo sobre os conteúdos dos relatórios das auditorias do Tribunal de Contas a um conjunto de autarquias portuguesas.

3.1 Indicadores orçamentais, económico-financeiros e patrimoniais

3.1.1 Enquadramento e metodologia

Um dos documentos de prestação de contas mais importantes a apresentar pelos municípios é o Relatório de Gestão. Este deve ser preparado nos moldes definidos no ponto 13 do POCAL e deve contemplar os seguintes aspectos:

- A situação económica relativa ao exercício, analisando em especial a evolução da gestão dos diferentes sectores de actividade da autarquia local,

designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos, quando aplicável;

- Uma síntese da situação financeira da autarquia, considerando os indicadores de gestão financeira apropriados à análise de balanços e de demonstrações de resultados;
- Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazos, de terceiros e a terceiros, nos três últimos anos, individualizando, naquele último caso, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros;
- Proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício;
- Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.

Com efeito, o Relatório de Gestão deve incluir a comparabilidade entre os objectivos traçados pelo município, os meios e os métodos utilizados na execução das suas actividades, e os resultados obtidos.

A adequação dos resultados aos objectivos pré-determinados, bem como aos meios e métodos utilizados, permite identificar respectivamente os graus de eficácia e de eficiência atingidos pelo município. Por outro lado, os meios e os métodos aplicados deverão ser avaliados não só em termos da legalidade, mas também em termos de oportunidade e adequação. Para tal torna-se necessário definir um conjunto de indicadores de gestão, que constituirão um referencial capaz de fornecer informações suficientes à avaliação e acompanhamento da administração financeira.

Estes referenciais servirão essencialmente à função de supervisão de gestão, permitindo a verificação, o acompanhamento e a informação de todos os actos de decisão tomados ao longo da actividade da autarquia, com vista à execução do Orçamento e das Grandes Opções do Plano.

Em resumo, o Relatório de Gestão deve proporcionar uma visão clara da situação orçamental, financeira, patrimonial e económica relativa ao exercício, espelhando a eficiência na utilização dos meios afectos à prossecução das actividades desenvolvidas pelo município e a eficácia na realização dos objectivos.

No âmbito dos objectivos definidos para este 2º Anuário, e face à importância que entendemos que o Relatório de Gestão deve ter no conjunto da Prestação de Contas, entendemos ser pertinente analisar os Relatórios de

Gestão dos municípios portugueses, tendo por fim responder às seguintes questões:

- Os municípios cumprem com o definido no POCAL relativamente à apresentação de uma síntese sobre a situação financeira?
- Que tipo de indicadores de gestão são apresentados pelos municípios portugueses?
- Através dos indicadores apresentados é possível fazer comparação entre as contas dos diferentes municípios?

Assim, dos aspectos a contemplar no Relatório de Gestão, referidos acima, concentrar-nos-emos no primeiro.

Para este trabalho foi analisada e tratada a informação dos indicadores contidos nos Relatórios de Gestão de todos os municípios de Portugal Continental, num total de 278, representado 90,3% do total do universo (308 municípios)¹⁶.

A metodologia utilizada foi a análise de conteúdos (Weber, 1990; Krippenford, 2004). Esta técnica é uma metodologia padrão, utilizada em ciências sociais, relativa à comunicação de conteúdos e pode ser aplicada de forma qualitativa ou quantitativa. Quantitativamente começa por contar as palavras, espaços, tempos, etc. Qualitativamente envolve todo o tipo de análise onde os conteúdos de comunicação (discurso, texto escrito, entrevistas...) são escalonados e classificados tendo em consideração os conteúdos de comunicação, disponíveis como textos, e que sejam possíveis de ser lidos. Os conteúdos de comunicação são considerados como *inputs* e contados para frequências de palavras. Da lista de frequências pode ser generalizada uma lista de categorias, permitindo o controlo da distribuição de categorias por todo o texto.

No contexto deste trabalho, analisámos os conteúdos do Relatório de Gestão dos municípios contando o número e identificando o tipo de indicadores de gestão apresentados. O indicadores identificados foram posteriormente classificados nas categorias de **indicadores orçamentais** e **indicadores económicos e/ou patrimoniais**. Além disto, com vista a analisar quantos e

¹⁶ Não foram analisados os Relatórios de Gestão dos municípios das ilhas dos Açores (19 municípios) e Madeira (11 municípios)

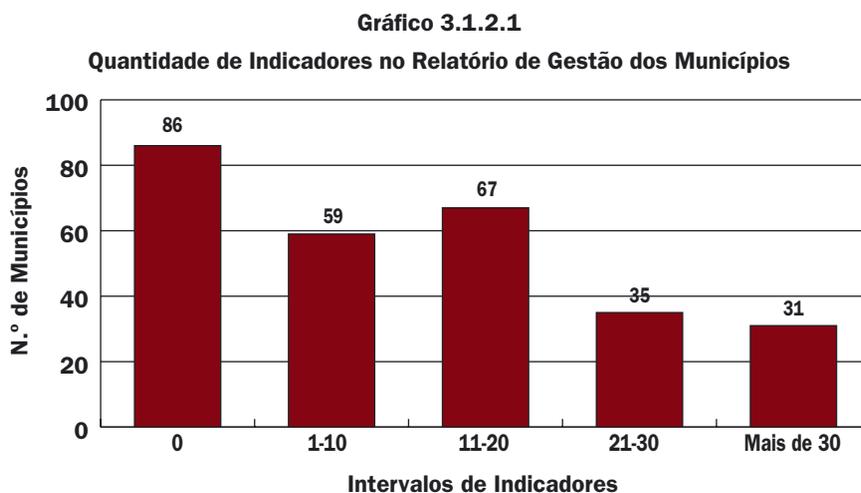
quais se repetem por todos os municípios, contámos, para cada categoria de indicadores, o número de vezes que cada indicador era apresentado pelos municípios da amostra.

3.1.2 Apresentação e análise dos resultados

Quantidade e tipo de indicadores apresentados

No Gráfico 3.1.2.1 apresenta-se o número de municípios que elaboram indicadores de gestão definindo-se cinco intervalos:

- Não apresentam qualquer tipo de indicador
- Apresentam de 1 a 10 indicadores
- Apresentam de 11 a 20 indicadores
- Apresentam de 21 a 30 indicadores
- Apresentam mais de 30 indicadores



Como se verifica, existe um número significativo de municípios (86 em 278, i.e. 31%) que não apresenta nenhum indicador no Relatório de Gestão, nem orçamental, nem económico e/ou patrimonial. Dos municípios que apresentam indicadores, o maior grupo situa-se no intervalo de 11 a 20 indicadores. Por outro lado, encontrámos 31 municípios que apresentam indicadores no Relatório de Gestão em número superior a 30 indicadores. O número

máximo de indicadores apresentados é de 74 e verifica-se em apenas um município. A média geral de indicadores é de 12,5 (num total de 3.491 de indicadores quantificados em 278 municípios).

Relativamente ao tipo de indicadores que são apresentados, conforme Quadro 3.1.2.1, verificamos que são apresentados um total de 464 indicadores diferentes e, de entre estes, 72% são indicadores de carácter orçamental e 28% são indicadores económicos e/ou patrimoniais.

Quadro 3.1.2.1 – Tipo de indicadores

Indicadores	Número de indicadores
Orçamentais	333
Económicos e/ou patrimoniais	131
Total de indicadores	464

Destes resultados podemos concluir que, apesar da nova Contabilidade Autárquica ter como aspecto inovador a obrigatoriedade da elaboração e apresentação de informação de carácter patrimonial e económico, o facto é que os municípios continuam a dar mais relevância à apresentação de informação de carácter orçamental. Esta evidência vem confirmar os resultados de outros trabalhos apresentados no âmbito deste projecto (Carvalho, Jorge e Fernandes, 2004; Jorge, Carvalho e Fernandes, 2005).

Por outro lado, verificou-se que 35 dos 333 indicadores orçamentais têm também carácter social, dado que são indicadores que combinam valores relativos à execução orçamental com informação de carácter social, entre outra, a população residente no município, o número de trabalhadores municipais, a área geográfica e o número de eleitores.

Verificámos ainda que existem indicadores que, apesar de serem designados de forma diferente pelos municípios, fornecem a mesma informação. Esta diversidade terminológica demonstra, no nosso entender, alguma confusão conceptual neste domínio.

Indicadores Orçamentais

Dos 333 indicadores orçamentais identificados, analisámos por quantos municípios são apresentados, ou seja, quantos se repetem pelos 278 municípios da amostra. O objectivo foi medir o grau de diversidade existente entre os diferentes municípios.

Assim, dado o número elevado de indicadores (333), foram definidos quatro intervalos:

- Indicadores repetidos em mais de 50% (139) dos municípios
- Indicadores repetidos entre 25% (69) a 50% (139) dos municípios
- Indicadores repetidos entre 10% (27) a 25% (69) dos municípios
- Indicadores repetidos em menos de 10% dos municípios

Quadro 3.1.2.2 – Número de indicadores orçamentais que se repetem

Intervalos de municípios	Número de indicadores
Em mais de 50% dos municípios	0
Em mais de 25% e menos de 50% dos municípios	2
Em mais de 10% e menos de 25% dos municípios	24
Em menos de 10% dos municípios	307
Total de indicadores	333

Pelo Quadro 3.1.2.2 verificamos que, relativamente ao primeiro intervalo, nenhum indicador é apresentado repetidamente em mais de 50% dos municípios da amostra.

Existem apenas dois indicadores orçamentais, que se apresentam no Quadro 3.1.2.3, que se repetem por mais de 25% e menos de 50% dos municípios. Mais concretamente são apresentados por cerca de 70 dos 278 municípios.

Quadro 3.1.2.3 – Indicadores que se repetem em mais de 25% e menos de 50% dos municípios

Tipo de Indicador	Nº de municípios
Despesas com Pessoal / Despesas totais	71
Despesas com Pessoal / Despesas correntes	75

Quando analisamos os indicadores que se repetem em mais de 27 e menos de 70 municípios verificamos que existem 24 indicadores neste intervalo. No entanto, conforme o Quadro 3.1.2.4, verifica-se uma grande dispersão, dado que o número de municípios que apresentam o mesmo indicador varia num intervalo entre 29 e 68 e o mesmo número de municípios apenas se repete três vezes para 7 indicadores diferentes: 2 indicadores em 50 e em 48 municípios e 3 em 38 municípios.

Quadro 3.1.2.4 – Indicadores que se repetem em mais de 10% e menos de 25% dos municípios

Tipo de Indicador	Nº de Municípios
Despesas de Pessoal / Receitas Correntes	68
Receitas Correntes / Receitas Totais	64
Receitas Totais / Despesas Totais	63
Investimentos / Despesas Totais	60
Despesas Correntes / Despesas Totais	58
Receitas Próprias / Receitas Totais	54
Despesas Correntes / Receitas Correntes	53
Impostos Directos / Receitas Correntes	52
Receitas Correntes / Despesas Correntes	50
Investimentos / Despesas de Capital	50
Despesas de Capital / Despesas Totais	46
Despesas de Capital / Receitas de Capital	45
Fundos Municipais ¹⁷ / Receitas Totais	43
Impostos Directos / Receitas Totais	42
Passivos financeiros / Receitas Totais	42
Transferências Correntes / Receitas Correntes	41
Transferências de Capital / Receitas de Capital	38
Dívidas / Despesas Totais	38
Investimentos / População	38
Receitas de Capital / Despesas de Capital	37
Receitas de Capital / Despesas Totais	36
Receitas de Capital / Receitas Totais	33
Passivos financeiros/Receitas de Capital	31
Aquisição de bens e serviços / Despesas Correntes	29

Por último, no intervalo que se repete apenas de 1 a 27 municípios, encontramos 307 indicadores, concentrados como apresentamos no Quadro 3.1.2.5. Assim, existem 130 indicadores orçamentais diferentes que não se repetem, dado que são apenas apresentados apenas num município, enquanto que há 43 indicadores que se repetem apenas duas vezes e 16 que se repetem 5 vezes (i.e., em cinco municípios).

Quadro 3.1.2.5 – Indicadores que se repetem em menos de 10% dos municípios

	Número de repetições (municípios)						
	1	2	3	4	5	6 até 27	
Número de indicadores	130	43	30	20	16	68	307

¹⁷ Estes fundos são transferências (correntes e de capital) do Orçamento do Estado.

Em resumo, apesar de existirem muitos municípios que parecem dar importância a indicadores que apresentam informação relativa a *Despesas com Pessoal*, como assinalamos no Quadro 3.1.2.3, continua a existir uma grande diversidade de práticas relacionadas a maioria indicadores orçamentais.

Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais

Como referimos (Quadro 3.1.2.1), existem 131 indicadores de informação económica e/ou patrimonial, ou seja, informação obtida do subsistema de Contabilidade Patrimonial. Do subsistema de Contabilidade de Custos não é apresentado qualquer indicador, justificado pelo facto de este subsistema, apesar de obrigatório, continuar a ter um nível de implementação reduzido, como demonstrado por Carvalho, Jorge e Fernandes (2004) e neste Anuário. Por outro lado, os responsáveis pelos municípios estão ainda pouco sensibilizados para a gestão de performance, não incentivando assim a elaboração de informação neste âmbito.

Tal como fizemos com os indicadores orçamentais agrupamos estes indicadores em 4 intervalos:

- Indicadores repetidos por mais de 50% dos municípios
- Indicadores repetidos entre 25% a 50% dos municípios
- Indicadores repetidos entre 10% e 25% dos municípios
- Indicadores repetidos por menos de 10% dos municípios

Quadro 3.1.2.6 – Número de indicadores económicos e/ou patrimoniais que se repetem

Intervalos de municípios	Número de indicadores
Em mais de 50% dos municípios	0
Em mais de 25% e menos de 50% dos municípios	3
Em mais de 10% e menos de 25% dos municípios	4
Em menos de 10% dos municípios	124
Total de indicadores	131

É de destacar que não existem indicadores que se enquadrem no primeiro intervalo, ou seja, não existe qualquer indicador que se repete em mais de 139 (mais de 50% dos municípios analisados). Todavia, existem 3 indicadores, apresentados no Quadro 3.1.2.7, que se repetem num intervalo de 70 a 139 (25% a 50%) dos municípios analisados.

**Quadro 3.1.2.7 – Indicadores que se repetem em mais de 25%
e menos de 50% dos municípios**

Tipo de Indicador	Nº de municípios
Activo Circulante / Exigível a Curto prazo	116
Fundos/Próprios / Activo líquido	78
Fundos Próprios / Passivo Total	76

No terceiro intervalo, existem 4 indicadores que se repetem, ou seja, conforme apresentado no Quadro 3.1.2.8, existe um conjunto de municípios (mais de 27 e menos de 70) que optaram por apresentar estes indicadores nos seus Relatórios de Gestão.

**Quadro 3.1.2.8 – Indicadores que se repetem em mais de 10%
e menos de 25% dos municípios**

Tipo de Indicador	Nº de municípios
(Activo Circulante – Stocks) / Exigível a Curto Prazo	67
(Bancos + Caixa) / Passivo Circulante	61
Passivo Total / Activo líquido	40
Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido	29

Por último, num intervalo de indicadores que se repetem apenas de 1 a 27 municípios, encontramos 124 indicadores dispersos conforme evidenciado no Quadro 3.1.2.9.

Quadro 3.1.2.9 – Indicadores que se repetem em menos de 10% dos municípios

	Número de repetições (municípios)						
	1	2	3	4	5	6 a 27	
Número de indicadores	49	20	12	5	6	32	124

Podemos concluir que, apesar do indicador de Liquidez Geral (Activo Circulante/Exigível a Curto Prazo) ser apresentado em quase metade dos municípios (116 em 278 – Quadro 3.1.2.7), continua a existir uma grande diversidade de outros indicadores económicos e /ou patrimoniais apresentados.

De facto, dos 131 indicadores diferentes, 49 não se repetem, o que indicia o que já constamos relativamente aos indicadores orçamentais, isto é, que cada município apresenta o seu próprio conjunto de indicadores diferente dos restantes municípios.

3.1.3 Reflexões e recomendações

Após esta análise, as questões inicialmente colocadas merecem-nos as seguintes reflexões:

1. Sobre a primeira questão – “Os municípios Portugueses cumprem com o definido no POCAL no que se refere a apresentar uma síntese da sua situação financeira?”, verificamos que existe ainda um número significativo de municípios que não cumprem com o definido na lei, ou seja, não apresentam qualquer tipo de indicador (cerca de 30% dos municípios).
2. Relativamente à segunda questão – “Que tipo de indicadores de gestão são apresentados pelos municípios?”, verificamos que existe uma grande quantidade de indicadores, num total de 464, sendo que a maioria são indicadores do tipo orçamental (333), contra 131 dos tipo económico e/ou patrimonial. Esta situação demonstra que os responsáveis dos municípios, apesar da introdução da Contabilidade Financeira e Patrimonial, continuam a dar mais importância à informação obtida na Contabilidade Orçamental. Isto poderá ser justificado, por um lado, pelo facto do modelo anterior considerar apenas informação orçamental, estando os responsáveis mais familiarizados com este tipo de informação e, por outro lado, porque os documentos previsionais obrigatórios contemplam apenas informação de carácter orçamental.
3. Por último, sobre a questão – “Com os indicadores apresentados é possível fazer uma comparação entre as contas dos diferentes municípios?”, a conclusão a que chegamos é que não é possível efectuar comparações, dado o elevado número de indicadores existente e a sua variedade nos diferentes municípios, o que vai de encontro as conclusões apresentadas por Jorge, Carvalho, Fernandes e Camões (2005) sobre a diversidade das práticas contabilísticas nos municípios portugueses.
4. Finalmente, em face dos resultados, consideramos que, para o cumprimento dos objectivos da reforma da Contabilidade Autárquica, sobretudo no aspecto da comparação da informação entre municípios, é fundamental que as entidades responsáveis definam um conjunto de indicadores obrigatórios de serem apresentados pelos municípios.

Continuando a reflexão do ponto 4, sugerimos aqui um conjunto de indicadores de gestão (Carvalho e outros, 2006) que poderão sustentar parte das análises apresentadas no Relatório de Gestão, devendo reportar-se a uma análise comparativa dos últimos 5 anos. Note-se que, não são apresenta-

dos indicadores obtidos da Contabilidade de Custos, os quais apesar da sua importância para medir a eficiência, eficácia e economia, ainda não são aplicáveis à grande maioria dos municípios dado não terem este sistema de Contabilidade devidamente implementado..

Indicadores Orçamentais:

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

Indicadores Económicos Patrimoniais:

- Imobilizado Líquido do ano n / Imobilizado líquido do ano n-1
- Amortizações Acumuladas / Activo Bruto
- Disponibilidades do ano n / Disponibilidades do ano n-1
- Proveitos diferidos do ano n / Proveitos diferidos do ano n-1
- Dívidas a pagar a curto prazo do ano n / Dívidas a pagar a curto prazo do ano n-1
- Dívidas a médio e longo prazo do ano n / Dívidas a médio e longo prazo do ano n-1
- Dívidas a pagar / Activo Líquido
- Dívidas a receber do ano n / Dívidas a receber do ano n-1
- Ajustamentos / Dívidas a receber
- Resultado Líquido / Fundos Próprios
- Proveitos totais do ano n / Proveitos totais do ano n-1
- Vendas e Prestação de Serviços do ano n / Vendas e Prestação de serviços do ano n-1

- Transferências recebidas do ano n / Transferências recebidas do ano n-1
- Proveitos totais / Custos totais
- Custos totais do ano n / Custos totais ano n-1
- Fornecimentos e Serviços Externos do ano n / Fornecimentos e Serviços Externos do ano n-1
- Custos com o Pessoal / Custos Totais
- Custos Financeiros do ano n / Custos Financeiros do ano n-1

3.2 Actas das Câmaras e Assembleias Municipais

De acordo com a lei que estabelece o Quadro de Competências e Regime de Funcionamento dos Órgãos das Autarquias Locais¹⁸ e com o POCAL, o acto de prestação de contas decorre em dois momentos distintos, considerando os dois níveis de decisão associados aos respectivos órgãos municipais. Assim, num primeiro momento, as contas anuais são apresentadas e discutidas pelo órgão executivo (Câmara Municipal).

Posteriormente, em sede do órgão deliberativo, as contas são apresentadas, discutidas e votadas em reunião a decorrer até 30 de Abril do ano após aquele a que respeitam. Independentemente dos resultados da votação, as contas são remetidas ao Tribunal de Contas até 15 de Maio.

Das reuniões de discussão das contas resultam registos oficiais expressos nas respectivas Actas que, de certa forma, mostram a importância que os utilizadores internos, concretamente membros da Câmara e Assembleia Municipais, atribuem a certos tipos de informação dentro dos documentos de prestação de contas, evidenciando a sua utilidade.

Esta secção tem por objectivo analisar a utilidade interna da informação financeira municipal apresentada em sede de prestação de contas, analisando particularmente os conteúdos das referidas Actas.

Como referimos, neste Anuário genericamente analisamos as contas de 289 municípios portugueses, através do envio dos documentos por parte dos municípios ou pela consulta dos mesmos no Tribunal da Contas. No entanto, considerando as actas completas, apenas estavam disponíveis 134 Actas de reuniões de Câmara (CM) e 59 Actas de reuniões de Assembleia (AM).

¹⁸ Lei 169/99, de 14 de Setembro, republicada pela Lei no 5-A/2002 de 11 de Janeiro.

Desta análise foram pois excluídos os municípios da amostra que apresentavam apenas parte ou um extracto das respectivas actas, dado que não tinham informação suficiente para a análise requerida.

A metodologia foi a mesma utilizada para a análise dos indicadores dentro do Relatório de Gestão, ou seja, análise de conteúdos (Weber, 1990; Krippenford, 2004), já referida na secção 3.1.

Os Gráficos 3.2.1 e 3.2.2 mostram a repartição das actas apresentadas, quer das reuniões de Câmara quer das da Assembleia, de acordo com a dimensão dos municípios.

