

ANUÁRIO FINANCEIRO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES 2005

João Carvalho

Maria José Fernandes

Pedro Camões

Susana Jorge

patrocínios:



Tribunal de Contas



CTOC
CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS
Associação Profissional



ESCOLA SUPERIOR
DE GESTÃO



Universidade do
Minho

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
Pessoa Colectiva Pública



IPCA
INSTITUTO POLITÉCNICO
DE COIMBRA



Universidade do
Minho

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 d’Oliveira Martins
- Presidente da Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), António Domingues de Azevedo
- Dr. António Costa e Silva (Tribunal do Contas)
- Dra. Isabel Relvas (Tribunal de Contas)
- Dra. Daniela Neiva (Colaboradora do NEAPP)
- Dra. Aline Vaz Gomes (IPCA)
- Dra. Ana Teixeira

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



CTOC



ÍNDICE

Índice de gráficos, quadros, esquemas e <i>rankings</i>	8
Introdução	13
1. Os Municípios Portugueses	19
1.1. Caracterização geral	19
1.2. Prestação de responsabilidades (accountability)	22
1.3. A Contabilidade Autárquica e o POCAL	25
2. O POCAL	33
2.1. Conformidade e fiabilidade das contas dos municípios	33
2.2. Amostra e Metodologia	33
2.3. Implementação e Conformidade das Contas com o POCAL	38
2.4. Nova Lei das Finanças Locais e o reforço da Consolidação Orçamental	45
2.4.1. Comentário geral	45
2.4.2. Repartição dos recursos públicos entre Estado e Autarquias	46
2.4.3. O novo conceito de limite de endividamento líquido da Administração Local	47
2.4.4. Regime geral de taxas na Autarquias Locais	52
2.4.5. Regime jurídico do sector empresarial local	55
2.4.6. Reforço dos poderes de fiscalização do Tribunal de Contas	56
3. Análise das Contas dos Municípios	59
3.1. Introdução	59
3.2. Análise Orçamental das Contas	60
3.2.1. Independência financeira	60
3.2.2. Estrutura das Receitas	68
3.2.3. Estrutura das Despesas	79
3.2.4. Situação Financeira Global	92
3.2.5. Saldos Orçamentais	108
3.3. Análise da situação económica e patrimonial dos municípios	114
3.3.1. Cumprimento do POCAL	114
3.3.2. Análise do Balanço Consolidado: Estrutura	116
3.3.3. Activo	122
3.3.4. Passivo	130
3.3.5. Fundos Próprios	133
3.3.6. Demonstração dos Resultados Económicos	135
3.3.7. Proveitos	141
3.3.8. Custos	143
3.3.9. Anexos às Demonstrações Financeiras	145

3.4. Indicadores orçamentais, económico-financeiros e patrimoniais	147
3.4.1. Enquadramento e metodologia	147
3.4.2. Apresentação e análise dos resultados	148
3.5. Actas das Câmaras e Assembleias Municipais	157
4. Conclusões e recomendações	163
Anexo I – Glossário e termos contabilísticos	175
Anexo II – Lista dos municípios da amostra por habitantes	189
Anexo III – Bibliografia	199