Gráfico 3.2.1 – Actas das Câmaras Municipais

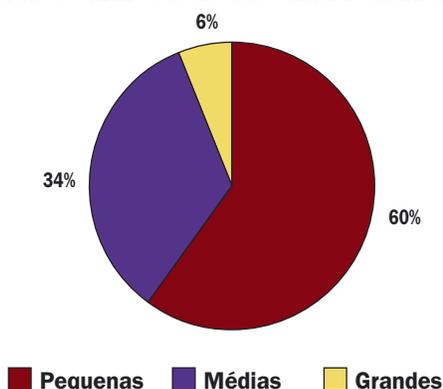
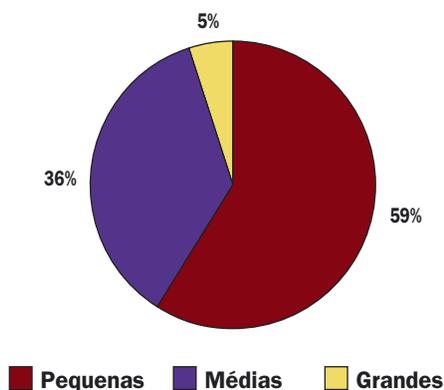


Gráfico 3.2.2 – Actas das Assembleias Municipais



Pode constatar-se que a distribuição é semelhante para os dois tipos de Actas, ou seja, cerca de 60% dos municípios que disponibilizaram ambas as Actas são pequenos, 35% são de média dimensão e apenas 5% são grandes. De salientar que a percentagem de municípios que apresentam as

Actas no dossier das Contas é próxima da distribuição geral dos municípios por dimensão (58% pequenos, 34,4% médios e 7,8% grandes).

Quanto aos aspectos discutidos, entendemos agrupá-los em dois conjuntos principais: um relativo à *informação orçamental em base de caixa* e outro relativo à *informação económica e patrimonial em base de acréscimo*. Dentro de cada um dos agrupamentos foi dada especial relevo aos aspectos referidos no quadro abaixo.

Quadro 3.2.1 – Tópicos analisados dentro das actas

	Actas
Informação Orçamental em Base de Caixa	Grau de execução da despesa (GEOD)
	Graus de execução da receita (GEOR)
	Grau de execução do Plano Plurianual de Investimentos (GEPPI)
	Execução funcional da despesa (EF)
	Modificações orçamentais (MO)
	Grau de endividamento (GE)
	Compromissos assumidos e não pagos (CANP)
	Outros
Informação económica e Patrimonial em base de Acréscimo	Balanço (BAL)
	Passivo (PASS)
	Bens de Domínio Público (Act-BDP)
	Acréscimos e Diferimentos (AD)
	Estrutura de Custos (EC)
	Estrutura de Proveitos (EP)
	Resultado Líquido (RL)
	Proposta de destino do Resultado Líquido (PDR)
	Outros

Os Gráficos 3.2.3 e 3.2.4 mostram os aspectos relacionados com a **informação orçamental em base de caixa**, quer nas reuniões das Câmaras quer nas das Assembleias Municipais. Em termos globais verifica-se que os aspectos mais discutidos são os mesmos por ambos os órgãos.

Em particular, em mais de 50% dos municípios são discutidos os *graus de execução da despesa e da receita*. Em contraponto encontram-se as questões relacionadas com as *Modificações Orçamentais* que em nenhum dos órgãos são objecto de discussão.

Em terceiro lugar nos aspectos mais discutidos encontram-se, em ambos os órgãos, as questões relativas à *execução do Plano Plurianual de Investimentos*. No que respeita aos tópicos que, de alguma forma, se relacionam com o endividamento das entidades, o mais importante é o *grau de Endividamento* (24,63% nas Câmaras e 27,12% nas Assembleias) – médio e longo prazo, nomeadamente empréstimos bancários – seguindo-se os *Encargos Financeiros*.

ros, sendo que os *Compromissos Assumidos e Não Pagos* (que se relacionam essencialmente com dívida de curto prazo) são os menos discutidos, não o sendo, de todo, discutidos nas reuniões das Assembleias.

Gráfico 3.2.3

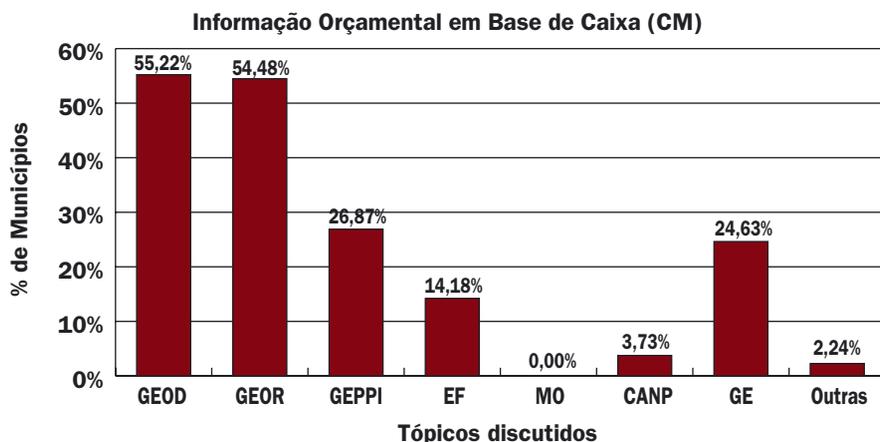
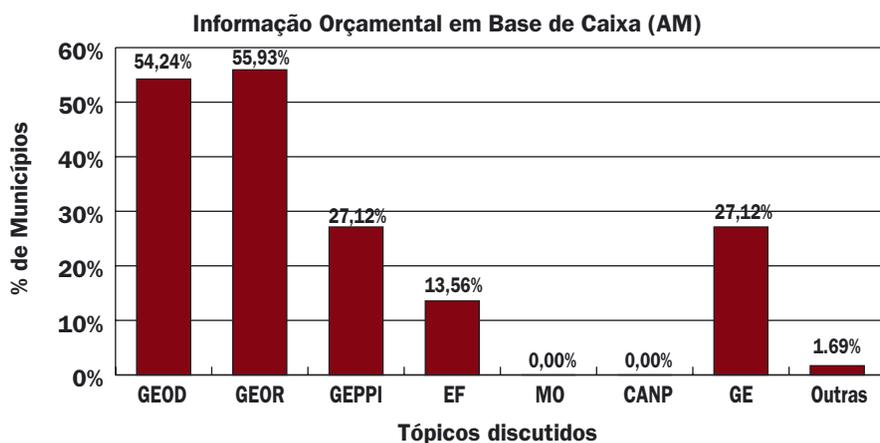


Gráfico 3.2.4



Dentro da categoria *Outros*, os aspectos mais discutidos prendem-se com o Mapa de Fluxos de Caixa e Operações de Tesouraria.

No que respeita à análise da informação **económica e patrimonial em base de acréscimo**, os Gráficos 3.2.5 e 3.2.6 mostram, em termos globais, percentagens muito menores de municípios a discutirem estes aspectos do que as apresentadas para a informação orçamental. Tal facto evidencia que nas reuniões, quer do órgão executivo quer deliberativo, continua a ser dada mais importância aos assuntos relacionados com as questões orçamentais e, por

outro lado um reduzido interesse na informação económica e patrimonial. Do exposto podemos concluir que os utilizadores internos, nomeadamente os políticos, não estão ainda familiarizados com a perspectiva (económica) de acréscimo enquanto principal inovação do novo sistema contabilístico.

Ainda assim, relativamente às questões económicas e patrimoniais, os aspectos mais discutidos em sede de ambos os órgãos respeitam ao *Resultado Líquido* e à sua *Proposta de Aplicação*, o que não constitui surpresa, dado o requisito legal para discussão sobre este assunto. Seguem-se a *Estrutura de Custos* e *Estrutura de Proveitos*, sendo que em terceiro lugar estão os aspectos relacionados com os *Bens de Domínio Público* e o *Passivo*.

Dentro dos *Outros* aspectos discutidos nas reuniões das Câmaras Municipais, merece especial destaque o assunto da *necessidade de certificação legal de contas*, referido já em algumas das actas analisadas.

Gráfico 3.2.5 – Informação Económica e Patrimonial em Base de Acréscimo (CM)

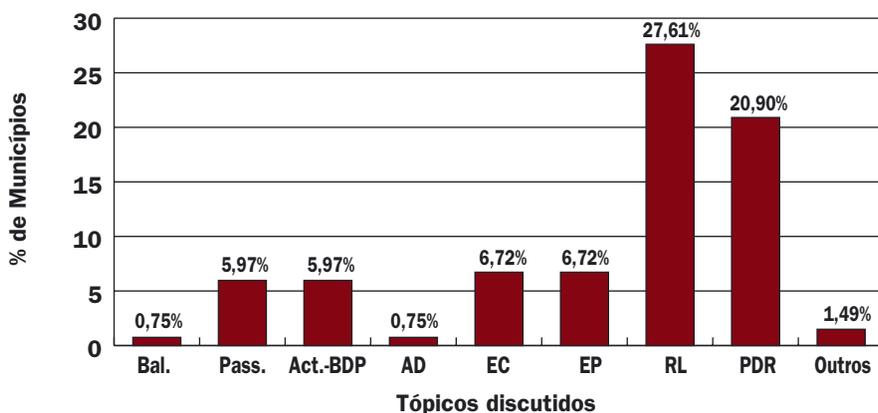
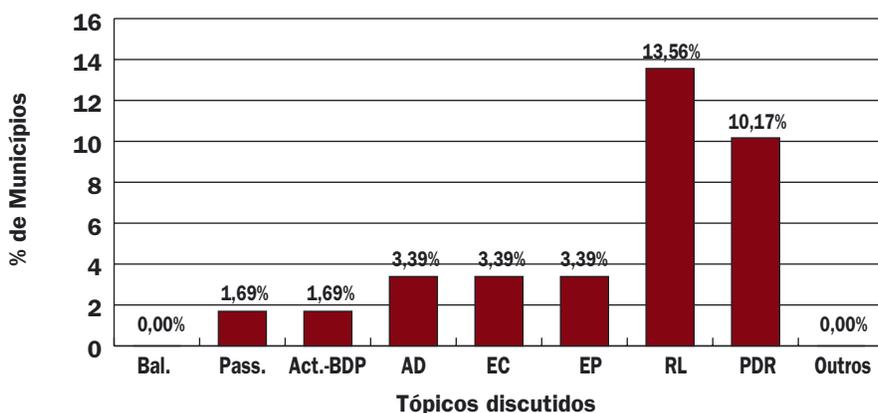


Gráfico 3.2.6 – Informação Económica e Patrimonial em Base de Acréscimo (AM)



Em termos gerais, todos os aspectos relacionados com informação económica e patrimonial são mais discutidos nas reuniões das Câmaras do que nas das Assembleias Municipais, com excepção dos *Acréscimos e Diferimentos*. Em nosso entender, este aspecto indicia, por parte das Assembleias, um interesse especial por questões relacionadas com as transferências de capital consignadas em articulação com a execução do Plano Plurianual de Investimentos, o que parece ser reforçado pelo facto da percentagem de municípios que discute o *Grau de Execução do Plano Plurianual de Investimentos* ser maior nas Assembleias Municipais, conforme Gráficos 3.2.3 e 3.2.4.

De notar ainda que, a percentagem de municípios que discutem a dívida enquanto informação em base de acréscimo, isto é *Passivo*, é, em geral, menor do que a percentagem dos que a discutem enquanto informação em base de caixa, nomeadamente através do *Grau de Endividamento*. Com efeito, o *Passivo* é discutido em 1,7% das reuniões das Assembleias e 6% das reuniões das Câmaras, enquanto que o *Grau de Endividamento* é discutido em 27% das reuniões das Assembleias e 25% das reuniões das Câmaras. O aspecto menos discutido é o *Balanço*, que não é mesmo objecto de discussão em nenhuma reunião das Assembleias.

Numa análise combinada com a dimensão dos municípios, não se verificam diferenças significativas no tipo de informação mais e menos discutida (quer orçamental, quer económica e patrimonial), tanto no que concerne às Actas das reuniões de Câmaras, como às Actas das reuniões de Assembleias Municipais.

3.3 Informação do POCAL nas auditorias do Tribunal de Contas

Como foi já referido, a informação contabilística tem diferentes destinatários, internos e externos. Nesta secção pretende-se demonstrar a utilidade da informação elaborada pelos municípios na perspectiva de uma entidade de controlo externo: o Tribunal de Contas (i.e., o uso que esta entidade faz da informação da Prestação de Contas municipal em sede de auditoria). Nesse sentido, apresentam-se os resultados do estudo elaborado por Gonçalves (2005) no âmbito da sua dissertação do Mestrado em Contabilidade e Auditoria com o título “O Controlo Interno e Externo nas Autarquias Locais: as consequências do POCAL”.

Com a apresentação de parte dos resultados deste trabalho pretende-se evidenciar que aspectos são tratados em sede das auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal de Contas (TC) aos municípios, após a implementação do POCAL.

A autora definiu como objectivo do trabalho: “analisar, de forma integrada, o controlo interno e externo nas Autarquias Locais, designadamente como instrumento de apoio no âmbito da gestão autárquica e numa perspectiva de avaliação e apreciação da gestão financeira e patrimonial destas entidades e analisar, em particular, as consequências do POCAL em sede de evolução de auditorias externas.”

O estudo desenvolveu-se analisando directamente os conteúdos dos relatórios de auditoria produzidos pelo TC relativamente às entidades da amostra¹⁹. Embora tenham sido comparados os relatórios antes e depois do POCAL, interessa-nos aqui realçar, considerando os objectivos deste Anuário, particularmente os aspectos relatados nas auditorias pós POCAL.

A análise teve como ponto de partida os objectivos inerentes às auditorias do TC, definidos no seu manual de procedimentos. A saber:

- a) A avaliação dos sistemas de controlo implantados na organização – exame do controlo interno e eficácia e consistência dos procedimentos e registos;
- b) A verificação do cumprimento da legalidade dos procedimentos administrativos e dos registos contabilísticos nas áreas seleccionadas para a auditoria;
- c) A verificação da aplicação das regras contabilísticas na elaboração dos documentos de prestação de contas;
- d) A análise de relações com outras entidades (em algumas das situações), designadamente: Concessões, Serviços Municipalizados, Empresas Municipais, Sociedades Desportivas, etc.

A autora realça, contudo, que, apesar das novas regras introduzidas pelo POCAL no sistema contabilístico-financeiro autárquico, não se verificaram grandes mudanças relativamente aos objectivos inerentes às auditorias do TC. As suas principais conclusões relevantes para a presente análise foram as seguintes:

- Um dos primeiros aspectos auditados é o Sistema de Controlo Interno (SCI). As auditorias revelaram que, apesar da importância do SCI e do

¹⁹ A amostra foi constituída por 18 relatórios de auditorias externas – 17 municípios e 1 associação de municípios, efectuadas pelo Tribunal de Contas e distribuídas igualmente antes e após implementação do POCAL.

papel que este assume no POCAL, nota-se um significativo leque de irregularidades nesta área. As principais relacionam-se, todavia, com a falta de aprovação da Norma de Controlo Interno e/ou a violação de alguns dos procedimentos nela estabelecidos.

- A nível orçamental, encarado numa perspectiva de execução de receita e despesa, constata-se que o número de irregularidades detectadas após POCAL diminuiu. Contudo, verifica-se o aparecimento de um conjunto de irregularidades até aqui arredadas das auditorias, correlacionadas directamente com o estabelecimento, no POCAL, de regras previsionais para a elaboração do Orçamento.
- Identificaram-se diversas irregularidades nas áreas da gestão de Fundos de Maneio e Transferências/Subsídios. Nestas últimas, designadamente irregularidades relacionadas com a definição de critérios de atribuição e cadastro das entidades subsidiadas.
- Foram ainda apontadas irregularidades detectadas nos fornecimentos e aquisições de serviços, nomeadamente o facto de os municípios nem sempre recorrerem ao procedimento legal adequado para a respectiva aquisição. Na área de empreitadas, o maior número de irregularidades prende-se com os trabalhos a mais.
- Registaram-se também irregularidades correlacionadas com participações financeiras, que implicam que o balanço desses municípios não expresse fidedignamente a realidade financeira dos mesmos.
- A não observação do princípio da prudência e da especialização são irregularidades também frequentes, para além da não observação do princípio de auditoria respeitante ao registo metódico dos factos.

Em resumo, verifica-se que, para além da análise dos aspectos orçamentais, que continuam a merecer uma grande atenção por parte das auditorias, houve um alargamento do seu âmbito, passando a abranger também, embora de uma forma ainda “tímida”, a apreciação da vertente patrimonial, contemplando as análises económica e financeira e a implementação do POCAL nas suas diferentes perspectivas.

4 – ANÁLISE DA SITUAÇÃO ORÇAMENTAL DOS MUNICÍPIOS

Nesta secção iremos apresentar a situação orçamental dos municípios, nomeadamente o nível de independência financeira, a estrutura das receitas, das despesas, o grau de execução do orçamento, o endividamento e serão ainda comentados diferentes equilíbrios financeiros.

Os municípios analisados totalizam os 289, ou seja 94% da população (308 municípios). No entanto, quando apresentarmos valores absolutos apenas consideraremos os 278 municípios de Portugal continental, dado termos informação total sobre os mesmos.

4.1. Independência financeira

Depois de se distinguir “autonomia financeira” de “independência orçamental” e de “independência financeira”, será analisado o grau de independência financeira dos municípios, relativamente aos tipos de receitas. Assim, estuda-se e comenta-se o peso das receitas próprias, das transferências e dos empréstimos no montante as receitas totais.

Autonomia financeira

A autonomia financeira das autarquias locais está contemplada no art.º 237.º da Constituição da República Portuguesa, também consagrada na Carta Europeia da Autonomia Local, (art.º 5.º) e complementada por legislação ordinária (nomeadamente a Lei das Finanças Locais). Ter autonomia financeira significa património e finanças próprios e, ainda o facto das despesas previstas no seu orçamento serem decididas exclusivamente pelos seus órgãos competentes (independência orçamental).

Sousa Franco, (1981; p.340-341), considera que a independência orçamental tem as seguintes características:

“1 - Total separação de orçamentos entre o da entidade considerada e o Orçamento Geral de Estado (...);

2 - Existência de processos próprios de elaboração e aprovação do orçamento da entidade dotada de independência orçamental (...);

3 - Existência de uma administração financeira própria e de formas próprias e autónomas de execução e controlo da percepção das receitas e realização das despesas (...);

4 - Existência de um regime jurídico diverso do do Estado, designadamente no tocante às normas de execução e controlo da contabilidade (...) e à existência de formas de responsabilização próprias”.

A Lei n.º 42/98 (Lei das Finanças Locais), de 6 de Agosto estabelece no artigo 2º e 3º os mecanismos basilares da autonomia financeira das autarquias locais, os quais assentam em²⁰:

- Elaboração, aprovação e modificação das opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais;
- Gestão do seu próprio património;
- Arrecadação e disponibilidade das receitas que por lei lhe forem destinadas, bem como, competência para ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas;
- Consagração dos princípios orçamentais da anualidade, unidade, equilíbrio, universalidade, especificação, não consignação e não compensação;
- Elaboração pelo órgão executivo e aprovação pelo órgão deliberativo dos documentos de prestação de contas.

Independência financeira

Para a realização das despesas previstas no orçamento, as autarquias possuem três grandes grupos de recursos financeiros:

- a) recursos financeiros próprios (que designaremos por “receitas próprias”);
- b) empréstimos;
- c) transferências recebidas.

a) Os recursos financeiros próprios (receitas próprias) dos municípios²¹ são resultantes da sua actividade específica e provêm de impostos locais, taxas, tarifas e preços da prestação de serviços, rendimentos de bens próprios e produto da sua alienação e da constituição de direitos sobre eles, doações,

²⁰ Similares ao artigo 3.º - Princípio da autonomia financeira dos municípios e freguesias, do projecto de Lei das Finanças Locais actualmente em discussão.

²¹ As receitas das freguesias estão enumeradas no art.o 21.o, da Lei n.o 42/98.

heranças ou legados que lhes sejam destinados, bem como outros rendimentos que por lei ou contrato lhes devam pertencer.

No âmbito dos impostos locais incluem-se, designadamente, o imposto municipal sobre imóveis²², o imposto municipal sobre veículos e o produto da cobrança da derrama.

As taxas, tarifas e preços, situação enquadrada actualmente pelo art.º 4.º da Lei das Finanças Locais, são resultantes da actividade específica da autarquia e são o tipo de receita em relação à qual as autarquias têm maior liberdade, uma vez que são estabelecidas por elas próprias. A sua determinação pode assentar em critérios de racionalidade económica, inerentes ao princípio pagador-utilizador. O POCAL refere que as tarifas e preços devem ser fundamentados através Contabilidade de Custos.²³

b) Os empréstimos, são normalmente “empréstimos bancários de médio e longo prazos” embora possam também incluir o lançamento de empréstimos obrigacionistas e quaisquer outros empréstimos permitidos por lei (por exemplo, empréstimos para saneamento financeiro municipal, os contratos de reequilíbrio financeiro, empréstimos de médio e longo prazo do INH (Instituto Nacional de Habitação), empréstimos de longo prazo PER- Programa Especial de Realojamento).

c) As transferências financeiras, a efectuar anualmente do Orçamento de Estado (OE), estão previstas na Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto²⁴ e são:

- O FGM – Fundo Geral Municipal que mantém as características de partilha de rendimento., representa 20,5% das receitas do IVA, IRC e IRS, cobrado pelo Estado no penúltimo ano e é distribuído em função directa dos indicadores municipais, (art.º 12.º), sendo 35% com base na população (incluindo número médio de dormidas em hotéis e parques de campismo), 30% em função da área (ponderada por um factor relativo à amplitude altimétrica), 5% com base

²² O Decreto –Lei n.o 287/2003, de 12/11, aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (que vem substituir a contribuição autárquica) e o Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (vem substituir a sisa), e entrou em vigor em 01/01/2004.

²³ A nova Lei das Finanças Locais (em discussão pública), refere que os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios não devem ser inferiores aos custos directa ou indirectamente suportados.

²⁴ Com a redacção que lhe foi conferida pelas Leis n.o 87-B/98, de 31 de Dezembro, 3-B/2000, de 4 de Abril, 15/2001, de 5 de Junho, 94/2001, de 20 de Agosto, 107-B/2003, de 31 de Dezembro, Lei Orgânica n.o 2/2002, de 28 de Agosto, entre outras.

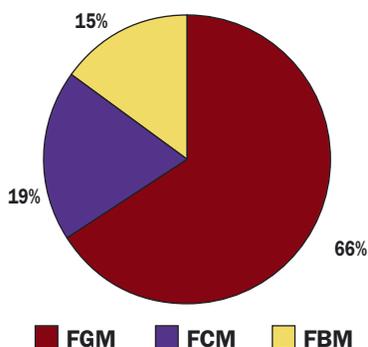
A nova Lei das Finanças Locais vai alterar o montante destas transferências, reduzindo-as para 25% da média das receitas provenientes dos impostos sobre o IRS, o IRC e o IVA. No entanto, será acrescentado um Fundo Social Municipal e, como maior novidade, uma participação no IRS dos sujeitos passivos de domicílio fiscal.

na população residente com menos de 15 anos, 15% na razão directa do número de freguesias, 10% em função do montante do IRS cobrado a residentes na área do município, e 5% igualmente por todos os municípios;

- O FCM – Fundo de Coesão Municipal – que tem objectivos equalizadores, ou seja, visa o reforço da coesão municipal, fomentando a correcção das assimetrias a favor dos municípios menos desenvolvidos. Representa 5,5% das receitas do IVA, IRC e IRS, cobrado pelo Estado no penúltimo ano, é distribuído com base nos indicadores de carência fiscal (ICF), calculado como diferença entre a capitação média nacional dos impostos municipais - contribuição autárquica, sisa, derrama e veículos - e a capitação desses impostos em cada município, ponderada pela população de cada município²⁵) e de desigualdade de oportunidades (IDO), calculado como a diferença entre o índice de desenvolvimento social (IDS) nacional e o municipal, para os municípios em que esta diferença é positiva, isto é, inferior à média²⁶).
- O FBM – Fundo de Base Municipal²⁷ – representa 4,5% das receitas do IVA, IRC e IRS, cobrado pelo Estado no penúltimo ano, e visa assegurar aos municípios os meios financeiros considerados indispensáveis ao respectivo funcionamento, sendo distribuído igualmente por todos;

No gráfico 4.1.1 é apresentado o peso de cada um dos fundos para os municípios no total das transferências do Estado.

Gráfico 4.1.1 – Estrutura dos Fundos Municipais



²⁵ Os municípios com uma capitação municipal de impostos inferior à capitação média nacional é atribuída uma verba, calculada na razão directa do resultado da seguinte fórmula: $Habm \times (CNIM - CIMm)$, em que $Habm$ é a população residente no município; $CNIM$ é a capitação média nacional das colectas dos impostos municipais; $CIMm$ é a capitação municipal daqueles impostos

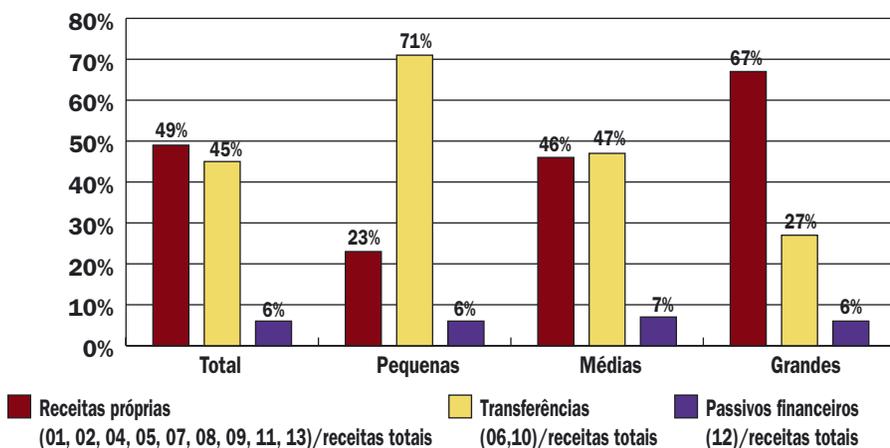
²⁶ Representa a diferença de oportunidades positiva para os cidadãos de cada município, decorrente da desigualdade de acesso a condições necessárias para poderem ter uma vida mais longa, com melhores níveis de saúde, conforto, de saneamento básico e de adequação de conhecimento (no 3 do artigo 13o da Lei 42/98).

²⁷ Aditado pela Lei n.o 94/2001, de 20 de Agosto.

Cabe referir que os municípios podem ainda ter como receitas, outros fundos, designadamente através de acesso aos Fundos da União Europeia, (cujo pagamento das participações é feita por reembolso das despesas efectuadas), e a Cooperação técnica e financeira (que inclui Investimentos intermunicipais, contratos programa e acordos de colaboração).

O grau de independência financeira das autarquias depende da possibilidade de arrecadarem receitas próprias num montante que lhes permita pagar uma parte significativa das despesas. Entendemos que um município tem independência financeira se as receitas próprias são pelo menos 50% das receitas totais.

Gráfico 4.1.2
Estrutura Financeira



Na análise das contas dos municípios, e expressa no gráfico 4.1.2 verifica-se que **a independência financeira é maior nos grandes municípios** (em média uma independência financeira de 67%), situação perfeitamente compreensível considerando a sua capacidade para arrecadarem receitas, nomeadamente, as provenientes de imposto sobre imóveis e a derrama.

No quadro seguinte considerando independência financeira como o rácio entre as receitas próprias e as receitas totais, para os 289 municípios da amostra, pode verificar-se o seguinte:

- A independência financeira dos municípios vai de muito elevada (86%) a muito reduzida (6%);

- Enquanto que os grandes municípios têm uma independência financeira mínima de 41% e uma independência financeira máxima de 86%, essa dependência nos municípios pequenos desce para 6% e 65%, respectivamente;
- Apenas 56 municípios têm uma independência financeira superior a 50% sendo que 21 dos 24 municípios de grande dimensão possuem esta independência financeira, ou seja, mais de 50% das suas receitas cobradas têm como origem os impostos, taxas, rendimentos e vendas de bens e serviços arrecadas pelos municípios;
- Ainda é significativo o número de municípios (99) com grande (superior a 80%) dependência das transferências do Estado e de empréstimos bancários. Nenhum dos grandes municípios se encontra nesta situação (94 dos 99 municípios são de pequena dimensão);
- Quanto à dependência dos municípios em relação às transferências do Estado, verifica-se que esta se situa entre os 13% e os 92% sendo que os pequenos municípios têm um grau de dependência médio de 71% enquanto que nos grandes municípios as transferências do Estado representam uma média de 27% da receitas totais e nos municípios de média dimensão 47% das suas receitas são provenientes do Orçamento do Estado;
- As receitas provenientes de aumento de empréstimos bancários (Passivos Financeiros) representam uma média nacional de 6% em relação às receitas totais sendo o mínimo de 0% e o máximo 68% (caso excepcional de um município). Não parece existir qualquer relação directa entre esta receita e a dimensão dos municípios;
- Apenas 33 municípios não recorreram a empréstimos bancários no ano de 2004, na sua maioria pequenos municípios.
- Outros indicadores financeiros poderão ser utilizados para medir a independência financeira sobre terceiros. Por exemplo, a nova Lei das Finanças Locais (em discussão pública) refere que os municípios se encontram em desequilíbrio financeiro conjuntural sempre que se verifique a existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50% das receitas totais do ano anterior. Aplicando este indicador à situação dos municípios em 2004, constata-se que 3 municípios (2 de média dimensão e 1 de grande dimensão) encontram-se nesta situação.

Quadro 4.1.1 – Independência Financeira

	Total	Pequenos	Médios	Grandes
Nº de municípios existentes	308	178	106	24
Nº de municípios analisados	289	163	102	24
Receitas próprias (01,02,04,05,07,08,09,11,13) /receitas totais:				
% Média de todos os municípios	49%	23%	46%	67%
% Mínima	6%	6%	11%	41%
% Máxima	86%	65%	78%	86%
Transferências (06,10) /receitas próprias				
% Média de todos os municípios	45%	71%	47%	27%
% Mínima	13%	35%	20%	13%
% Máxima	92%	92%	86%	49%
Passivos financeiros (12) /receitas próprias:				
% Média de todos os municípios	6%	6%	7%	6%
% Mínima	0%	0%	0%	0%
% Máxima	68%	27%	68%	42%
Nº de municípios com receitas próprias superiores a 50% das receitas totais	56	5	30	21
Nº de municípios com receitas próprias inferiores a 20% das receitas totais	99	94	5	0
Nº de municípios que não recorreram a empréstimos em 2004	33	19	12	2

Nota: Não se considerou para o somatório das receitas totais os saldos iniciais de disponibilidades (porque são receitas de anos anteriores) e as reposições abatidas a pagamentos (que têm um valor insignificante).

4.2. Estrutura das receitas

Receitas correntes e receitas de capital

A estrutura das receitas está definida no classificador económico das receitas (Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro), divide-se em receitas correntes, receitas de capital e outras receitas, sendo constituída por diversos capítulos, conforme quadro 4.1.2.

Quadro 4.1.2 – Estrutura das receitas

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL	OUTRAS RECEITAS
01 – Impostos directos	09 – Venda de bens de investimento	15 – Reposições não abatidas nos pagamentos
02 – Impostos indirectos	10 – Transferências de capital	16 – Saldo da gerência anterior
04 – Taxas, multas e outras penalidades	11 – Activos Financeiros	17 – Operações extra-orçamentais
05 – Rendimentos de propriedade	12 – Passivos Financeiros	
06 – Transferências correntes	13 – Outras receitas de capital	
07 – Venda de bens e serviços correntes		
08 – Outras receitas correntes		

O quadro seguinte apresenta a estrutura das receitas dos municípios portugueses, para os 289 municípios, sendo de salientar os seguintes aspectos:

- As transferências recebidas do Estado (correntes e de capital) são, a nível geral, a principal fonte de receita, embora nos grandes municípios os Impostos e taxas representem mais de 50% das receitas totais;
- É relevante a diferença do peso de algumas receitas quando se analisam municípios de pequena, média e grande dimensão, nomeadamente no que se refere ao peso dos Impostos e Taxas (10,9% para os pequenos municípios, 30,5% para os municípios de média dimensão e 50,5% para os grandes municípios) e as transferências (69,2% para os pequenos municípios, 46,3% para os municípios de média dimensão e apenas 27,4% para os municípios de grande dimensão).

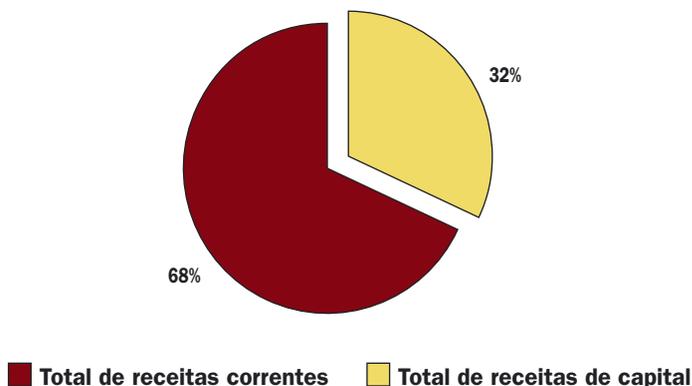
Quadro 4.2.1 – Estrutura das receitas cobradas

	Pequenos	Médios	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	163	102	24	289
Impostos e taxas	10,9%	30,5%	50,5%	33,6%
Rendimentos de propriedade	1,9%	2,0%	1,6%	1,8%
Transferências recebidas do Estado*	69,2%	46,3%	27,4%	44,4%
Vendas de bens e serviços	7,4%	10,7%	7,8%	8,8%
Outras receitas correntes	0,7%	0,5%	1,2%	0,8%
Venda de bens duradouros	1,2%	1,5%	4,5%	2,6%
Activos financeiros	0,3%	0,1%	0,1%	0,1%
Passivos financeiros	5,5%	6,8%	5,7%	6,1%
Outras receitas de capital	0,2%	0,2%	0,9%	0,5%
Reposições abatidas aos pagamentos	0,0%	0,1%	0,2%	0,1%
Saldo da gerência anterior	2,7%	1,4%	0,2%	1,2%

*Incluimos nesta receita as transferências correntes e de capital

Como se pode verificar pela análise do gráfico 4.2.1, comparando o total das receitas correntes e receitas de capital, verifica-se que as receitas correntes representam cerca de 2/3 das receitas totais.

Gráfico 4.2.1 – Estrutura das Receitas



Receitas liquidadas e receitas cobradas

Na óptica da receita orçamental, existem 3 grandes factos que são objecto de registo contabilístico em momentos diferentes:

- Orçamento corrigido (aprovação do orçamento inicial da receita e modificações ao orçamento inicial);
- Liquidação (momento do direito a cobrar ou a receber);
- Cobrança das receitas

Relativamente ao grau de execução da receita e às liquidações por cobrar, é de salientar o seguinte:

- O Orçamento das receitas do total dos municípios de Portugal continental foi de 10.241.835.845 €. No entanto, apenas se liquidaram 6.583.810.250 Euros, e cobraram 6.482.349.030 € ou seja, apenas cerca de 60% do previsto. Esta “não cobrança” implicou, como veremos, que a execução da despesa foi também reduzida e que aumentaram os compromissos por pagar;
- O quadro seguinte apresenta o total das receitas liquidadas e cobradas pelos diferentes capítulos do classificador económico. Pode observar-se que não é relevante o valor das receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas (apenas 4,93%% a nível geral, sendo 2,14% nos municípios de pequena di-

menção, 2,76% nos municípios de média dimensão, 8,63% nos municípios de grande dimensão). Contudo, na nossa opinião, tal pode não significar eficiência nas cobranças por parte dos municípios. De facto, apesar do POCAL distinguir claramente os momentos de liquidação e cobrança, a verdade é que alguns municípios (21 pequenos municípios, 5 médias e 2 grandes), apenas registam a liquidação no momento da cobrança e em muitos algumas das receitas apenas são contabilizadas no momento da cobrança.

Quadro 4.2.2. – Liquidações e cobranças (total dos municípios de Portugal continental)

Receitas	Liquidações	Cobranças
01 – Impostos directos	1.838.035.601€	1.831.550.388€
02 – Impostos indirectos	174.483.836€	160.939.663€
04 – Taxas, multas e outras penalidades	234.085.183€	205.765.378€
05 – Rendimentos de propriedade	121.668.362€	119.670.524€
06 – Transferências correntes	1.408.432.982€	1.403.269.789€
07 – Venda de bens e serviços	585.804.215€	561.841.981€
08 – Outras receitas correntes	61.501.070€	54.160.564€
09 – Venda de bens de investimento	176.942.999€	166.353.543€
10 – Transferências de capital	1.444.779.744€	1.458.786.681€
11 – Activos Financeiros	6.474.246€	7.736.153€
12 – Passivos Financeiros	404.012.434€	392.694.618€
13 – Outras Receitas de capital	33.586.529€	31.289.981€
15 – Reposições não abatidas nos pagamentos	8.085.525€	8.001.537€
16 – Saldo da Gerência anterior	80.275.257€	80.275.257€
Total	6.583.810.250€	6.482.349.030€

- O quadro seguinte resume o valor das 3 componentes da receita referidas anteriormente (orçamentada, liquidada e cobrada) relativas a todos os municípios de Portugal continental. Pode verificar-se que as receitas cobradas por habitante foram de 645 Euros.

Quadro 4.2.3

Orçamento e execução das receitas de todos os municípios de Portugal continental

RECEITAS	Total (em Euros)		Por habitante (10.043.763 habitantes)
Receitas previstas (A)	10.241.835.845€		
Receitas liquidadas (B)	6.583.810.250€	64,3%*	
Receitas por cobrar no início do ano (C)	242.480.963€		
Receitas cobradas (D)	6.482.349.030€		645€
Receitas por cobrar (B+C-D)	343.942.183€	5.04%**	
Grau de execução da receita (D-C)/A	59,26%		

* B/A

** Receitas por cobrar / (B+C)

No quadro 4.2.4 é apresentada a estrutura das receitas cobradas em 2004 em todos os municípios de Portugal Continental. Comparando o peso de cada receita com o quadro 4.2.1 que inclui municípios dos Açores e Madeira, verifica-se que as diferenças são irrelevantes.

Quadro 4.2.4 – Estrutura das receitas cobradas em 2004 (municípios de Portugal continental)

RECEITAS	Total (em Euros)		Por habitante (10.043.763 habitantes)
Impostos e taxas	2.198.255.429€	33,9%	219€
Rendimentos de propriedade	119.670.524€	1,8%	12€
Transferências recebidas do Estado*	2.862.056.470€	44,2%	285€
Vendas de bens e serviços	561.841.981€	8,7%	56€
Outras receitas correntes	54.160.564€	0,8%	5€
Venda de bens duradouros	166.353.543€	2,6%	17€
Activos financeiros	7.736.153€	0,1%	1€
Passivos financeiros	392.694.618€	6,1%	39€
Outras receitas de capital	31.289.981€	0,5%	3€
	6.394.059.263€	98,6%	637€

* Inclui transferências correntes e de capital

RECEITAS	Total (em Euros)		Por habitante (10.043.763 habitantes)
Receitas correntes cobradas	4.337.198.287€	66,9%	432€
Receitas de capital cobradas	2.056.873.949€	31,7%	205€
Reposições abatidas a pagamentos	8.001.537€	0,1%	1€
Saldo de disponibilidades de 2003	80.275.257€	1,2%	8€
Total de receitas cobradas + saldo inicial	6.482.349.030€		645€

4.3. Estrutura das Despesas

Despesas correntes e despesas de capital

A estrutura das despesas está definida no classificador económico das despesas (Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro), que as divide em despesas correntes e despesas de capital, sendo constituída por diversos agrupamentos, conforme quadro 4.3.1.

Quadro 4.3.1 – Estrutura das despesas

DESPESAS CORRENTES	DESPESAS DE CAPITAL	OUTRAS DESPESAS
01 – Despesas com o pessoal	07 – Aquisição de bens de capital	12 – Operações extra-orçamentais
02 – Aquisições de bens e serviços	08 – Transferências de capital	
03 – Juros e outros encargos	09 – Activos Financeiros	
04 – Transferências correntes	10 – Passivos Financeiros	
05 – Subsídios	11 – Outras receitas de capital	
06 – Outras despesas correntes		

O quadro 4.3.2 apresenta a estrutura das despesas dos municípios portugueses, sendo de salientar os seguintes aspectos:

- As aquisições de bens de investimento são, a nível geral, a principal despesa, sendo mais relevante nos pequenos municípios;
- Não é relevante a diferença do peso das diferentes componentes de despesa quando se analisam municípios de pequena, média e grande dimensão, com excepção das transferências concedidas que nos municípios de grande dimensão representam 17,7% das despesas totais, contra 9,2% dos municípios de pequena dimensão;
- Os passivos financeiros na óptica da despesa (amortização de empréstimos) representam em média 4,5% das despesas totais. Dado que os passivos financeiros na óptica da receita (novos empréstimos) representam cerca de 6% das receitas totais tal poderá significar que os **novos empréstimos foram superiores às amortizações de empréstimos**.

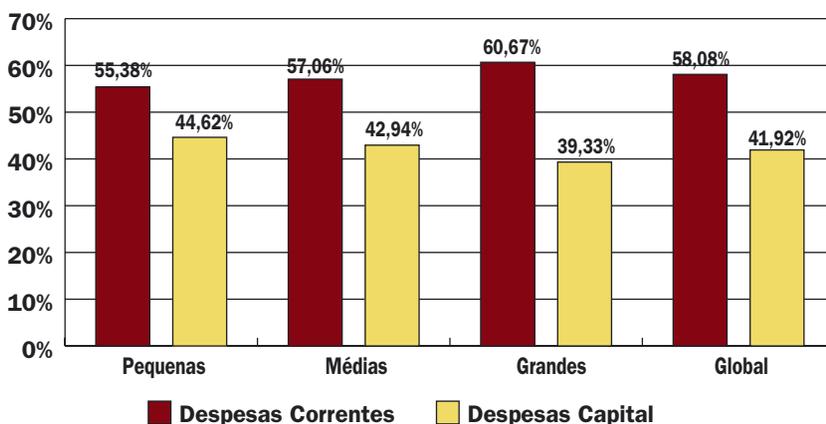
Quadro 4.3.2 – Estrutura das despesas pagas

	Pequenos	Médios	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	163	102	24	289

Despesas com o pessoal	28,9%	27,1%	31,0%	29,0%
Aquisição de bens e serviços	19,2%	20,7%	17,4%	19,1%
Juros e outros encargos	1,2%	1,6%	1,8%	1,6%
Transferências e subsídios	9,2%	12,0%	17,7%	13,6%
Outras despesas correntes	0,6%	1,1%	0,9%	0,9%
Aquisição de bens de capital	36,1%	32,2%	23,6%	29,7%
Activos financeiros	0,4%	0,7%	2,2%	1,2%
Passivos financeiros	4,1%	4,3%	5,0%	4,5%
Outras despesas de capital	0,3%	0,2%	0,5%	0,3%

Numa análise comparativa do total das despesas correntes e despesas de capital, verifica-se que as despesas correntes representam cerca de 60% das despesas totais sendo que nos municípios de grande dimensão o peso das despesas correntes em relação às despesas totais é maior.

Gráfico 4.3.1 – Estrutura das Despesas



Despesas comprometidas e despesas pagas

Na óptica da despesa orçamental existem 4 grandes factos que são objecto de registo contabilístico em momentos diferentes:

- Orçamento corrigido (aprovação do orçamento inicial da despesa e modificações ao orçamento inicial);
- Compromissos do exercício
- Pagamentos
- Compromissos de exercícios futuros

Relativamente ao grau de execução da despesa e aos compromissos por pagar, é de salientar o seguinte:

- O Orçamento das despesas no total dos municípios de Portugal continental em 2004 foi de 10.229.659.128€, tendo sido pago 6.051.802.989€ ou seja, apenas 59% do orçamento previsto;
- O quadro seguinte apresenta o total das despesas comprometidas a pagar no exercício e as efectivamente pagas (incluindo pagamentos de compromi-

tos de exercícios anteriores). Pode verificar-se que é relevante (ou mesmo preocupante) o valor dos compromissos por pagar em relação aos compromissos assumidos no exercício (26,7%), sendo mais elevado este rácio relativamente às transferências de capital e na aquisição de bens de capital.