ÍNDICE DE GRÁFICOS, QUADROS, ESQUEMAS E RANKINGS

Gráfico 1.1.1 – Os Municípios Portugueses, por dimensão e região	20
Quadro 1.1.1 – Caracterização dos Distritos e Regiões – 2005	21
Quadro 1.1.2 – Quantidade de serviços municipalizados e empresas municipais segundo a DGAL	21
Quadro 1.3.1 – Documentos previsionais e de prestação de contas	27
Quadro 1.3.2 – Enquadramento legal da (reforma da) gestão financeira e contabilidade pública	28
Gráfico 2.2.1 – Representatividade da Amostra na População	34
Quadro 2.2.1 – Informação e Práticas do Novo Sistema de Contabilidade Autárquica	35
Quadro 2.2.2 – Objectivos da Informação do Novo Sistema de Contabilidade Autárquica	37
Gráfico 2.3.1 – Conformidade Total	38
Quadro 2.3.1 – Conformidade Total	39
R1 - Listagem dos municípios com maior índice de conformidade (grau de implementação do POCAL)	40
Quadro 2.3.2 – Conformidade Parcial	41
Gráfico 2.3.2 – Conformidade Parcial	42
Quadro 2.3.3 – Índice de Informação por Objectivos	42
Gráfico 2.3.3 – Índice de Informação	43
Quadro 2.3.4 – Índice de Informação por Objectivos – análise comparativa	44
Esquema 1: Endividamento Líquido	48
Gráfico 3.2.1 – Estrutura Financeira	61
Quadro 3.2.1 – Independência Financeira	62
R2 – Municípios que apresentam maior Independência Financeira (receitas próprias/receitas totais)	63
R3 – Municípios que não recorreram a empréstimos bancários	65
Gráfico 3.2.2 – Peso dos Fundos Municipais	67
Quadro 3.2.2 – Estrutura das receitas	68
Quadro 3.2.3 – Estrutura das receitas cobradas	69

R4 – Municípios com maior peso de receitas provenientes de impostos	70
R5 – Municípios com maior peso de receitas provenientes da venda de bens e serviços	71
R6 – Municípios com maior peso de receitas provenientes da venda de bens de investimento	72
Gráfico 3.2.3 – Estrutura das Receitas	72
Quadro 3.2.4 – Liquidações e Cobranças	74
Quadro 3.2.5 – Orçamento e execução das receitas de todos os municípios de Portugal Continental	75
Quadro 3.2.6 – Estrutura das receitas cobradas	77
Quadro 3.2.7 – Estrutura da receita cobrada por natureza económica	77
Quadro 3.2.8 – Estrutura das despesas	79
Quadro 3.2.9 – Estrutura das despesas pagas	79
Gráfico 3.2.4 – Estrutura das despesas	82
Quadro 3.2.10 – Estrutura dos compromissos e pagamentos	84
Quadro 3.2.11 – Orçamento e execução das despesas de todos os municípios	85
Quadro 3.2.12 – Estrutura das despesas pagas	86
Quadro 3.2.13 – Variação do peso das despesas mais relevantes	86
R7 – Municípios com maior índice de dívida a fornecedores relativamente às receitas totais do ano anterior	88
R8 – Municípios com menor índice de dívidas a fornecedores relativamente às receitas do ano anterior	89
Quadro 3.2.14 – Equilíbrio financeiro	90
R9 – Municípios com menor índice de endividamento líquido, nos termos da NLFL	91
R10 – Municípios com maior índice de endividamento líquido, nos termos da NLFL	92
R11 – Municípios que apresentam um stock de capital em dívida superior a 100%, das receitas do ano anterior	92
Gráfico 3.2.5 – Estrutura das receitas e das despesas	92
R12 – Municípios com maior diferença negativa entre as receitas liquidadas e as despesas comprometidas	93
R13 – Municípios com maior diferença positiva entre as receitas liquidadas e as despesas comprometidas	94
Quadro 3.2.15 – Indicadores da Despesa e da Receita	95
R14 – Municípios com maior grau de execução da receita cobrada	96
R15 – Municípios com menor grau de execução da receita cobrada	96
R16 – Municípios com maior grau de execução da despesa paga	97
R17 – Municípios com menor grau de execução da despesa paga	98
R18 – Municípios que não apresentam receitas por cobrar	99