Quadro 4.3.3 – Compromissos e Pagamentos (total dos municípios de Portugal Continental)

Despesas	Compromissos a pagar no exercício	Pagamentos do exercício
01 – Despesas com pessoal	1.788.769.876 €	1.755.685.876 €
02 – Aquisição de bens e serviços	1.580.919.363 €	1.154.707.948 €
03 – Juros e outros encargos	102.653.138 €	95.328.919 €
04 – Transferências correntes	403.782.860 €	378.565.627 €
05 – Subsídios	101.204.750 €	84.000.712 €
06 – Outras despesas correntes	62.965.919 €	55.738.086 €
07 – Aquisição de bens de capital	4.220.516.690 €	1.781.885.151 €
08 – Transferências de capital	3.337.303.793 €	274.108.421 €
09 – Activos financeiros	491.148.362 €	76.660.921 €
10 – Passivos financeiros	278.718.205 €	275.464.762 €
11 – Outras despesas de capital	87.156.339 €	16.656.567 €
Total	8.260.812.597 €	6.051.802.989 €

- Os compromissos por pagar que aparecem nos mapas de execução orçamental não reflectem o valor real das dívidas a pagar pelos municípios. De facto, por um lado podem alguns compromissos assumidos não se terem efectivado em obrigação (factura de fornecedor) e, por outro lado, faltam ainda os compromissos assumidos no exercício mas a pagar em exercícios futuros e os compromissos assumidos em anos anteriores e que continuam em dívida, que não estão reflectidos nos mapas orçamentais, dado os mesmos apresentarem apenas a informação relativa ao ano. Deste modo, o valor total em dívida encontra-se no Balanço, no Passivo, cuja análise é efectuada no capítulo 5.
- O quadro seguinte apresenta o total das despesas previstas, comprometidas e pagas no exercício de todos os municípios de Portugal continental. Pode verificar-se que **os municípios gastaram 822 euros por habitante mas tendo apenas pago cerca de 603 euros por habitante**. Os compromissos a pagar em exercícios futuros assumidos no presente exercício situam-se nos 377 euros por habitante.

Quadro 4.3.4

Orçamento e execução das despesas de todos os municípios de Portugal Continental

DESpesas	Total (em Euros)		Por habitante
Despesas previstas	10.229.659.128 €		1.019 €
Compromissos do exercício	8.260.812.597 €	80,8%	822 €
Despesas pagas	6.051.802.989 €	73,3%	603 €
Compromissos do exercício por pagar	2.209.009.608 €	26,7%	220 €
Compromissos a pagar em exercícios futuros	1.579.353.807 €		157 €
Total de compromissos a pagar em exercícios futuros (não incluídos compromissos assumidos em anos anteriores)	3.788.363.416 €		377 €
Grau de execução da despesa		59,2%	

No quadro 4.3.5 é apresentada a estrutura das despesas pagas em 2004 em todos os municípios de Portugal Continental. Comparando esta estrutura com a apresentada no quadro 4.3.2 que inclui os municípios dos Açores e Madeira, verifica-se que as diferenças são irrelevantes.

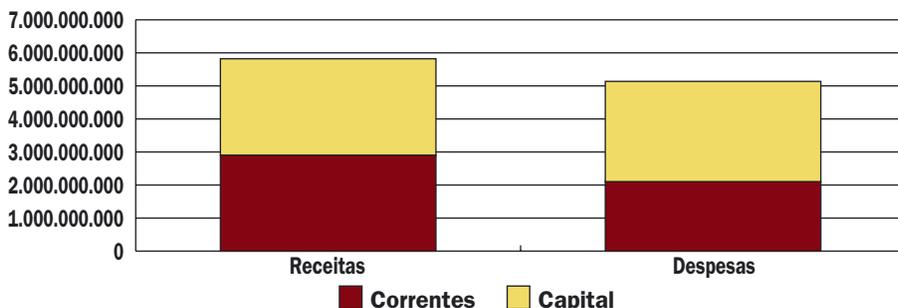
Quadro 4.3.5 – Estrutura das despesas pagas (Portugal Continental)

DESpesas	Total (em Euros)		Por habitante
Despesas com pessoal	1.755.685.876 €	29,0%	175 €
Aquisição de bens e serviços	1.154.707.948 €	19,1%	115 €
Juros e outros encargos	95.328.919 €	1,6%	9 €
Transferências e subsídios	836.674.760 €	13,8%	83 €
Outras despesas correntes	55.738.086 €	0,9%	6 €
Aquisição de bens de capital	1.781.885.151 €	29,4%	177 €
Activos financeiros	76.660.921 €	1,3%	8 €
Passivos financeiros	275.464.762 €	4,6%	27 €
Outras despesas de capital	19.656.567 €	0,3%	2 €

4.4. Outras informações

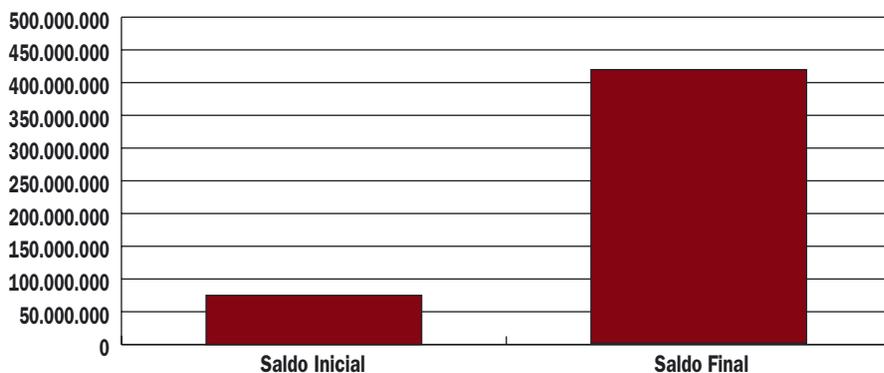
Conforme gráfico 4.3.2, as receitas cobradas foram superiores às despesas pagas significando, deste modo, um aumento de disponibilidades.

Gráfico 4.3.2 – Estrutura de Receitas e Despesas



Pela análise do gráfico 4.3.3, podemos observar que as disponibilidades em 2004 (no valor de 430.546.041€) tiveram um aumento muito significativo em relação a 2003 (que era de apenas 80.275.257€).

**Gráfico 4.3.3
Saldo de Disponibilidades**



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 4.3.6 – Indicadores da Despesa e da Receita

	Intervalos	Total	Pequenos	Médios	Grandes
Municípios existentes		308	178	106	24
Municípios analisados		289	163	102	24
Grau de execução do orçamento – DESPESA	Mínimo	25%	25%	29%	43%
	Máximo	100%	100%	92%	89%
	Médio	63%	58%	62%	67%
Grau de execução do orçamento – RECEITA	Mínimo	9%	26%	9%	43%
	Máximo	98%	95%	98%	94%
	Médio	63%	60%	63%	66%
Receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas	Mínimo	0%	0%	0%	0%
	Máximo	49%	49%	20%	29%
	Médio	5%	2%	3%	9%
Despesas de Investimento em rela- ção às despesas totais	Mínimo	7%	8%	10%	7%
	Máximo	65%	59%	65%	39%
	Médio	30%	36%	32%	24%
Despesas com pessoal em relação às despesas totais	Mínimo	12%	14%	12%	16%
	Máximo	50%	50%	46%	46%
	Médio	29%	29%	27%	31%

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 calculados relativamente às dotações/previsões corrigidas) ficaram-se por cerca de 63% do total orçamentado em 2004, sendo que os municípios maiores apresentam médias de graus de execução ligeiramente superiores à média global;
- As receitas por cobrar face às liquidadas foram em média de apenas 5%, sendo que os municípios menores apresentam médias de graus de cobrança da receita liquidada ligeiramente superiores à média global. Tal poderá significar que estes municípios ainda utilizam a base de caixa no que se refere às receitas ou eventualmente têm uma melhor gestão de cobranças;
- O peso médio das despesas de investimento nas despesas totais foi de 30% (em 2003 tinha sido de 40%), sendo maior nos municípios pequenos (36%);
- As Despesas com Pessoal foram, em média, 29% para a totalidade dos municípios não sendo relevante a dimensão dos municípios. Será, no entanto, de salientar, que o maior valor deste rácio se situa nos 50%.

4.5 Saldos na óptica orçamental

No que se refere à análise do equilíbrio financeiro, são diversos os designados “equilíbrios” (ou desequilíbrios), alguns deles (independência financeira) já foram tratados na secção 4.1. Nesta secção vamos analisar alguns saldos na óptica orçamental (saldo corrente, saldo orçamental, saldo global e saldo primário). Por outro lado, os indicadores que cruzam informação orçamental com informação patrimonial são apresentados no ponto 5.2- Balanço Patrimonial (análise do passivo).

a) Saldo corrente

O saldo corrente calcula-se pela diferença entre as receitas correntes e as despesas correntes.

Na base de caixa, (isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas correntes cobradas e as despesas correntes pagas) e como se pode observar no quadro 4.5.1., o saldo é globalmente positivo. Analisado o saldo corrente por município, constata-se que 249 municípios têm saldo corrente positivo.

Na base de compromissos, (isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas corrente liquidadas e os compromissos correntes assumidos) e como se pode observar no quadro 4.5.2., verifica-se que o saldo é também globalmente positivo. Analisado o saldo corrente por município, constata-se que 182 municípios têm saldo corrente positivo

b) Saldo orçamental

O saldo orçamental calcula-se pela diferença entre as receitas totais e as despesas totais.

Na base de caixa, isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas totais cobradas (não incluímos os saldos de tesouraria da gerência anterior) e as despesas totais pagas, e como se pode observar no quadro 4.5.1., o **saldo orçamental em base de caixa é globalmente positivo**. Analisado o saldo orçamental por município, constata-se que 222 municípios têm saldo orçamental positivo tendo aumentado, deste modo, as disponibilidades.

Na base de compromissos, isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas totais liquidadas e os compromissos totais assumidos, e como se pode observar no quadro 4.5.2., o **saldo orçamental na base do compromisso é globalmente negativo**. Analisado o saldo corrente por município, constata-se que apenas 29 municípios têm saldo orçamental positivo.

Esta diferença significativa entre o saldo orçamental na base de caixa (positivo) e o saldo orçamental na base dos compromissos (negativo) significa que **é elevado o valor dos compromissos por pagar**. No entanto, na nossa opinião, o saldo orçamental negativo na base dos compromissos está sobreavaliado uma vez que, como referimos, não se encontram registados todos os direitos adquiridos o que aumentariam as receitas liquidadas e, conseqüentemente, aumentaria positivamente o saldo orçamental.

c) Saldo global ou efectivo

O saldo global ou efectivo é calculado pela diferença entre as receitas totais e as despesas totais, mas excluindo, quer no lado da receita quer no lado da despesa, os Activos Financeiros e os Passivos Financeiros. Trata-se de um indicador mais exigente uma vez que se pretende que as receitas “operacionais” sejam superiores às despesas “operacionais”. Mesmo assim, na base de caixa, isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas cobradas (não incluindo os saldos de tesouraria da gerência anterior, os recebimentos de novos empréstimos e a venda de investimentos financeiros) e as despesas pagas (não incluindo as amortizações de empréstimos e a aquisição de investimentos financeiros), e como se pode observar no quadro 4.5.1., o **saldo global ou efectivo em base de caixa é globalmente positivo**.

Na base de compromissos, isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas totais liquidadas (não incluindo os saldos de tesouraria da gerência anterior, os recebimentos de novos empréstimos e a venda de investimentos financeiros) e as despesas assumidas (não incluindo as amortizações de empréstimos e a aquisição de investimentos financeiros), e como se pode observar no quadro 4.5.2., o **saldo global ou efectivo em base de compromissos é globalmente negativo**.

d) Saldo primário

Por último, o saldo primário calcula-se pela diferença entre as receitas totais e as despesas totais, mas excluindo, quer no lado da receita quer no lado da despesa, não só os Activos Financeiros e os Passivos Financeiros mas também os encargos financeiros. Trata-se de um indicador um pouco mais exigente que o anterior, uma vez que se pretende que as receitas “operacionais” sejam superiores às despesas “operacionais” e “encargos financeiros”. Mesmo assim, na base de caixa, isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas cobradas (não incluindo os saldos de tesouraria da gerência anterior, os recebimentos de novos empréstimos e a venda de inves-

timentos financeiros) e as despesas pagas (não incluindo as amortizações de empréstimos, a aquisição de investimentos financeiros e os encargos financeiros), e como se pode observar no quadro 4.5.1., o **saldo primário em base de caixa é globalmente positivo**. Analisado o saldo primário por município, constata-se que 134 municípios têm saldo primário positivo, com predomínio para os pequenos e médios municípios uma vez que apenas 8 dos 24 municípios de grande dimensão têm este indicador positivo. De salientar que o total dos encargos financeiros em 2004 ultrapassou os 98 milhões de euros tendo mais de 40% destes encargos ocorridos em grandes municípios.

Na base de compromissos, isto é, efectuando-se a diferença entre as receitas totais liquidadas (não incluindo os saldos de tesouraria da gerência anterior, os recebimentos de novos empréstimos e a venda de investimentos financeiros) e as despesas assumidas (não incluindo as amortizações de empréstimos, a aquisição de investimentos financeiros e os encargos financeiros), e como se pode observar no quadro 4.5.2., o **saldo primário em base de compromissos é globalmente negativo**, em que apenas 19 municípios (15 de pequena dimensão e 4 de média dimensão têm este indicador positivo).

Quadro 4.5.1 – Saldos em base de caixa

em milhões de Euros

		Base de caixa (recebimentos/pagamentos)			
		total	pequenas	médias	Grandes
(a)	receitas correntes (não incluído saldo inicial)	4.441,37	852,67	1.725,17	1.863,53
(b)	despesas correntes	3.614,06	771,57	1.378,55	1.463,94
(c) = (a)-(b)	saldo corrente	827,31	81,11	346,62	399,59
	nº de municípios com saldo corrente positivo	249	130	96	23
(d)	receitas de capital	2.135,75	632,69	860,10	642,97
(e)	despesas de capital	2.608,36	621,64	1.037,55	949,17
(f) = (d)-(e)	saldo de capital	-472,61	11,05	-177,45	-306,20
(a) + (d)	receitas totais (não incluído saldo inicial)	6.577,12	1.485,36	2.585,27	2.506,49
(b) + (e)	despesas totais	6.222,41	1.393,21	2.416,10	2.413,10
(g) = (c)+(f)	saldo orçamental	354,70	92,15	169,16	93,39
	nº de municípios com saldo orçamental positivo	222	127	75	20
(h)	activos financeiros (receitas)	7,74	4,12	1,60	2,01
(i)	activos financeiros (despesas)	76,86	5,95	18,50	52,42
(j)	passivos financeiros (receitas)	404,85	83,37	178,04	143,44
(k)	passivos financeiros (despesas)	282,15	57,66	104,18	120,30
(l)	receitas - AF - PF	6.164,53	1.397,87	2.405,63	2.361,04
(m)	despesas- AF - PF	5.863,41	1.329,60	2.293,42	2.240,38
(n) = (l)-(m)	saldo global ou efectivo	301,12	68,26	112,20	120,66
(o)	juros e outros encargos (despesas)	97,98	16,49	38,30	43,18
(p)=(n)-(o)	saldo primário	203,15	51,77	73,90	77,47
	nº de municípios com saldo primário positivo	134	79	47	8

Quadro 4.5.2: Saldos em base de compromissos

em milhões de Euros

		Base de compromissos (receitas líquidas/compromissos assumidos)			
		total	pequenas	médias	grandes
(a)	receitas correntes (não incluído saldo inicial)	4.529,79	859,84	1.742,07	1.927,88
(b)	despesas correntes	4.139,90	866,12	1.576,57	1.697,21
(c)= (a)-(b)	saldo corrente	389,90	-6,27	165,50	230,67
	nº de municípios com saldo corrente positivo	182	89	72	21
(d)	receitas de capital	2.142,91	634,20	863,78	644,94
(e)	despesas de capital	4.366,34	1.069,67	1.813,14	1.483,53
(f)= (d)-(e)	saldo de capital	-2.223,42	-435,47	-949,36	-838,59
(a) + (d)	receitas totais (não incluído saldo inicial)	6.672,71	1.494,04	2.605,85	2.572,82
(b) + (e)	despesas totais	8.506,23	1.935,78	3.389,70	3.180,75
(g)= (c)+(f)	saldo orçamental	-1.833,52	-441,74	-783,86	-607,93
	nº de municípios com saldo orçamental positivo	29	23	4	2
(h)	activos financeiros (receitas)	6,47	3,42	0,88	2,17
(i)	activos financeiros (despesas)	87,36	6,40	20,90	60,05
(j)	passivos financeiros (receitas)	416,17	84,99	178,04	153,14
(k)	passivos financeiros (despesas)	285,40	57,82	106,53	121,05
(l)	receitas - AF - PF	6.250,07	1.405,63	2.426,93	2.417,50
(m)	despesas- AF - PF	8.133,48	1.871,56	3.262,27	2.999,64
(n) = (l)-(m)	saldo global ou efectivo	-1.883,41	-465,93	-835,34	-582,14
(o)	juros e outros encargos (despesas)	105,35	18,14	42,21	45,00
(p)=(n)-(o)	saldo primário	-1.988,76	-484,07	-877,55	-627,14
	nº de municípios com saldo primário positivo	19	15	4	0

5 – ANÁLISE DA SITUAÇÃO ECONÓMICA E PATRIMONIAL DOS MUNICÍPIOS

Neste capítulo iremos apresentar a situação económica e patrimonial dos municípios em 2004.

No anuário financeiro de 2003 foram analisados os documentos de prestação de contas de 175 municípios e, destes, foram seleccionados para efeitos de análise da estrutura patrimonial e económica, apenas 101, dado que os restantes (74) não apresentavam um Balanço com os requisitos que consideramos essenciais para que se pudesse considerar que o POCAL estivesse implementado, e assim, representasse a imagem verdadeira da situação patrimonial e económica do município. Efectivamente:

- não incluíram os Bens de Domínio Público (49 municípios);
- não reflectiram as amortizações de imobilizado (26 municípios);
- não reconheciam no Balanço os proveitos diferidos (37 municípios).

Relativamente ao ano de 2004, e uma vez que a amostra é bastante superior (289 dos 308 municípios, sendo que os 19 municípios não analisados são unicamente das ilhas dos Açores e Madeira), não efectuada qualquer comparação com o ano de 2003.

O capítulo encontra-se organizado em 4 secções principais, iniciando-se com a análise do cumprimento por parte dos municípios com o POCAL, de seguida analisa-se a estrutura do Balanço bem como dos Resultados Económicos terminando com uma breve referência aos Anexos às Demonstrações Financeiras.

Nesta secção, pretende-se, em linhas gerais, responder às seguintes questões:

- Qual a estrutura dos Activos dos Municípios?
- Essa estrutura difere quando se analisam os municípios por dimensão?
- Qual a estrutura dos Passivos dos Municípios?
- As dívidas têm aumentado?

- Qual o peso das dívidas em relação às receitas?
- Existem municípios em situação de desequilíbrio financeiro estrutural.
- Os municípios são economicamente rentáveis?

5.1 – Cumprimento do POCAL

No quadro 5.1.é apresentada informação resumida sobre o cumprimento ou não do POCAL, no que se refere ao sistema de contabilidade patrimonial.

Quadro 5.1. Informação patrimonial e económica

	Pequenos	Médios	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	163	102	24	289
Nº de municípios que não apresentam o Balanço	1	0	0	1
Nº de municípios que não registaram amortizações do exercício	19	6	2	27
Nº de municípios que têm no Activo Bens de domínio Público mas não têm valores de amortizações desses bens	17	4	1	22
Nº de municípios que têm no Activo Bens de domínio Público mas apenas imobilizado em curso	7	3	0	10
Nº de municípios que têm no Activo Bens de domínio Público mas não têm qualquer valor em terrenos	63	28	2	93
Nº de municípios que têm no Activo Bens de domínio Público mas não têm qualquer valor em Património histórico artístico e cultural	105	47	9	161
Nº de municípios cujo Activo não tem Bens de Domínio Público	2	3	2	7
Nº de municípios em que os Bens de Domínio Público são inferiores a 20% do total do Activo	34	20	10	64
Nº de municípios que não registaram proveitos diferidos (Passivo)	32	10	3	46
Nº de municípios que não têm valores a receber de clientes, contribuintes e utentes	46	11	2	59
Nº de municípios que não têm valores de existências de matérias, mercadorias e produtos	75	31	4	110
Nº de municípios que não têm valores de provisões de depreciação de existências e de cobranças duvidosas	127	68	13	208
Nº de municípios que não apresentam acréscimos de custos (Passivo)	71	25	8	104

Da informação apresentada no quadro 5.1, pode salientar-se o seguinte:

- Não é relevante o número de municípios que não incluem os Bens de Domínio Público no Activo (7 municípios). No entanto, tal não significa o cumprimento integral do POCAL. De facto, verifica-se que alguns municípios têm no activo apenas Bens de Domínio Público em curso (10 municípios) e, por outro lado, alguns municípios não têm na conta 45- «Bens de Domínio Público» valores relativos a terrenos e recursos naturais (93) e a património histórico, artístico e cultural (161), quando naturalmente todos os municípios têm no seu património este tipo de bens de domínio público;
- Em obediência ao princípio da especialização dos exercícios, os subsídios ou transferências recebidas e destinadas (consignadas) à aquisição de bens de investimento devem ser registadas como proveitos diferidos e não totalmente como proveito do exercício. No entanto, verifica-se que 46 municípios não apresentam valor nesta rubrica do Passivo. Esta ausência de valor significa, muito provavelmente, que a entidade, erradamente, estará a registar esses subsídios como proveito do exercício o que, para além do incumprimento do POCAL, está a inflacionar os resultados económicos;
- Também no cumprimento dos princípios contabilísticos, para as dívidas a receber de clientes, contribuintes e utentes, que se encontrem em mora há mais de 6 meses, deve ser criada uma provisão (actualmente designada por ajustamentos) para cobrança duvidosa (provisão de 50% se a dívida está em mora há mais de 6 meses e até 12 meses; provisão de 100% se a dívida está em mora há mais de 12 meses). No entanto, verifica-se que são muito poucos os municípios (81) que no Balanço apresentam na coluna AP (amortizações e provisões) os valores da respectiva redução (ajustamentos) referente dívidas de cobrança duvidosa. Esta situação pode ser justificada pelo facto de, por um lado, ser ainda reduzida a preocupação pelo apuramento do resultado económico e, por outro lado, os valores das dívidas a receber de clientes ser reduzido, devido a que muitos municípios ainda registam a liquidação (direito) apenas no momento da cobrança;
- Actualmente as aquisições de bens e alguns serviços especializados por parte dos municípios são, por regra, efectuados por entidades externas ou por serviços municipalizados ou por empresas municipais, o que reduz ou anula a existência de stocks. Deste modo, não é possível afirmar que o número de municípios que não apresentam no Activo valores em Existências (110 municípios) corresponda ao não cumprimento do POCAL.

5.2 – Balanço patrimonial

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. Imobilizado ou Activo Fixo (Investimentos Financeiros, Imobilizado Corpóreo, Imobilizado Incorpóreo, os Bens de Domínio Público e o Património Histórico, Artístico e Cultural);
- II. Existências de bens (materiais, mercadorias ou produtos) destinados ao consumo ou à venda;
- III. Dívidas a receber de clientes, contribuintes, utentes, Estado ou outros devedores;
- IV. Disponibilidades em Instituições Financeiras ou em Caixa;
- V. 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. Dívida a pagar (a fornecedores, à banca, ao Estado, ...) ou seja o designado Passivo exigível.
- II. Provisões para riscos e encargos, evidenciando responsabilidades cuja ocorrência é quase certa, sendo no entanto incerto o montante e momento de exigibilidade;
- III. 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 em relação aos quais, até ao fecho das con-

tas, 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 dos **fundos próprios** (também designado por Capital Próprio ou Património Líquido) está estruturada em dois grandes grupos:

- I. Fundo Patrimonial Inicial (isto é, a diferença entre o Activo e o Passivo no momento da elaboração do primeiro Balanço);
- II. 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).

No quadro 5.2.1 apresenta-se os valores globais (agregados) das componentes do Balanço de todos os municípios de Portugal continental, do qual se pode salientar o seguinte:

- O imobilizado representa 51% do Activo total valor que ainda pode aumentar dado que nem todo o imobilizado se encontra avaliado e contabilizado;
- As dívidas a receber dos municípios são de 520.401.211 valor que, tal como referimos, pode estar subdimensionado uma vez que nem todos municípios registam as liquidações (direitos) no momento da cobrança;
- As disponibilidades totais dos municípios correspondiam a 544 milhões de Euros. Tendo em linha de conta que, quando analisamos a informação orçamental, apuramos o saldo de disponibilidades no valor de 430 milhões de Euros, a diferença poderá corresponder a receitas extra-orçamentais (operações de tesouraria), tais como garantias e cauções ou IVA liquidado a entregar ao Estado;
- No somatório total dos municípios, o resultado económico é positivo em 694 milhões de Euros;
- As dívidas totais dos municípios de Portugal continental são superiores a 5.500 milhões de Euros sendo próximo de 4.000 milhões de Euros correspondentes a dívidas à banca;

Quadro 5.2.1 – Estrutura do Balanço dos Municípios de Portugal Continental

Activo		Fundos próprios	
Bens de domínio público	10.092.121.605€	Fundo Patrimonial	17.235.826.179€
Imobilizado incorpóreo	32.225.526€	Reservas	229.871.398€
Imobilizado corpóreo	10.344.371.364€	Doações	305.558.543€
Investimentos Financeiros	762.925.193€	Resultados Transitados	661.336.572€
Imobilizado em Curso	4.049.945.527€	Resultados Líquidos	694.953.414€
Existências	118.768.986€	Passivo	
Dívidas a Receber	520.401.211€	Dívidas a médio e longo prazo – banca	3.714.740.219€
Títulos Negociáveis	34.514.416€	Dívidas a médio e longo prazo – outros	241.135.757€
Depósitos e Caixa	544.500.470€	Dívidas a curto prazo	1.516.714.386€
Acréscimos e diferimentos	5.317€	Acréscimos e diferimentos	2.292.808.378€
Total do Activo	25.091.916.854€	Total dos Fundos Próprios e Passivo	25.096.454.634€

Nota: existe uma diferença entre o Activo e o total do Passivo + Fundos próprios, que se deve ao facto de dois municípios apresentarem este erro contabilístico, isto é o Balanço não está equilibrado.

O quadro 5.2.2 resume alguns dados relativos à composição do Balanço dos diferentes municípios. Deste quadro, conjugado com a informação constante nos gráficos de 5.2.1 a 5.2.4 que apresentam a estrutura média do Balanço dos municípios, global e por dimensão (pequenas, médias e grandes), salientarmos o seguinte:

- Nem todas as componentes principais do Activo se encontram no Balanço de cada município. Assim, existem municípios que não apresentam na estrutura do Activo dívidas a receber, existências, custos diferidos e acréscimos de proveitos;
- São poucos os municípios que apresentam, no Passivo, «Provisões para Riscos e encargos»;
- É significativo o número de municípios (89) cujas dívidas a pagar são superiores a 40% do Activo;
- 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, representando uma média global de 40% 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 o seu peso no Activo dos municípios de pequena dimensão ser de 41,6%, nos municípios de média dimensão

aumentar para 50,2% do Activo, e, nos municípios de grande dimensão o seu peso atingir 64,6% do Activo total.

Quadro 5.2.2 – Dados sobre a estrutura do Balanço

	Pequenos	Médios	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	163	102	24	289
Nº de municípios que apresentam o Balanço	162	102	24	288
Nº de municípios que no Balanço não tem dívidas a receber	3	0	1	4
Nº de municípios que no Balanço não tem Existências	75	31	4	110
Nº de municípios que apresentam custos diferidos no Activo	95	73	18	186
Nº de municípios que apresentam acréscimos de proveitos no Activo	63	47	13	123
Nº de municípios que apresentam provisões para riscos e encargos	4	5	3	12
Nº de municípios em que as dívidas a pagar/Activo é superior a 20%	69	54	18	141
Nº de municípios em que as dívidas a pagar/Activo é superior a 40%	28	16	5	49
Nº de municípios com fundo patrimonial (conta 51) negativo	4	4	1	9
Nº de municípios que apresentam resultados líquidos positivos	123	89	22	234
Nº de municípios que apresentam subsídios em fundos próprios	20	15	5	40
Nº de municípios que apresentam reservas de reavaliação	1	5	3	9

Gráfico 5.2.1 – Estrutura do Balanço - Global

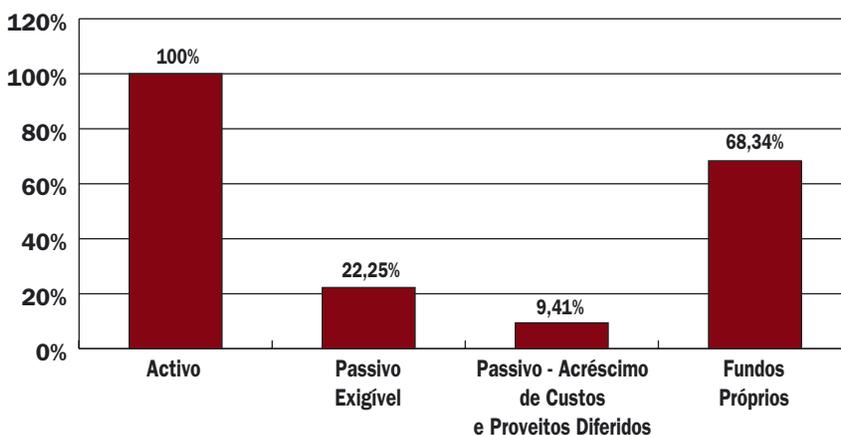


Gráfico 5.2.2 – Estrutura do Balanço - Pequena Dimensão

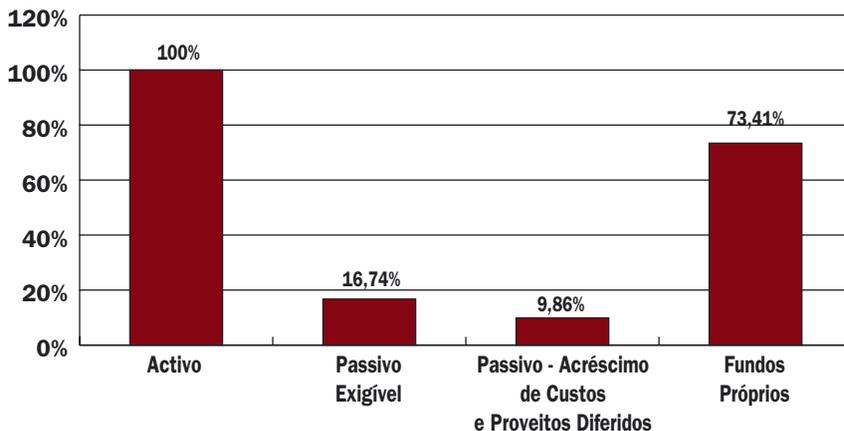


Gráfico 5.2.3 – Estrutura do Balanço - Média Dimensão

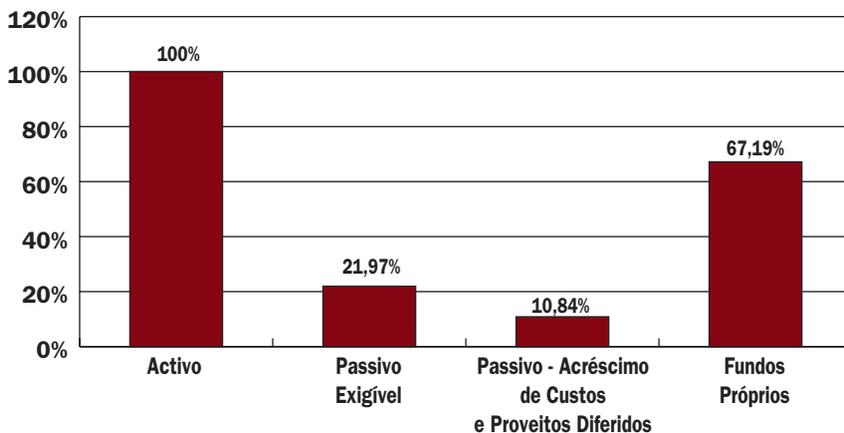
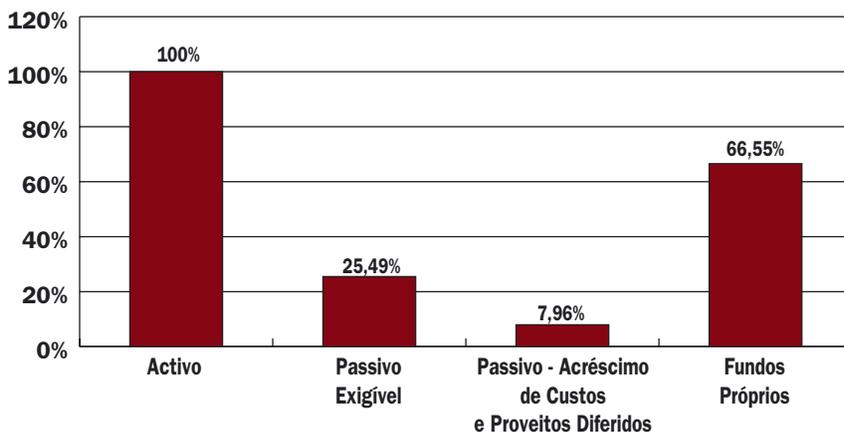


Gráfico 5.2.4 – Estrutura do Balanço - Grande Dimensão



Activo:

Nos gráficos 5.2.5 a 5.2.8 apresenta-se a estrutura e composição média do Activo dos Municípios em 2004, dos quais podem tecer-se os seguintes comentários gerais.

- O Imobilizado corpóreo e os Bens de domínio público representam cerca de 95% do activo total. Não é relevante a diferença de estrutura quando analisamos municípios de pequena, média e grande dimensão, salvo no que se refere ao peso do imobilizado corpóreo e bens de domínio público.

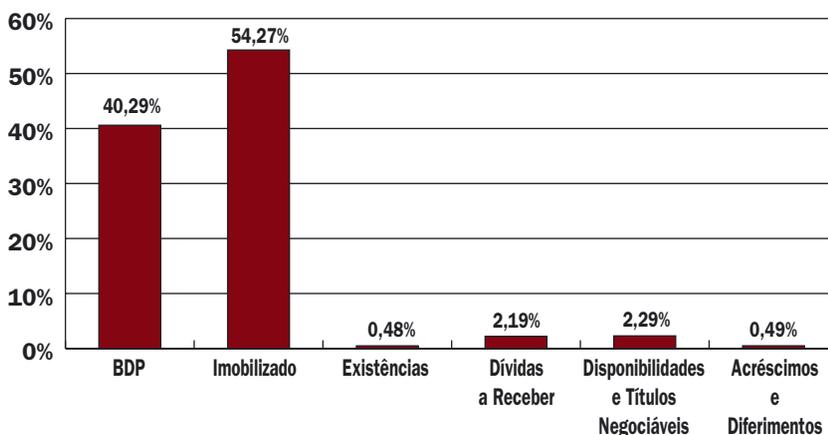
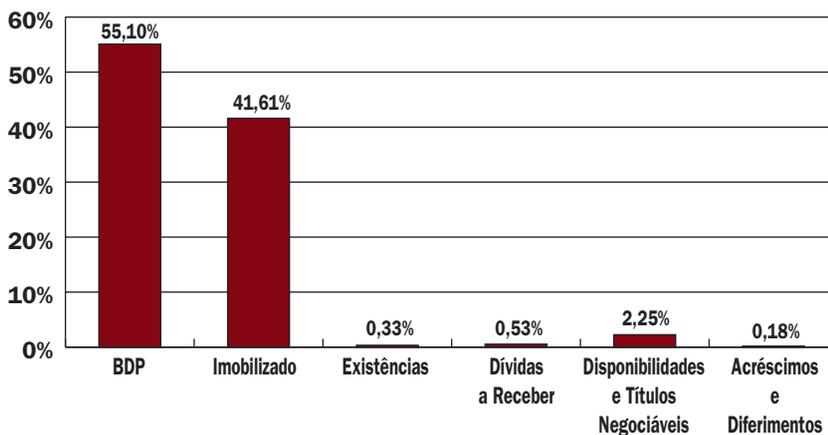
Gráfico 5.2.5 – Estrutura do Activo - Global**Gráfico 5.2.6 – Estrutura do Activo - Pequena Dimensão**

Gráfico 5.2.7 – Estrutura do Activo - Média Dimensão

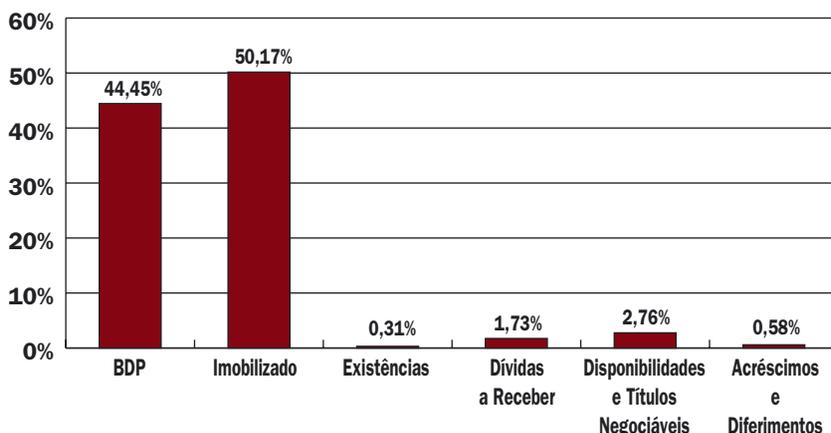
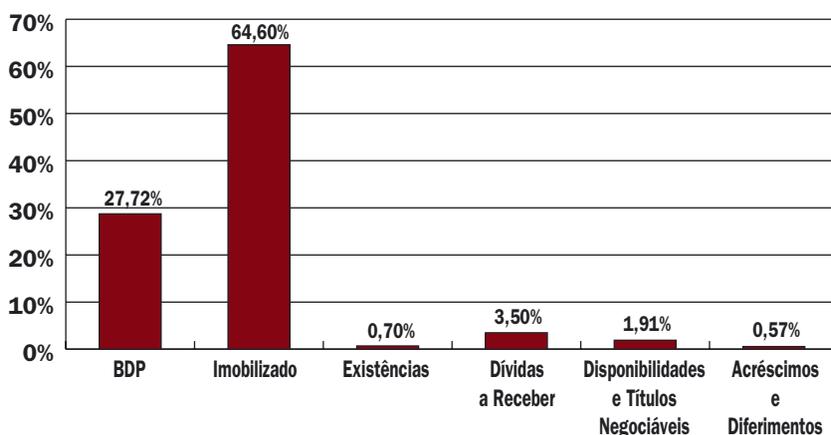


Gráfico 5.2.8 – Estrutura do Activo - Grande Dimensão



- A composição dos **Bens de Domínio Público** encontra-se assinalada nos gráficos 5.2.9 a 5.2.12 onde se verifica que a principal componente dos Bens de Domínio Público são as “outras construções” (71%). Uma vez que 7 municípios ainda não apresentam qualquer valor de Bens de Domínio Público e vários não apresentam valores em componentes desta conta, pode-se concluir que os Bens de Domínio Público (que actualmente representam 40,29% do total do Activo) não se encontram totalmente avaliados e contabilizados. Deste modo, à medida que se aumente a avaliação e registo contabilístico destes bens, aumentará o seu peso no balanço e, conseqüentemente, a componente de custos de amortizações do exercício. Nota-se ainda uma subavaliação do Património Histórico Artístico e Cultural (PHAC);

Gráfico 5.2.9 – Estrutura dos Bens de Domínio Público - Global

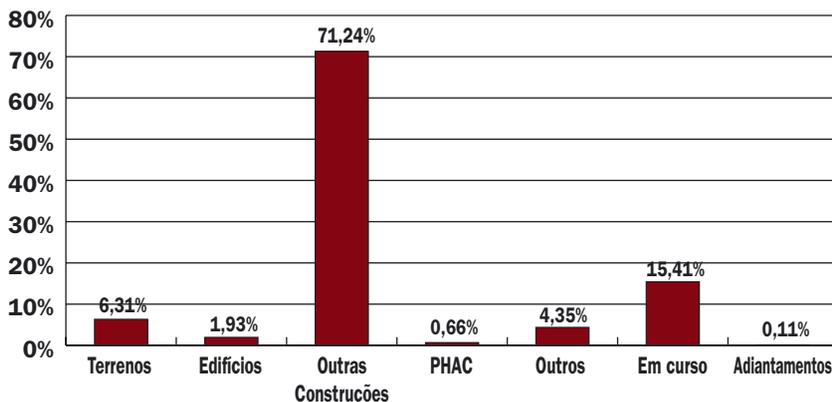


Gráfico 5.2.10 – Estrutura dos Bens de Domínio Público - Pequena Dimensão

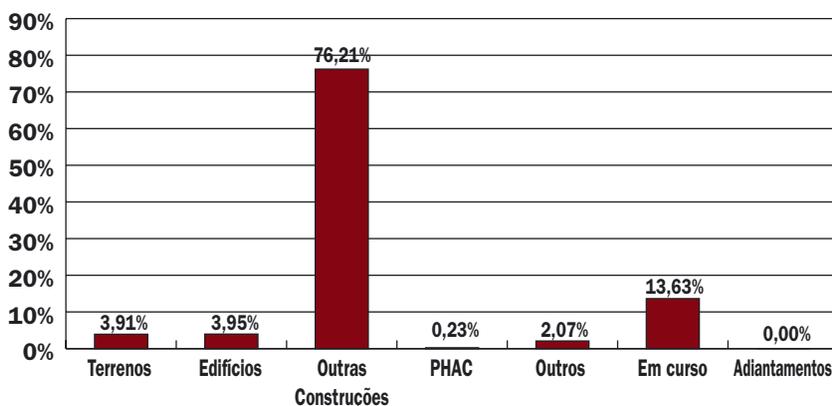


Gráfico 5.2.11 – Estrutura dos Bens de Domínio Público - Média Dimensão

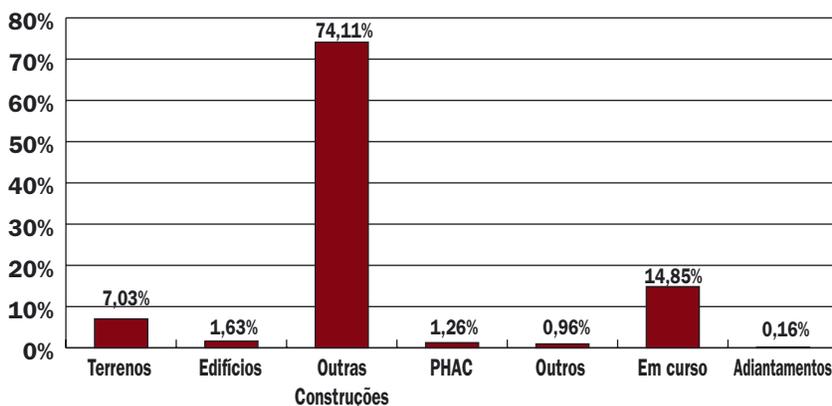
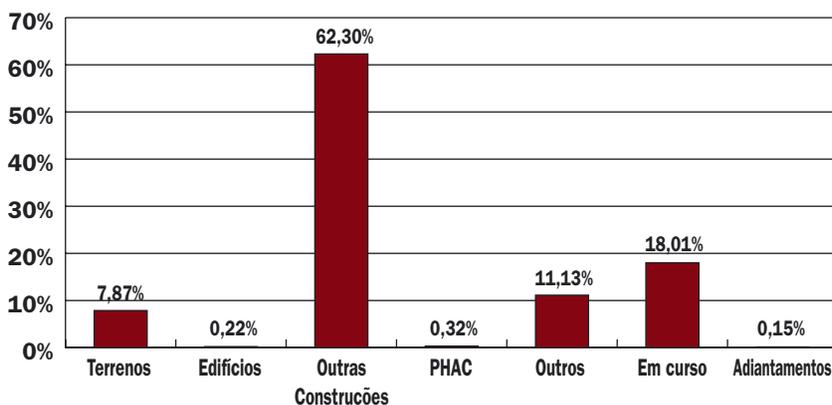


Gráfico 5.2.12 – Estrutura dos Bens de Domínio Público - Grande Dimensão



- O **imobilizado corpóreo** representa cerca de 55% do Activo total e inclui, conforme POCAL, os bens duradouros concluídos, não destinados a venda e não considerados bens de domínio público. No quadro 5.2.3 é apresentada e estrutura do imobilizado corpóreo sendo de salientar que os Edifícios são a componente com maior peso no Imobilizado Corpóreo. Numa análise desta componente por dimensão, verifica-se que não são significativos os desvios em relação à média global.

Quadro 5.2.3 – Estrutura do Imobilizado corpóreo

	Pequenos	Médios	Grandes	Global
Terrenos	22,39%	22,29%	29,37%	25,84%
Edifícios	43,49%	49,27%	36,02%	41,63%
Equipamento Básico	5,76%	2,98%	1,89%	2,93%
Equipamento de Transporte	2,62%	1,56%	0,59%	1,26%
Ferramentas e utensílios	0,18%	0,11%	0,08%	0,11%
Equipamento Administrativo	1,38%	1,18%	0,89%	1,07%
Imobilizado em Curso	22,97%	21,04%	17,37%	19,55%
Adiantamentos	0,12%	0,28%	0,55%	0,39%
Outros	1,08%	1,28%	13,24%	7,22%

- Os **Investimentos Financeiros** representam apenas 3% do Activo total e incluem participações em capital de outras entidades, aquisições de obrigações e títulos de participação, e investimentos em imóveis.