Quadro 3.2.16 – Municípios que apresentam uma despesa com pessoal inferior a 15%	101
R19 – Municípios que apresentam um maior peso das despesas com pessoal, nas despesas totais	101
R20 – Municípios que apresentam um maior peso das despesas de investimento, nas despesas totais	102
Quadro 3.2.17 – Indicadores da Despesa e Receita com base nos compromissos e liquidações	104
R21 – Municípios com maior liquidez	105
R22 – Municípios com menor liquidez	106
R23 – Municípios com maior prazo médio de pagamentos	107
R24 – Municípios com menor prazo médio de pagamentos	107
Quadro 3.2.18 – Saldos na base de caixa (recebimentos <i>versus</i> pagamentos)	110
Quadro 3.2.19 – Saldos na base de compromissos (liquidações <i>versus</i> compromissos)	111
R25 – Municípios com saldo primário e/ou efectivo positivo (saldo na base de compromissos)	112
R26 – Municípios com maior saldo corrente (saldo na base de compromissos)	113
R27 – Municípios com saldo orçamental positivo (saldo na base de compromissos)	113
Quadro 3.3.1 – Informação patrimonial e económica	114
Quadro 3.3.2 – Estrutura do Balanço	116
R28 – Municípios que apresentaram maior endividamento bancário de médio e longo prazo	118
Quadro 3.3.3 – Estrutura do Balanço	119
R29 – Municípios com maior Passivo exigível em 2005	120
Gráfico 3.3.1 – Estrutura global do Balanço	121
Gráfico 3.3.2 – Estrutura do Balanço dos municípios de pequena dimensão	121
Gráfico 3.3.3 – Estrutura do Balanço dos municípios de média dimensão	122
Gráfico 3.3.4 – Estrutura do Balanço dos municípios de grande dimensão	122
Gráfico 3.3.5 – Estrutura do global do activo	123
Gráfico 3.3.6 – Estrutura do activo dos municípios de pequena dimensão	123
Gráfico 3.3.7 – Estrutura do activo dos municípios de média dimensão	123
Gráfico 3.3.8 – Estrutura do activo dos municípios de grande dimensão	124
Gráfico 3.3.9 – Estrutura do global dos Bens de Domínio Público	125
Gráfico 3.3.10 – Estrutura dos Bens de Domínio Público dos municípios de pequena dimensão	125

Gráfico 3.3.11 – Estrutura dos Bens de Domínio Público dos municípios de média dimensão	125
Gráfico 3.3.12 – Estrutura dos Bens de Domínio Público dos municípios de grande dimensão	126
Quadro 3.3.4 – Estrutura do Imobilizado Corpóreo dos municípios	126
Quadro 3.3.5 – Estrutura dos Investimentos financeiros	127
Gráfico 3.3.13 – Estrutura global dos Investimentos Financeiros	127
Gráfico 3.3.14 – Estrutura dos Investimentos Financeiros dos municípios de pequena dimensão	128
Gráfico 3.3.15 – Estrutura dos Investimentos Financeiros dos municípios de média dimensão	128
Gráfico 3.3.16 – Estrutura dos Investimentos Financeiros dos municípios de grande dimensão	128
Gráfico 3.3.17 – Estrutura global do Passivo	131
Gráfico 3.3.18 – Estrutura do Passivo nos municípios de pequena dimensão	131
Gráfico 3.3.19 – Estrutura do Passivo nos municípios de média dimensão	131
Gráfico 3.3.20 – Estrutura do Passivo nos municípios de grande dimensão	132
Quadro 3.3.6 – Rácio entre os Fundos Próprios/Activo total	134
Gráfico 3.3.21 – Estrutura global da Demonstração de Resultados	135
Gráfico 3.3.22 – Estrutura da Demonstração de Resultados dos municípios de pequena dimensão	136
Gráfico 3.3.23 – Estrutura da Demonstração de Resultados dos municípios de média dimensão	136
Gráfico 3.3.24 – Estrutura da Demonstração de Resultados dos municípios de grande dimensão	136
Quadro 3.3.7 – Resultados/Activo	137
Quadro 3.3.8 – Municípios que apresentam Resultados Líquidos negativos antes das amortizações	138
R30 – Municípios com maiores Resultados Líquidos	139
R31 – Municípios com menor Resultado Líquido	139
Quadro 3.3.9 – Estrutura dos Custos Proveitos	141
Gráfico 3.3.25 – Estrutura global dos Proveitos	142
Gráfico 3.3.26 – Estrutura dos Proveitos dos municípios de pequena dimensão	142
Gráfico 3.3.27 – Estrutura dos Proveitos dos municípios de média dimensão	142
Gráfico 3.3.28 – Estrutura dos Proveitos dos municípios de grande dimensão	143
Gráfico 3.3.29 – Estrutura global dos Custos	144
Gráfico 3.3.30 – Estrutura dos Custos dos municípios de pequena dimensão	144