Quadro 5.2.4 –Estrutura dos Investimentos financeiros

Investimentos financeiros	Pequenos	Médios	Grandes	Global	%
Partes de capital	38.331.602 €	232.965.195 €	321.530.080 €	592.826.877 €	76,6%
Obrigações e títulos de participação	2.722.565 €	8.489.590 €	8.806.910 €	20.019.065 €	2,6%
Investimentos em Imóveis	58.216.469 €	35.547.058 €	49.139.707 €	142.903.234 €	18,5%
Outras aplicações Financeiras	112.476 €	3.071.910 €	25.082 €	3.209.468 €	0,4%
Imobilizações em Curso	956.584 €	729.338 €	6.895.478 €	8.581.400 €	1,1%
Adiantamentos por conta de investimentos Financeiros	104.339 €	0,00 €	5.982.233 €	6.086.572 €	0,8%
	100.444.034 €	280.803.091 €	392.379.491 €	773.626.616 €	

Através do quadro 5.2.4. e do gráfico 5.2.13 pode verificar-se que a conta “partes de capital” é a componente com maior peso nos investimentos financeiros (superior a 76%). Numa análise da estrutura dos investimentos financeiros por dimensão, verifica-se que nos municípios de grande dimensão esta componente representa cerca de 82% dos Investimentos Financeiros. De salientar ainda o valor em “Investimentos em Imóveis” que, de acordo com o POCAL, devem ser considerados como Investimentos Financeiros se os mesmos não se destinarem à actividade a entidade (por exemplo, imóveis que se encontrem arrendados).

Se relacionarmos os valores apresentados no Balanço, com os valores apresentados no mapa das receitas (Activos Financeiros, ou seja alienação de Investimentos financeiros) e no mapa de despesas (Activos Financeiros, ou seja aquisição de Investimentos Financeiros) conclui-se que em **2004 verificou-se um aumento de Investimentos Financeiros em mais de 70 milhões de euros.**

Gráfico 5.2.13 – Estrutura dos Investimentos Financeiros - Global

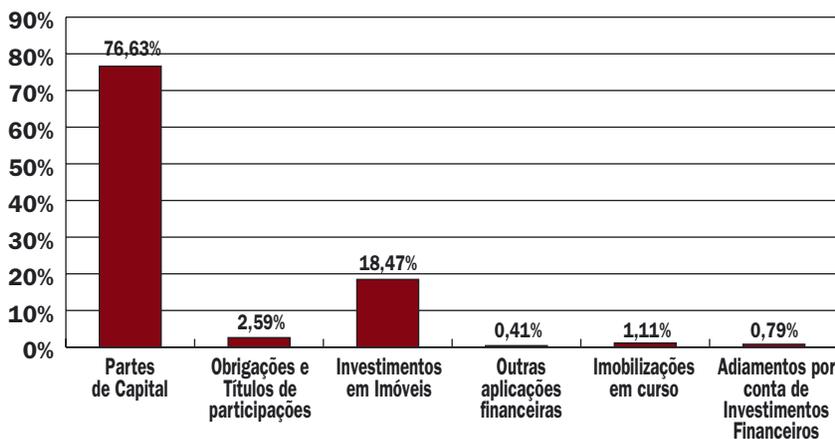


Gráfico 5.2.14 – Estrutura dos Investimentos Financeiros - Pequena Dimensão

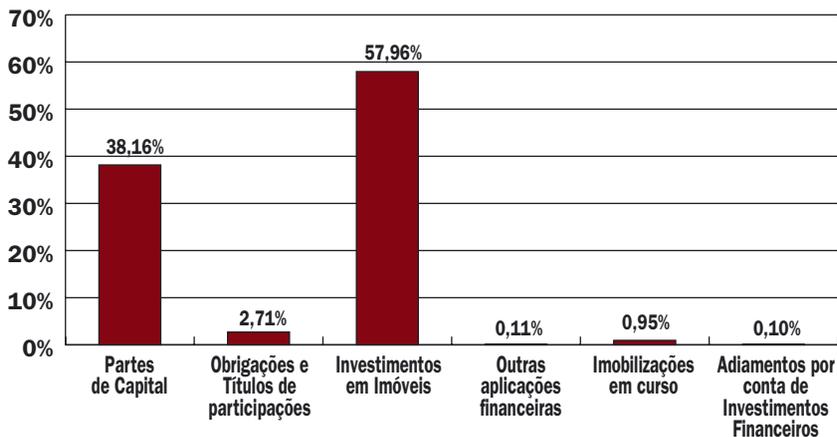


Gráfico 5.2.15 – Estrutura dos Investimentos Financeiros - Média Dimensão

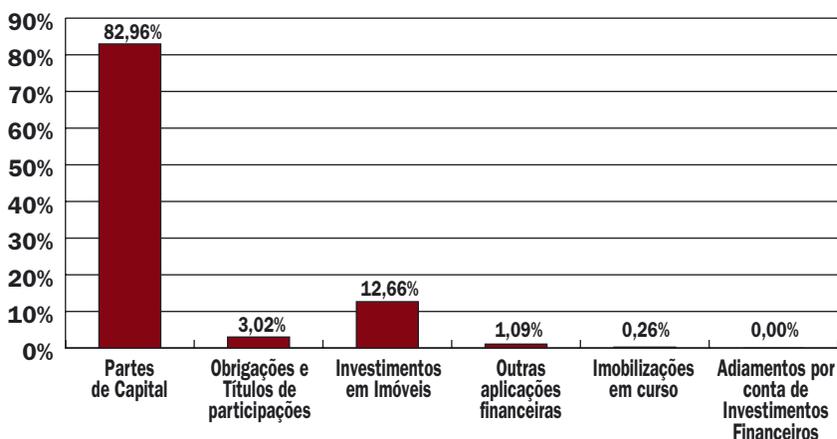
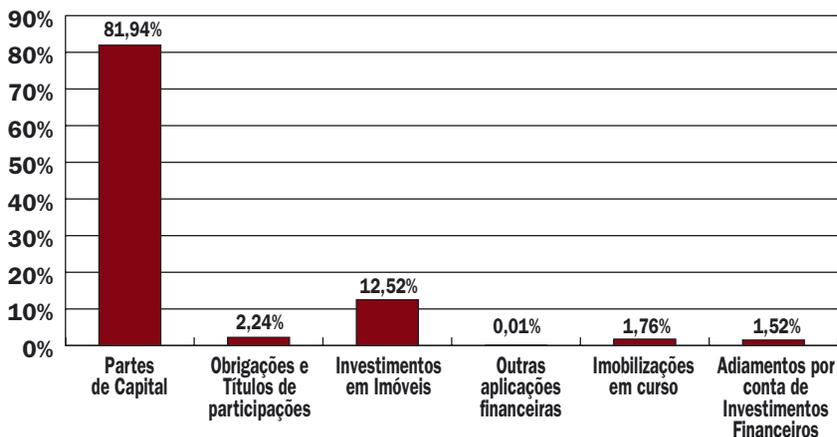


Gráfico 5.2.16 – Estrutura dos Investimentos Financeiros - Grande Dimensão



- As **existências** representam um valor muito pouco significativo na estrutura média do Balanço dos municípios (entre 0% e 9,8%, numa média de 0,48% do Activo). De referir ainda que, apesar de 188 municípios apresentarem valores em existências, é muito reduzido o número de municípios que criaram provisões para depreciação de existências (ou, numa linguagem mais recente, efectuaram “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-Existências, situação que actualmente se verifica em muito poucos municípios, como referimos anteriormente.
- As **dívidas a receber** representam apenas 2,2% do total do Activo, sendo no caso dos municípios de pequena dimensão de apenas 0,5%. No entanto, como referimos, esta componente do Activo encontra-se em muito municípios, subvalorizada, situação que se deve ao facto de muitos municípios ainda reconhecerem algumas receitas apenas no momento da cobrança (base de caixa) justificada essencialmente por dois motivos: até à aplicação do POCAL a base de caixa era a prática utilizada; alguns dos impostos directos são liquidados e cobrados pelas Repartições de Finanças dificultando aos municípios a obtenção de informação das importâncias liquidadas não cobradas.
- As **disponibilidades** são a componente do Activo com menor subjectividade representando o valor dos saldos em caixa e instituições financeiras. As disponibilidades, de acordo com a análise às contas das autarquias, situam-se entre 0,03% e 30,93% do total do Activo, numa média nacional de 2,15% do Activo. 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.

Tal como referimos em 4.3 (ver gráfico 4.3.3) o saldo de disponibilidades em 2004 era de 430 milhões de euros, tendo-se verificado um aumento significativo em relação a 2003.

- 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 já referentes ao ano económico seguinte, despesas de conservação plurianual, seguros que envolvem meses relativos a exercícios económicos diferentes, etc. De salientar que 186 municípios analisados incluem custos diferidos no seu activo.
- 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, 123 incluem acréscimos de proveitos no seu activo.

Passivo:

- Como referimos, o Passivo, ao incluir “Acréscimos de Custos”, “Proveitos Diferidos” e “Provisões para riscos e encargos” pode levar a análises financeiras erradas. De facto, como verificaremos, o passivo exigível, ou seja, as dívidas por pagar, representam 70% do total do designado “Passivo”.
- A estrutura média do Passivo dos municípios encontra-se apresentada nos Gráficos 5.2.17 a 5.2.20. 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 grande dimensão, atingindo cerca de 57% do Passivo total. Nos municípios de pequena dimensão o peso desta rubrica é inferior, ou seja 40% do Passivo total. No entanto, em qualquer dos casos, é a rubrica com maior peso no Passivo, representando em média 50% do valor total do Passivo.

Gráfico 5.2.17 – Estrutura do Passivo - Global

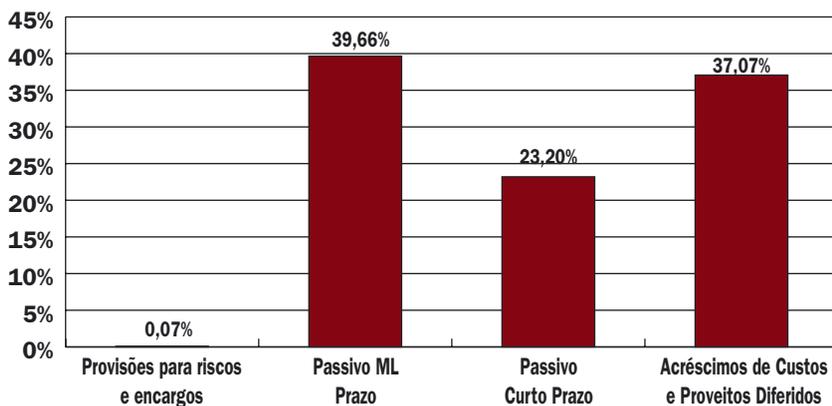


Gráfico 5.2.18 – Estrutura do Passivo - Pequena Dimensão

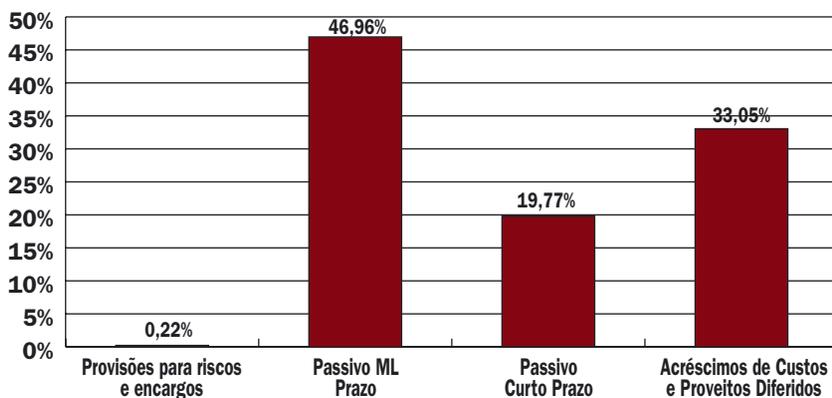


Gráfico 5.2.19 – Estrutura do Passivo - Média Dimensão

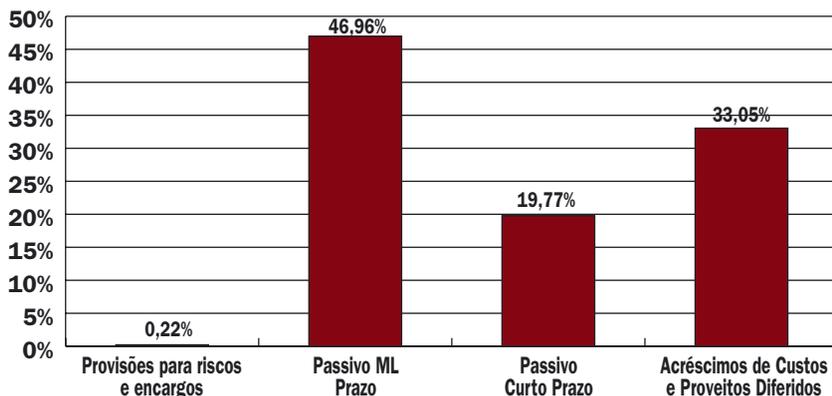
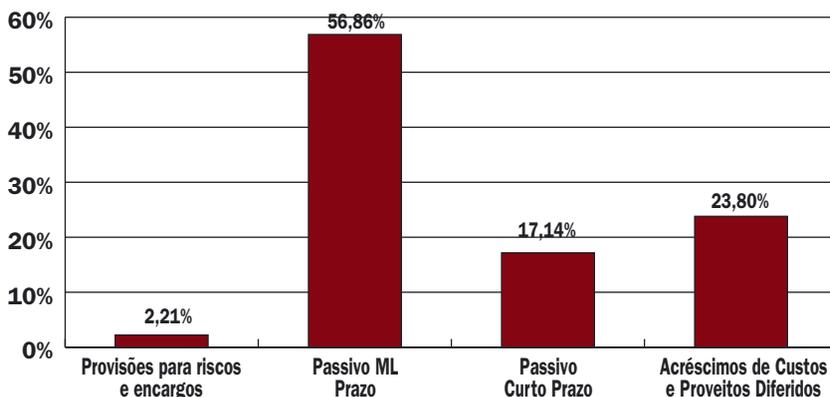


Gráfico 5.2.20 – Estrutura do Passivo - Grande Dimensão



- O total das **dívidas a terceiros** representa informação relevante para análise da situação financeira dos municípios, sendo obtido em duas perspetivas: 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 0,72% e 4 vezes superior ao total do Activo numa média de 22 % do valor total do Activo, agregando todos os municípios.

As dívidas totais dos municípios de Portugal continental são superiores a 5.500 milhões de Euros sendo próximo de 4.000 milhões de Euros o correspondente a dívidas à banca;

Quadro 5.2.4 – Dívidas a pagar/Activo

Dívidas a Pagar/Activo	Pequenos	Médios	Grandes	Global
Mínimo	0,72%	3,45%	5,36%	0,72%
Máximo	425,84%	155,51%	101,66%	425,84%
Média	16,65%	21,82%	24,79%	21,91%

Nota: O facto de em alguns municípios (poucos e sobretudo de pequena dimensão) o peso das dívidas ser muito superior ao Activo total poderá resultar do Imobilizado não se encontrar totalmente avaliado. Caso contrário, seriam municípios “tecnicamente falidos”.

- A nova Lei das Finanças Locais (em discussão pública) refere que o montante do endividamento líquido total de cada município, em 31 de Dezembro de cada ano, não pode exceder em 125% do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no

Fundo de Equilíbrio Financeiro, da parcela fixa de participação no IRS e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativos ao ano anterior. Refere ainda que o montante de endividamento líquido municipal é equivalente à diferença entre a soma dos passivos, qualquer que seja a sua forma, incluindo nomeadamente os empréstimos contraídos, os contratos de locação financeira e as dívidas a fornecedores, e a soma dos activos financeiros, nomeadamente o saldo de disponibilidades e as aplicações de tesouraria de curto prazo.

Se esta Lei fosse aplicada às contas de 2004, verificava-se que 32 municípios (23 de pequena dimensão, 7 de média dimensão e 2 de grande dimensão) têm este indicador com um valor superior a 1,25, embora, numa média global este indicador situa-se em 17%.

Também a nova Lei das Finanças Locais vai exigir que as dívidas de médio e longo prazo não devem ser superiores a 10% das receitas totais. Se esta exigência fosse aplicada às contas de 2004, verificava-se que 12 municípios (3 de pequena dimensão, 6 de média dimensão e 3 de grande dimensão) não cumpririam com este indicador.

- 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 12 municípios apresentam valores nesta conta do Passivo.
- Os **proveitos diferidos** compreendem as receitas liquidadas que devem ser reconhecidos como proveitos nos 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. Do quadro anteriormente apresentado podemos verificar que 46 municípios não apresentam valores nesta conta o que significará que, por um lado, o Balanço não representa em alguns municípios a situação patrimonial correcta e, por outro lado, a Demonstração de Resultados desses municípios provavelmente apresenta proveitos inflacionados. De referir ainda que esta conta representa uma média de 29% do total do Passivo (37% nos pequenos municípios, 33% nos municípios de média dimensão e 24% nos municípios de grande dimensão).

- Quanto aos **acréscimos de custos** e no que se refere particularmente aos encargos com férias do ano seguinte, o POCAL obriga ao registo em 31 de Dezembro do custo férias e subsídio de férias a pagar no ano seguinte (sendo um custo do ano N mas despesa do ano N+1). De salientar que apenas 194 dos municípios apresentam valores na conta significando que 95 municípios não cumprem com o estabelecido.

Fundos próprios:

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. Os Fundos Próprios representam nos diversos municípios entre valores significativamente negativos e 99% do Activo total. A média global é de 68% o que significa que a autonomia financeira dos municípios (Fundos próprios em relação ao Activo Total) é elevada.

Quadro 5.2.6: Fundos próprios/Activo total

Fundos Próprios/Activo	Pequenos	Médios	Grandes	Global
Mínimo	-117,91%	-63,01%	-1,57%	-117,91%
Máximo	99,06%	93,53%	93, 51%	99,06%
Médio	73,12%	66,96%	66,17%	68,33%

- O **fundo patrimonial inicial** representa a diferença entre o Activo e o Passivo no momento da elaboração do primeiro Balanço do município. Apenas 9 dos municípios apresentam 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;

- Os **resultados líquidos** representam a diferença entre os Proveitos e os Custos de um determinado exercício. No ano de 2004 **234 municípios apresentaram resultados económicos positivos**. A percentagem elevada de municípios com resultados económicos positivos é uma situação que consideramos como esperada e normal, dadas as convenções assumidas pelo actual sistema contabilístico. Entendemos mesmo que, em geral um município tenderá a apresentar resultados económicos positivos motivado pelo facto de todos os impostos/taxas serem registadas como proveitos do exercício, quando destas receitas são gastas em investimentos de capital (somente transformados em custos quando forem objecto de registo da depreciação). Por outro lado, 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 Corrente²⁸.

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.

- Os **subsídios** registados no Fundo Próprio, em geral, apenas contêm os subsídios destinados a investimentos em bens não amortizáveis. Da análise das contas dos 289 municípios, verifica-se que apenas 40 municípios reconheceram subsídios nesta conta.
- 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 reavalia-

²⁸ “As receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes” (POCAL, capítulo 3.3.1).

ções 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. No entanto, uma vez que o CIBE (Cadastro e Inventário dos Bens do Estado) para efeitos de elaboração do 1º inventário elaborado pelas regras daquele diploma permite reavaliar bens cujo valor actual é significativamente superior ao valor histórico, verifica-se que 9 municípios têm valor nesta conta dos fundos próprios.

5.3 – Resultados económicos

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 5.3.1 a 5.3.4.

Gráfico 5.3.1 – Estrutura da Demonstração de Resultados - Global

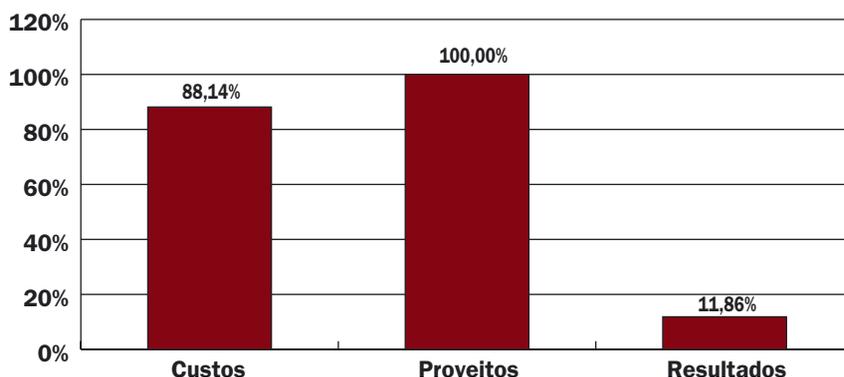


Gráfico 5.3.2 – Estrutura da Demonstração de Resultados - Pequena Dimensão

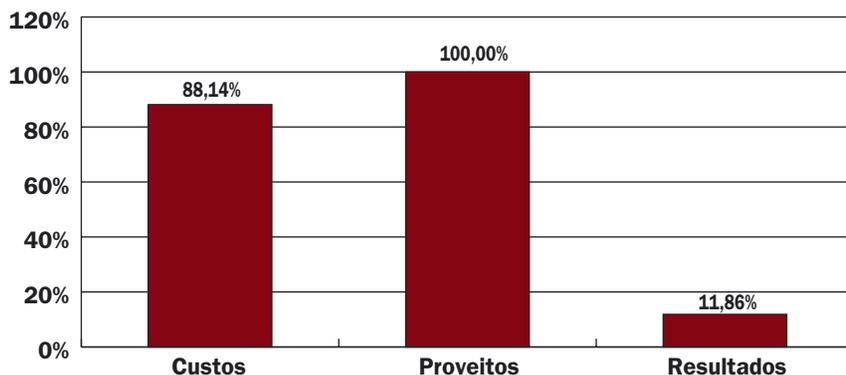


Gráfico 5.3.3 – Estrutura da Demonstração de Resultados - Média Dimensão

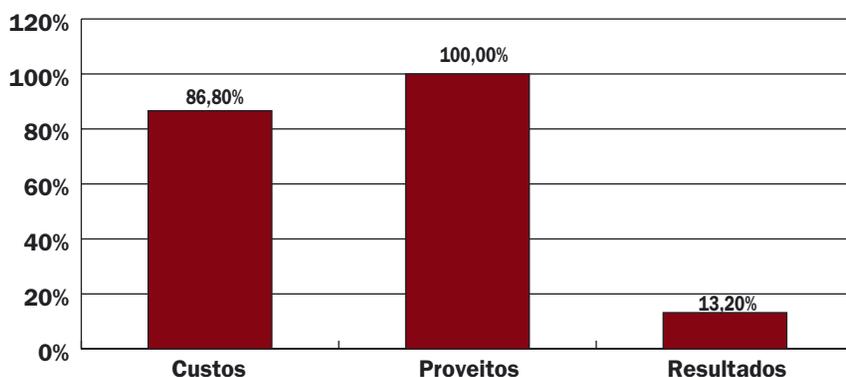
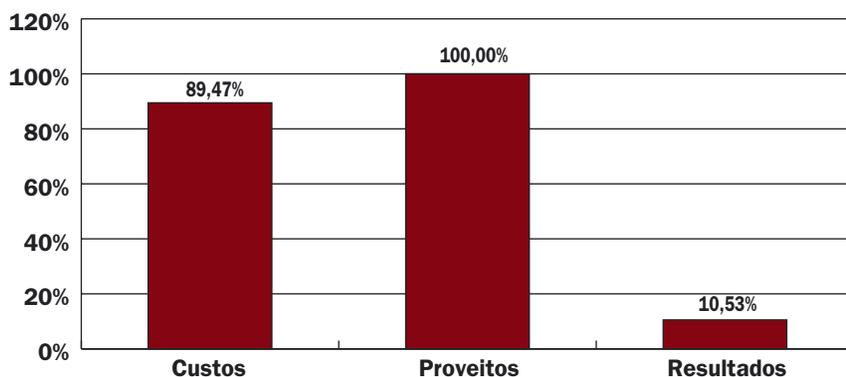


Gráfico 5.3.4 – Estrutura da Demonstração de Resultados - Grande Dimensão



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 89,47% dos proveitos, ou seja,

são estes municípios que apresentam menores resultados económicos. No lado oposto situam-se os municípios de média dimensão, uma vez que os custos representam cerca de 86,8% e os resultados atingem 13,2% 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 custos²⁹, 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 receita³⁰, tenderão 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 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 Quadro 5.3.1, os resultados variam entre -96,53% e 62,18% dos proveitos totais, numa média de cerca de 11%, e, como referimos, 234 municípios apresentam resultados económicos positivos.

Quadro 5.3.1. Resultados positivos/Activo

	Pequenos	Médios	Grandes	Global
Mínimo	-96,53%	-77,46%	-56,47%	-96,53%
Máximo	59,62%	62,18%	45,56%	62,18%
Média	11,86%	13,20%	10,53%	11,86%

²⁹ 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.

³⁰ O balanceamento entre proveitos de receitas de capital não consignadas com os custos das amortizações dos bens financiados torna-se um procedimento muito difícil, 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.

No quadro 5.3.2 apresenta-se os valores globais (agregados) das componentes dos custos e proveitos de todos os municípios de Portugal continental, salientando-se o seguinte:

- Em 2004 foram registados como custos com pessoal a importância de 1.728.833.187 sendo a maior componentes dos custos;
- As vendas e prestação de serviços não têm um peso relevante o que se deve em grande parte ao facto de muitos dos serviços se encontrarem sob a responsabilidade de serviços municipalizados ou empresas municipais
- Os impostos e taxas e as transferências recebidas são as duas grandes componentes dos proveitos
- Numa análise agregada, os municípios de Portugal continental apresentaram um resultado económico positivo de 611.299.225 ou seja, cerca de 60 euros por habitante.

Quadro 5.3.2 – Estrutura dos proveitos e custos

(todos os municípios de Portugal continental)

Custos	N	Proveitos	N
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	100.958.523 €	Vendas de Mercadorias	40.921.358 €
		Vendas de Produtos	135.212.352 €
		Variação da Produção	10.943.235 €
Fornecimentos e serviços externos	1.351.191.466 €	Prestação de Serviços	351.656.233 €
		Outras Situações	28.841.208 €
Custos com Pessoal	1.728.833.187 €	Impostos e Taxas	2.247.485.525 €
Transferências e Subsídios Concedidos	473.766.660 €	Transferências e Subsídios Obtidos	2.464.205.919 €
Amortizações	703.355.471 €	Trabalhos para a própria entidade	29.028.038 €
Provisões	73.477.295 €	Proveitos Suplementares	32.740.288 €
Outros Custos Operacionais	16.665.489 €	Outros Proveitos Operacionais	43.758.064 €
Custos Financeiros	105.805.912 €	Proveitos Financeiros	118.538.672 €
Custos Extraordinários	479.822.508 €	Proveitos Extraordinários	335.206.848 €
Total de custos	5.227.238.514 €	Total de proveitos	5.838.537.739 €
Resultado Líquido do Exercício	611.299.225 €		

Relativamente à estrutura e composição da Demonstração de Resultados por Natureza, os gráficos seguintes resumem a estrutura, por dimensão, dos 289 municípios analisados, sobre os quais tecemos os seguintes comentários.

Proveitos:

Conforme apresentado nos Gráficos 5.3.5 a 5.3.8, os principais proveitos dos municípios são as Transferências e Subsídios Obtidos. 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 57,62% 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 70,91% da estrutura dos proveitos, nos municípios de pequena dimensão.

Gráfico 5.3.5 – Estrutura de Proveitos - Global

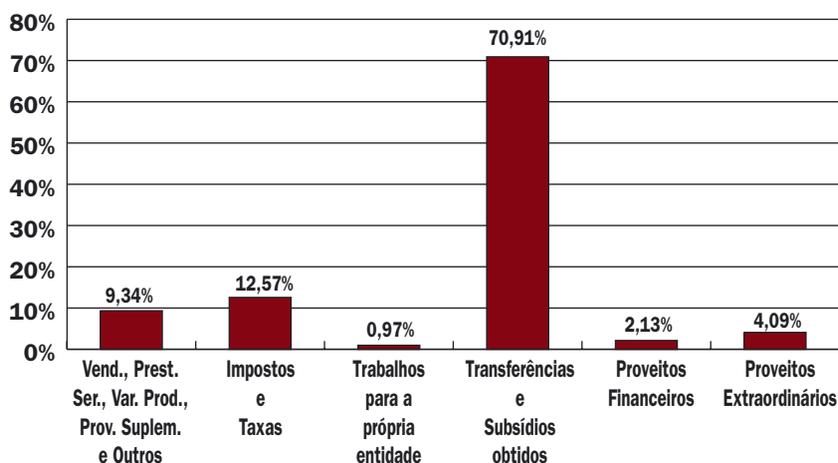


Gráfico 5.3.6 – Estrutura de Proveitos - Pequena Dimensão

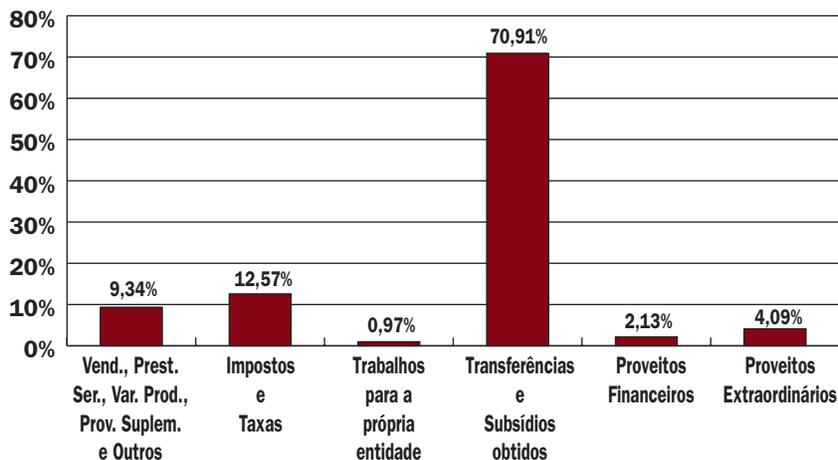


Gráfico 5.3.7 – Estrutura de Proveitos - Média Dimensão

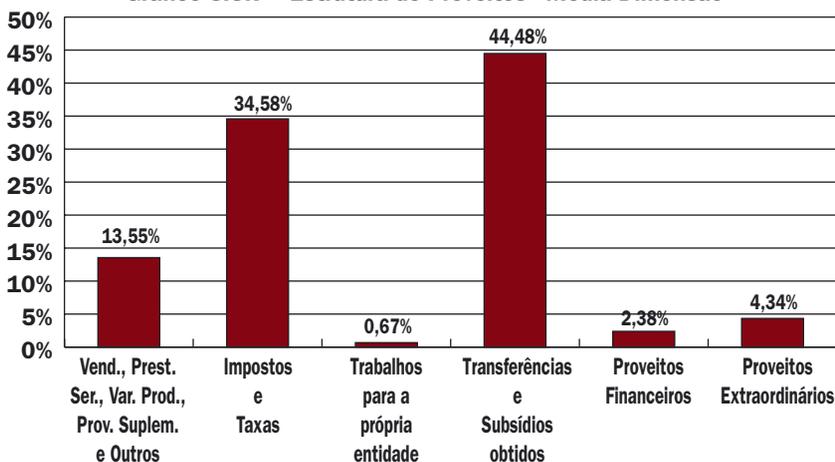
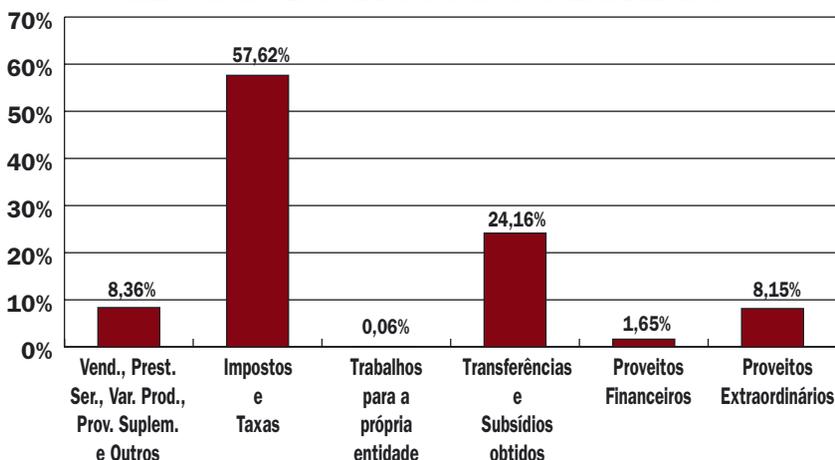


Gráfico 5.3.8 – Estrutura de Proveitos - Grande Dimensão



Custos:

Conforme evidenciado nos Gráficos seguintes 5.3.9 a 5.3.12, a componente de custos mais elevadas nos municípios respeita a Custos com Pessoal, sendo o seu peso nos municípios de pequena e média dimensão de 35,09% e 33,48% respectivamente. Nos de grande dimensão o peso é relativamente maior, atingindo os 35,24% do total dos custos. Quanto às outras rubricas dos custos, verificam-se algumas diferenças entre os pequenos, médios e grandes municípios relativamente 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 19,96 % da estrutura dos custos dos municípios de pequena dimensão, 14,57% nos de média dimensão e 9,95% no de grande dimensão. Esta situação prova-

velmente 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 5.3.9 – Estrutura de Custos - Global

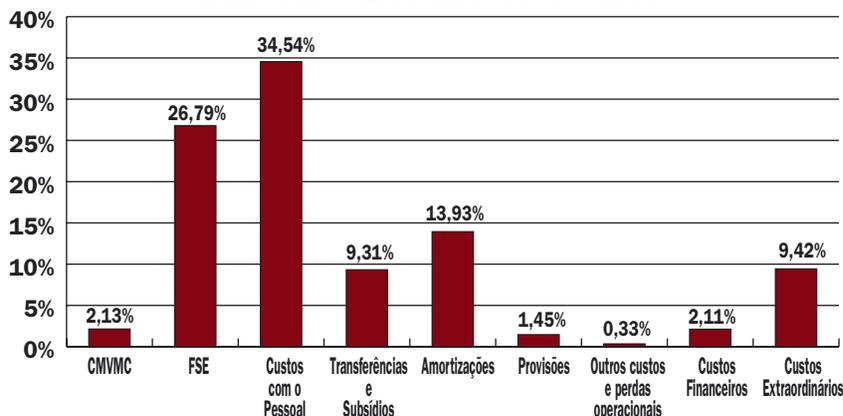


Gráfico 5.3.10 – Estrutura de Custos - Pequena Dimensão

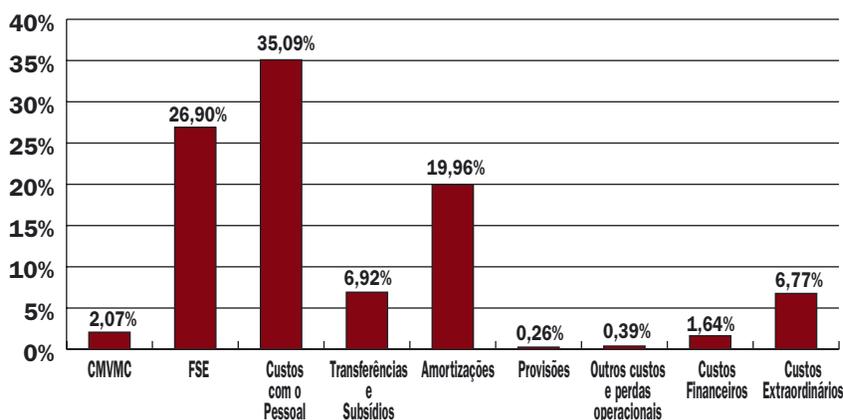


Gráfico 5.3.11 – Estrutura de Custos - Média Dimensão

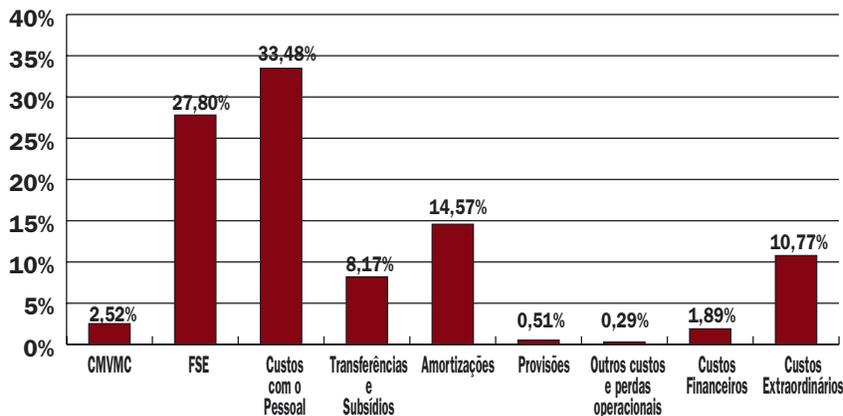
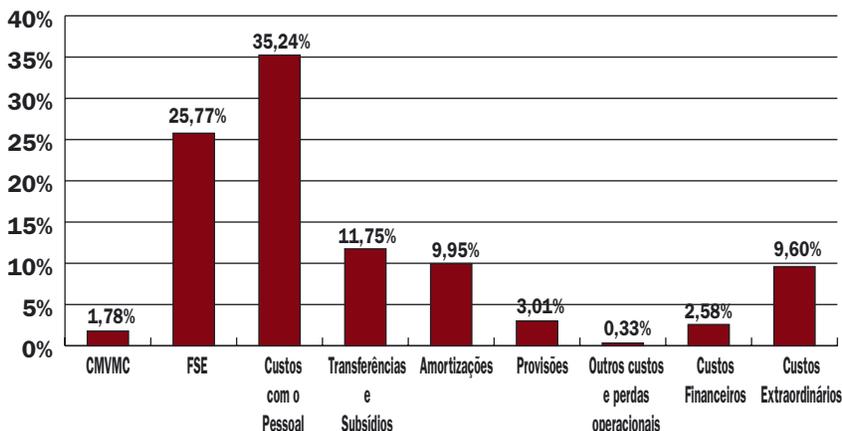


Gráfico 5.3.12 – Estrutura de Custos - Grande Dimensão



5.4 – Anexos às demonstrações financeiras

O POCAL, tal como outros planos contabilísticos apresenta um conjunto de mapas e explicações complementares ao Balanço e Demonstração de Resultados permitindo informação mais pormenorizada de componentes constante nos dois grandes mapas.

O quadro seguinte resume a quantidade de municípios que apresentaram essa informação quer em valores quer referindo que não se aplicava ao município.

Deste quadro podemos extrair as seguintes conclusões:

- Apesar de ser uma peça obrigatória dos documentos de prestação de contas, 57 municípios ainda não apresentaram estes anexo;
- Os anexos que mais são referidos ou que têm informação são os relativos aos “critérios valorimétricos utilizados”, aos “movimentos ocorridos no Imobilizado” e as “garantias e cauções”;
- Os anexos que são menos apresentados são os mapas relacionados com existências e com reavaliações;

Quadro 5.4.1

Nº de anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados apresentados pelos municípios

	Total	Peq.	Méd.	Grandes
Nº de municípios	308	179	105	24
Nº de municípios analisados	289	163	102	24
Apresentam anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados	232	135	78	19
1 indicação e justificação de interrogações do POCAL	127	67	47	13
2 indicação e comentário de contas não comparáveis em relação a N-1	98	58	31	9
3 critérios valorimétricos utilizados	179	97	66	16
4 cotações utilizadas	67	43	19	5
5 situações em que o resultado líquido foi afectado	78	49	22	7
6 comentário à conta 432«despesas de investigação»	85	48	31	6
7 movimentos ocorridos na rubrica do activo imobilizado	210	120	72	18
8 alterações à conta de imobilizado	116	66	39	11
9 custos incorridos respeitantes a empréstimos	76	42	27	7
10 reavaliação - termos legais	52	30	18	4
11 reavaliação-mapa	52	30	18	4
12 imobilizações corpóreas em poder de terceiros	84	45	30	9
13 locação financeira	108	57	40	11
14 Bens não avaliados	110	60	40	10
15 Bens de domínio público não objecto de amortização	95	50	35	10
16 entidades participadas (identificação e participação)	140	75	52	13
17 títulos negociáveis	66	42	20	4
18 Outras aplicações de tesouraria	56	32	20	4
19 diferenças de mercado do activo circulante	25	20	5	0
20 desvalorização extraordinária de activos circulantes	49	26	19	4
21 provisões extraordinárias de activos circulantes	51	28	18	5
22 dívidas de cobrança duvidosa	99	53	37	9
23 dívidas a pessoal da autarquia	54	28	21	5
24 Obrigações	48	25	19	4
25 dívidas ao Estado em mora	71	44	23	4
26 garantias e cauções	174	100	62	12
27 mapa de provisões	111	60	40	11
28 conta “fundo patrimonial”	132	75	46	11
29 custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	142	84	47	11
30 variação da produção	77	46	27	4
31 demonstração de resultados financeiros	210	120	74	16
32 demonstração de resultados extraordinários	213	122	75	16
nº médio de anexos que são apresentados	14	14	15	14

6 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Da análise dos Relatório de Gestão e Contas de 2004 dos municípios portugueses podemos extrair as seguintes **conclusões**:

- 1) A actual reforma da Contabilidade Pública, incluindo a Contabilidade Autárquica, tem como objectivo proporcionar informação que melhor se adapte às necessidades dos diferentes utilizadores, devendo a mesma caracterizar-se pela fiabilidade, comparabilidade, relevância e oportunidade. No entanto, apesar das reconhecidas vantagens do novo sistema de Contabilidade Autárquica, e do já significativamente elevado grau médio de implementação do POCAL pelos municípios portugueses, a fiabilidade e a comparabilidade da informação económica e patrimonial ainda não são desejadas. Quanto às características de relevância e oportunidade, verificamos que a informação elaborada pelo sistema de contabilidade patrimonial e pelo sistema de contabilidade de custos ainda é pouco utilizada no apoio à tomada de decisões e nas auditorias externas.
- 2) Para o ano de 2004, a análise do Índice de Conformidade das práticas e informação com os requisitos exigidos pelo POCAL permitiu-nos verificar que o grau médio de implementação por todos os municípios portugueses é de 67%. Se comparamos este valor com o grau médio determinado relativamente a 2003 (61%) verificamos que houve um aumento de cerca de 6% o que no nosso entender é bastante satisfatório evidenciando que os municípios têm vindo a investir e a melhorar os seus sistemas de informação contabilísticos de acordo com o definido no POCAL. Esta conclusão é ainda reforçada pelo facto de na determinação do cálculo do Índice Conformidade de 2004 termos aumentado no nível de exigência na escolha dos parâmetros e categorias a analisar. No que respeita às práticas e informação facilitadas para atingir os objectivos gerais do novo sistema, em relação a 2003 continua a existir 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 *Apoio à Gestão e à Decisão*. Não obstante, relativamente aos objectivos menos preferidos, nota-se uma evolução favorável de 2003 para 2004, já que mais municípios tendem a cumprir com mais parâmetros de informação incluída nestas duas últimas categorias.
- 3) É já significativa a importância que os Municípios atribuem ao Relatório de Gestão enquanto documento de prestação de contas. Analisados 6 parâmetros contidos nos Relatórios de Gestão verificou-se que os muni-

cípios analisados já cumprem, em média, com 2,9 em 6 dos parâmetros, representando cerca de 48%, sendo bastante positivo.

- 4) Relativamente aos Indicadores de Gestão a apresentar no Relatório de Gestão verificou-se que existe um número significativo de municípios (31%) que não apresenta nenhum indicador no Relatório de Gestão, nem orçamental nem económico e/ou patrimonial, não cumprindo assim com o definido no POCAL. Por outro lado são apresentados um total de 464 indicadores diferentes, sendo 333 de carácter orçamental e 131 do tipo económico e/ou patrimonial. Esta situação demonstra que os responsáveis dos municípios, apesar da introdução da Contabilidade Patrimonial, continuam a dar mais importância à informação obtida na Contabilidade Orçamental. Isto poderá ser justificado, por um lado, pelo facto do modelo anterior considerar apenas informação orçamental, estando os responsáveis mais familiarizados com este tipo de informação e, por outro lado, porque os documentos previsionais obrigatórios contemplam apenas informação de carácter orçamental.

- 5) Na análise do uso de certos tipos de informação dentro dos documentos de prestação de contas da informação por parte dos utilizadores internos, nomeadamente órgão executivo e órgão deliberativo, verificou-se que os aspectos relacionados com a informação orçamental em base de caixa são os mais discutidos, quer nas reuniões das Câmaras quer nas das Assembleias Municipais. Efectivamente, em mais de 50% dos municípios são discutidos os *graus de execução da despesa e da receita*. No que respeita à análise da informação económica e patrimonial em base de acréscimo, são muito menos os municípios a discutirem estes aspectos do que os relativos à informação orçamental. Estas evidências demonstram que, quer no órgão executivo, quer no órgão deliberativo, continua a ser dada mais importância aos assuntos relacionados com as questões orçamentais, demonstrando o ainda reduzido interesse na informação patrimonial, induzindo que os utilizadores internos, nomeadamente os políticos, não estão ainda familiarizados com a perspectiva (económica) de acréscimo enquanto principal inovação do novo sistema contabilístico.

- 6) Relativamente à utilidade da informação elaborada pelos municípios na perspectiva do Tribunal de Contas, em sede de auditoria, verificou-se que, para além da análise dos aspectos orçamentais, que continuam a merecer uma grande atenção por parte das auditorias, houve um alargamento do seu âmbito, passando a abranger também, embora de uma forma ainda “tímida”, a apreciação da vertente patrimonial, contemplando as

análises económica e financeira e a implementação do POCAL nas suas diferentes perspectivas.

7) No que concerne à independência financeira dos municípios verificou-se que:

- A independência financeira dos municípios (receitas próprias/receitas totais) varia entre 86% (muito elevada) e 6% (muito reduzida). A dimensão do município está directamente relacionada com o grau de independência. Assim, enquanto que os grandes municípios têm uma independência financeira mínima de 41% e uma independência financeira máxima de 86%, essa dependência nos municípios pequenos desce para 6% e 65%, respectivamente;
- Quanto à dependência financeira dos municípios em relação às transferências do Estado, verifica-se que esta se situa entre os 13% e os 92% sendo que os pequenos municípios têm um grau de dependência médio de 71% enquanto que nos grandes municípios as transferências do Estado representam uma média de 27% das receitas totais e nos municípios de média dimensão 47% das suas receitas são provenientes do Orçamento do Estado;
- As receitas provenientes de aumento de empréstimos bancários (Passivos Financeiros) representam uma média nacional de 6% em relação às receitas totais sendo o mínimo de 0% e o máximo 68% (caso excepcional de um município);
- Apenas 33 municípios não recorreram a empréstimos bancários no ano de 2004.

8) Sobre a estrutura da Receita verificou-se que:

- O Orçamento das receitas do total dos municípios de Portugal continental foi de 10.242 milhões de euros. No entanto, apenas se liquidaram 6.584 milhões de euros, e cobraram 6.482 milhões de euros ou seja, apenas 60% do previsto;
- É relevante a diferença do peso de algumas receitas quando se analisam municípios de pequena, média e grande dimensão, nomeadamente no que se refere ao peso dos Impostos e Taxas (10,9% para os pequenos municípios, 30,5% para os municípios de média dimensão e 50,5% para os grandes municípios) e às transferências (69,2% para os pequenos municípios,

46,3% para os municípios de média dimensão e apenas 27,4% para os municípios de grande dimensão);

- Não é relevante o valor das receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas (apenas 4,93%% a nível geral, sendo 2,14% nos municípios de pequena dimensão, 2,76% nos municípios de média dimensão, 8,63% nos municípios de grande dimensão). Contudo, na nossa opinião, tal não significa eficiência nas cobranças por parte dos municípios mas, na grande maioria das situações porque, apesar do POCAL distinguir claramente os momentos de liquidação e cobrança, a verdade é que muitos municípios registam liquidações apenas no momento da cobrança;
- As receitas cobradas por habitante situaram-se em 645 Euros.

9) Relativamente à estrutura da despesa verificou-se que:

- Não é relevante a diferença do peso das várias componentes de despesa quando se analisam municípios de pequena, média e grande dimensão, com excepção das transferências concedidas onde nos municípios de grande dimensão representam 17,7% das despesas totais, contra 9,2% dos municípios de pequena dimensão;
- Os passivos financeiros na óptica da despesa (amortização de empréstimos) representam em média 4,5% das despesas totais enquanto que os passivos financeiros na óptica da receita (novos empréstimos) representam cerca de 6% das receitas totais o que poderá significar que aumentou a dívida relativa a empréstimos bancários;
- O Orçamento das despesas totais dos municípios de Portugal continental foi de 8.261 milhões de euros, tendo sido pagos 6.052 milhões de euros ou seja, apenas 62,6% do orçamento previsto;
- As Despesas com Pessoal, foram, em média, 29% para a totalidade dos municípios não sendo relevante a dimensão dos municípios;
- Os municípios pagaram cerca de 603 euros por habitante, mas os compromissos a pagar em exercícios futuros situam-se nos 377 euros por habitante;
- Em base de caixa o saldo orçamental, o saldo corrente e o saldo primário são globalmente positivos.
- Em base de compromissos tendem a ser negativos.

- As disponibilidades orçamentais em 2004 (no valor de 431 milhões de euros) tiveram um aumento muito significativo em relação a 2003 (que era de apenas 80 milhões de euros);

10) Relativamente as componentes do Balanço verificou-se que:

- O Imobilizado corpóreo e os Bens de domínio público representam cerca de 95% do activo total, não sendo relevante a diferença de estrutura quando analisamos municípios de pequena, média e grande dimensão;
- Se se relacionarem os valores apresentados no Balanço, com os valores apresentados no mapa das receitas (Activos Financeiros – alienação de Investimentos financeiros) e no mapa de despesas (Activos Financeiros – aquisição de Investimentos Financeiros) verifica-se que em 2004 houve um aumento de Investimentos Financeiros em mais de 70 milhões de euros;
- As existências representam um valor muito pouco significativo na estrutura média do Balanço dos municípios (entre 0% e 9,8%, numa média de 4,6%);
- As dívidas a receber representam apenas 2,2% do total do Activo (cerca de 520 milhões de euros), sendo no caso dos municípios de pequena dimensão de apenas 0,5%. No entanto, esta componente do Activo encontra-se em muito municípios, subvalorizada, situação que se deve ao facto de muitos municípios reconhecerem as receitas apenas no momento da cobrança (base de caixa);
- As disponibilidades situam-se entre 0,03% e 30,93% do total do Activo, numa média nacional de 2,15% do Activo (num total de 545 milhões de euros, incluindo saldos extra-orçamentais);
- Relativamente ao cumprimento do princípio do acréscimo, 186 dos municípios analisados incluem no seu activo custos diferidos e 123 acréscimos de proveitos. Por outro lado, 243 municípios não apresentam proveitos diferidos no passivo e apenas 194 apresentam valores na conta de acréscimos de custos;
- Comparando 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 grande dimensão, atingindo cerca de 57% do Passivo total. Nos municípios de

pequena dimensão o peso desta rubrica é inferior, ou seja 40% do Passivo total. No entanto, em qualquer dos casos, é a rubrica com maior peso no Passivo, representando em média 50% do valor total do Passivo;

- As dívidas totais dos municípios de Portugal continental são superiores a 5.500 milhões de euros sendo próximo de 4.000 milhões de euros o correspondente a dívidas à banca.

11) Relativamente aos resultados económicos verificou-se que:

- 234 municípios apresentam resultados económicos positivos sendo, no entanto a interpretação deste indicador muito subjectiva e carecendo de uma análise simultânea de outros indicadores. Os resultados económicos globais dos municípios de Portugal continental são de cerca de 695 milhões de euros, o que corresponde a cerca de 60 euros por habitante;
- Os custos com pessoal totalizam a importância de 1.729 milhões de euros sendo esta a maior componente dos custos. O peso nos municípios de pequena e média dimensão é de 35,09% e 33,48% respectivamente. Nos de grande dimensão o peso é relativamente maior, atingindo os 35,24% do total dos custos;
- As vendas e prestação de serviços não têm um peso relevante o que se deve em grande parte ao facto de muitos dos serviços se encontrarem sob a responsabilidade de serviços municipalizados ou empresas municipais;
- Os impostos e taxas e as transferências recebidas são as duas grandes componentes dos proveitos. No entanto, estas duas componentes de proveitos têm comportamento diferentes em função da dimensão do município. Assim, 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 57,62% 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 70,91% da estrutura dos proveitos, nos municípios de pequena dimensão.

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. Estas recomendações pouco diferem das apresentadas no Anuário Financeiro de 2003, destinando-se essencialmente a quem tem o poder legislativo:

1. É fundamental a publicação de legislação que obrigue à consolidação das contas das autarquias de forma a obter-se informação agregada para todo do “grupo autárquico”. Verificamos que a nova Lei das Finanças Locais (em discussão Pública) prevê a obrigatoriedade de apresentação de contas consolidadas para as autarquias que possuam serviços municipalizados e empresas municipais. É um primeiro passo para uma consolidação mais alargada, ou seja, que inclua participações maioritárias e não apenas participações de 100% do capital.
2. 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).
3. Para o cumprimento dos objectivos da reforma da Contabilidade Autárquica, sobretudo no aspecto da comparação da informação entre municípios, é fundamental que as entidades responsáveis definam um conjunto de indicadores obrigatórios, a serem apresentados pelos municípios com vista à avaliação da performance da autarquia e a prestação de responsabilidades (Accountability).
4. De forma a melhorar a comparabilidade da informação a CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública) 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.
5. A CNCAP deveria adaptar as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público do IPSASB (Internacional Public Sector Accounting Standards Board) bem como adaptar algumas normas da CNC (Comissão de Normalização Contabilística), contribuindo assim para o aumen-

to da comparabilidade a nível internacional da informação fornecida pela Contabilidade Autárquica e uma maior proximidade entre as normas do sector público com o sector empresarial.

6. Deveria ser exigido 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, assim, a transparência. Também seria útil o acesso às contas através do SITE do município.
7. 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. Esta obrigatoriedade contribuiria para aumentar o nível de implementação deste subsistema contabilístico, de grande utilidade mas com um baixo nível de implementação.
8. Melhorar a quantidade de informação e a ordem de apresentação do *dosier* que constitui a prestação de contas, de forma a facilitar a sua leitura e a comparabilidade da informação entre municípios;
9. Estudos recentes concluem que existe um número significativo de Técnicos Oficiais de Contas com formação adequada na área da contabilidade pública, adquirida, quer nos cursos de graduação que frequentaram quer em formação complementar, como por exemplo, em formação eventual da CTOC. Por outro lado, dado que parte da informação contabilística é similar à contabilidade do sector empresarial, entendemos que a obrigatoriedade de um técnico oficial de contas nas autarquias, que se responsabilize pela validação da imagem verdadeira e apropriada das contas públicas, aumentaria o grau de implementação dos sistemas de contabilidade patrimonial e contabilidade de custos.

ANEXO I – GLOSSÁRIO DE TERMOS CONTABILÍSTICOS

ACTIVO

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, entre outras, de acordo com a legislação em vigor e cláusulas contratuais. O valor das aquisições deste tipo de activos num exercício económico encontra-se nos mapas orçamentais (Despesa/Activos Financeiros) e o valor acumulado no Balanço/Activo/Investimentos Financeiros.

Quando alienado, o valor recebido é uma receita.

AMORTIZAÇÃO OU DEPRECIAÇÃO DO IMOBILIZADO (amortização económica)

Parcela referente ao valor depreciado do imobilizado sujeito a desgaste ou depreciação. O valor da 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”, na coluna AA (ou AP).

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS (amortização financeira)

Despesa relativa à quantia dispendida para amortização de uma dívida contraída anteriormente. O valor das amortizações financeiras encontra-se no mapa de execução orçamental (Despesa/Passivos Financeiros). Por outro lado, este valor implica diminuição do Passivo no Balanço.

BALANÇO

O Balanço é o mapa contabilístico que relata 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					Reservas e resultados transitados		
					Resultado líquido		
Circulante – existências					Passivo		
Circulante – dívidas a receber					Dívidas a pagar – médio/longo prazo		
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, reconhecendo as transacções apenas quando recebidas ou pagas. Neste sentido, no sistema contabilístico são registadas apenas 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 nesta base são, Recebimentos, Pagamentos e Saldo de Tesouraria.

BASE DE CAIXA MODIFICADA (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 de Despesa e Receita são exemplos de documentos de prestação de contas elaborados num sistema em base de caixa modificada. Os principais termos utilizados num sistema contabilístico elaborado nesta base são: Direitos (ou Liquidações) e Obrigações (ou Compromissos), 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 subsistemas contabilísticos cujos mapas são elaborados nesta óptica (Contabilidade Financeira, Patrimonial e Contabilidade de Custos) registam operações financeiras (direitos e entradas de fundos e responsabilidades e saídas de fundos) económicas (proveitos, custos e resultados) e patrimoniais (Activo, Passivo e Fundo Próprio). O Balanço, a Demonstração de Resultados e os mapas de custos são exemplos de documentos de prestação de contas elaborados na base do acréscimo ou da especialização dos exercícios. 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 há consumo dos recursos ou em que diminui o património da entidade; por seu turno, uma receita apenas é registada como proveito ou ganho no exercício em que é percebido o benefício económico, no exercício em que esse recurso foi utilizado como custo (permitindo, deste modo, um balanceamento entre custos e proveitos) ou no momento em que aumenta o património da entidade.

Exemplos:

- A aquisição de um computador será despesa no exercício económico do compromisso (compra), 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);

- Um financiamento obtido para a aquisição desse computador, será receita no exercício em que for atribuído (direito a receber), recebimento quando for efectivamente recebido e proveito de vários exercícios, pela percentagem das amortizações efectuadas ao longo da sua vida útil.

Conceitos utilizados neste sistema contabilístico: Direitos e Obrigações; Recebimentos; Pagamentos; Saldo de Tesouraria; Dívidas a Pagar; Dívidas a Receber, Custos e 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 são de acordo com a sua própria natureza, que a lei se limita a reconhecer como uma realidade preexistente (são exemplos, o espaço aéreo, as águas marítimas territoriais, os rios, os lagos e praias). 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:

- “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;*
- As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário;
- 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;
- As estradas;
- 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, 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 fluviáveis 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-férrreas 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*” (Almeida e Lopes, 1998, p.6).

Carvalho *et al.* (1999, p.346) definem Bens de Domínio Público como aqueles que “*são destinados ao uso público, tais como caminhos, estradas, portos e pontes construídas pelo Estado, parques e jardins, etc.*”. Por sua vez, para Caiado e Pinto (2002) “*os bens de domínio público são bens do Estado ao serviço dos cidadãos, podendo no entanto, alguns apoiar a entidade pública na prestação de serviços*”.

A inclusão dos bens de domínio público no Balanço de uma entidade pública tem subjacentes dois conceitos:

- a) Benefício – apesar de poderem não implicar a obtenção de benefícios futuros directos à entidade (no caso de bens de domínio público que não apoiem a entidade na prestação dos seus serviços), proporcionam benefícios à comunidade ao longo de diversos anos;
- b) Controlo – a entidade pública deverá ter poderes e capacidade para gerir e manter esse bem.

O POCP prevê uma nova conta de Imobilizado, a conta 45, para os denominados Bens de Domínio Público.

BENS DE DOMÍNIO PRIVADO

O domínio privado pode ser definido como o conjunto de bens que não encontram 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).

É constituída por uma Comissão Executiva e um Conselho de Normalização Contabilística, sendo o seu funcionamento regulado pelo Decreto-lei nº68/98, de 20 de Março.

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

É o subsistema contabilístico onde se registam 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 e na base de caixa modificada.

CONTABILIDADE PATRIMONIAL

É o subsistema 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 vários Balancetes das diferentes massas que compõem o Balanço, os custos e os proveitos.

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

CONTABILIDADE DE CUSTOS

É o subsistema contabilístico onde se apuram os custos (ou custos e proveitos, designando-se, neste caso, por Contabilidade Analítica) por cada função, actividade e cada bem. Os principais documentos extraídos deste subsistema contabilístico são os mapas CC (Contabilidade de Custos) definidos no ponto 12 do POCAL.

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

DIGRAFIA

A técnica de registo digráfico resulta da aplicação do designado “princípio das partidas dobradas”, que estabelece que o total dos movimentos a débito nas contas deve igualar o total dos movimentos a crédito. Assim, 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 creditam-se pelos proveitos. Um saldo devedor significa prejuízo; um saldo credor significa lucro.

As principais regras da digrafia na Contabilidade Orçamental são:

a) As contas de despesas (contas 02 e 04) creditam-se pelos aumentos e debitam-se pelas diminuições, pelo que terão sempre saldo credor ou nulo (idêntica à regra das contas do Passivo);

b) As contas de receitas (03) debitam-se pelos aumentos e creditam-se pelas diminuições, pelo que terão sempre saldo devedor ou nulo (idêntica à regra das contas do Activo);

c) 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;

d) 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 E PERDAS VERSUS PROVEITOS E GANHOS

Um custo é um consumo enquanto que uma perda representa uma diminuição do valor de um recurso (geralmente de carácter extraordinário).

São custos e perdas de uma entidade todas as operações registadas na Classe 6:

61 – Custo das mercadorias vendidas e matérias 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 (momento do desgaste, normalmente registadas unicamente em 31 de Dezembro) e ajustamentos do exercício (momento da desvalorização das existências e investimentos financeiros, bem como

da provável não cobrança de direitos já registados como proveitos; normalmente registadas em 31 de Dezembro)

67 – Provisões do exercício (momento 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 (ou rédito) é um aumento do valor do património derivado da venda, prestação de serviços, cobrança de impostos e taxas e de outras receitas. Um ganho é uma variação patrimonial positiva, geralmente de carácter extraordinário.

São proveitos e ganhos 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 Ganhos e Custos e Perdas 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 e perdas *versus* proveitos e ganhos

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

Na Norma Internacional de Contabilidade nº 1, o conceito de Passivo é definido da seguinte forma: “*Passivos - obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos ou serviço potencial.*”

O Passivo é constituído por duas grandes componentes:

- a) Os passivos exigíveis, isto é, 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) Os acréscimos de custos e os proveitos diferidos em obediência ao princípio da especialização dos exercícios. Dado o elevado valor nesta compo-

nente (nomeadamente Proveitos diferidos) nas contas dos Municípios, o total Passivo pode ser bastante superior às dívidas a pagar.

SATAPOCAL

O Sub-grupo 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.º6 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.; LOPES, F. (1998) «O domínio público e privado das autarquias locais», *PATRIMONIUM* – Revista da Direcção-Geral do Património, N.º2, Janeiro, pp.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*, ASEPUC, Universidade de Múrcia, Abril.
- CAIADO, A. P., PINTO, A. C. (2002) *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editores, Lisboa.
- CAMÕES, P. (2006):«A Transparência e a Utilidade das Contas Públicas em Portugal: O caso das Autarquias Locais», VIII Congresso Prolatino, Vila da Feira, 7 e 8 de Abril.
- CARVALHO J. B., FERNANDES, M. J., TEIXEIRA, A. (2006) *POCAL Comentado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2ª edição.
- CARVALHO J. B. (2006) «Fiscalización del Tribunal de Cuentas portugués a los municipios. Resultados y recomendaciones», VI Simposium de Fiscalización, auditoria y control de la gestión de los fondos públicos, Mérida, Abril.
- CARVALHO, J. B., JORGE, S., FERNANDES, M. J. (2005) «Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses», 3º Congresso Nacional da Administração Pública, Instituto Nacional de Administração, Lisboa, Novembro.
- CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., JORGE, S., GUZMÁN, C. A. (2005) «El uso de los indicadores de gestión en la memoria de las cuentas de los Municipios Portugueses», XIII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración, Oviedo, Setembro.
- CARVALHO, J. B., JORGE, S., FERNANDES, M. J. (2005) «Governmental Accounting in Portugal: why accrual basis is a problem», aceite para publicação no *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*.
- CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., JORGE, S. (2004) «Local Government accounting in Portugal: how the new system can lead to misinterpretation?», aceite para publicação na revista *Public Money and Management*.
- CARVALHO, J. B., PINA MARTINEZ, V. e TORRES PRADAS, L. (1999) *Temas de Contabilidade Pública*, Editora Rei dos Livros, Porto.
- COSTA, T. (2005) *A Utilidade da Contabilidade de Custas nas Autarquias: o caso da fixação das tarifas e preços municipais*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho.
- GOMES CANOTILHO, J. J., VITAL MOREIRA (1984) *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra.

- GONÇALVES, F. (2005) *O Controlo Interno e Externo nas Autarquias Locais. As consequências do POCAL*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho.
- JORGE, S., CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J. (2006) «From cash to accruals in Portuguese Local Government accounting: what has truly changed», submetido a *International Journal of Public Sector Management*.
- JORGE, S., CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J. (2005) «Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal », aceite para o livro *Accounting reform in the Public Sector: mimicry, fad or necessity?*», Poitiers, France.
- JORGE, S., CARVALHO, J. B., FERNANDES, M. J., CAMÕES, P. (2005) «Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government», aceite para publicação no *Canadian Journal of Administrative Sciences*.
- JORGE, S. M. (2003) *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*, PhD Thesis, Birmingham Business School, The University of Birmingham, September.
- KRIPPENDORF, K. (2004) *Content Analysis: an introduction to its methodology*, 2nd Ed., Thousand Oaks, CA: Sage.
- LÜDER, K; JONES, R (2003) *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe (EURO-CIGAR)*, Frankfurt: Fachverlag Modern Wirtschaft.
- PEREIRA, PAULO TRIGO E OUTROS (2005) «Economia e Finanças Públicas», Escolar Editora; cap. 12.
- PINA MARTÍNEZ, V., TORRES PRADAS, L. (1995) «Comparative Study of the Governmental Financial Reports in six Countries», *working-paper presented at the Vth CIGAR Conference*, Paris, May.
- 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.
- SOUSA FRANCO, A. (1998): «Finanças Públicas e Direito Financeiro»; 4ª Edição; Livraria Almedina; Coimbra.
- TORRES PRADAS, 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.
- WEBER, R. P. (1990) *Basic Content Analysis*, 2nd Ed., Newbury Park, CA: Sage.

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*; *CIBE – Comentado*.

Director do Mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade do Minho.

Presidente da Comissão para a Contabilidade Pública da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Presidente da Direcção da ADCES – Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior.

Autor de diversas publicações e comunicações internacionais.

Áreas de interesse para investigação: Contabilidade em especial referência a 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). 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. 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. Membro do NEAPP (Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas e

Investigador Responsável do Projecto POCI/CPO/58391/2004 Financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia, intitulado *A Eficiência no Uso dos Recursos Públicos e a Qualidade da Decisão Municipal Portuguesa*.

❖ 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).

Professora Auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, onde lecciona

as disciplinas de Contabilidade Pública, Contabilidade de Gestão e Contabilidade Financeira.

Autora de diversas publicações e comunicações internacionais.

Membro do Comité Científico da rede internacional de investigação *CIGAR – Comparative International Governmental Accounting Research*.

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