Gráfico 3.3.31 – Estrutura dos Custos dos municípios de média dimensão	144
Gráfico 3.3.32 – Estrutura dos Custos dos municípios de grande dimensão	145
Quadro 3.3.10 – N.º de anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados apresentados pelos municípios	146
Gráfico 3.4.1 – Quantidade de indicadores no Relatório de Gestão dos municípios	149
Quadro 3.4.1 – Média dos indicadores	149
Quadro 3.4.2 – Tipo de indicadores	150
Quadro 3.4.3 – Número de indicadores orçamentais que se repetem	151
Quadro 3.4.4 – Indicadores que se repetem em mais de 25% e menos de 50% dos municípios	151
Quadro 3.4.5 – Indicadores que se repetem em mais de 10% e menos de 25% dos municípios	152
Quadro 3.4.6 – Indicadores que se repetem em menos de 10% dos municípios	153
Quadro 3.4.7 – Número de indicadores económicos e/ou patrimoniais que se repetem	154
Quadro 3.4.8 – Indicadores que se repetem em mais de 10% e menos de 25% dos municípios	155
Quadro 3.4.9 – Indicadores que se repetem em menos de 10% dos municípios	156
Gráfico 3.5.1 – Actas das Câmaras Municipais	159
Gráfico 3.5.2 – Actas das Assembleias Municipais	159
Quadro 3.5.1 – Tópicos analisados dentro das actas	160
Gráfico 3.5.3 – Informação Orçamental em Base de Caixa (CM)	161
Gráfico 3.5.4 – Informação Orçamental em Base de Caixa (AM)	161
Gráfico 3.5.5 – Informação económica e patrimonial em Base de Acréscimo (CM)	162
Gráfico 3.5.6 – Informação económica e patrimonial em Base de Acréscimo (AM)	162

INTRODUÇÃO

O NEAAP (Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas, da Universidade do Minho), em 2004, viu aprovado pela FCT (Fundação para a Ciência e Tecnologia) um projecto de investigação denominado “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 de um “Anuário Financeiro dos Municípios” onde são analisados e comentados os documentos de Prestação 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 publicado o **1º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses**, onde foram analisadas 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).

1 Foram publicados os seguintes estudos:

- CARVALHO, J.; JORGE, S.; FERNANDES, M. (2006); «New Local Government Accounting in Portugal»; *Public Money and Management*; Vol. 26; N.4; September 2006; pp.211-216.
- CARVALHO, J.; JORGE, S.; FERNANDES, M. (2006): “Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses” *Jornal de Contabilidade* nº 354, Setembro de 2006, págs; 296-301.
- JORGE, S; CARVALHO, J; FERNANDES, M (2006); «Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal»; in *Accounting reform in the Public Sector: mimicry, fad or necessity?*; E. Lande and J. C. Scheid (eds.)
- CARVALHO, J; FERNANDES, M; CAMÕES, P; JORGE, S (2006); *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2004*; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), Julho de 2006.
- CARVALHO J. (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.
- FERNANDES, M; CARVALHO, J; JORGE, S.; (2006); Camões, Pedro “Conformidade e Fiabilidade das Contas dos Municípios Portugueses”; Congresso Nacional da Administração Pública: Novos Modelos de Administração Pública, 2 e 3 de Novembro de 2006
- FERNANDES, M CARVALHO, J; JORGE, S; CAMÕES, P (2006): “The Relevance of the Accounting System to Municipal Decision-Making in Portugal: an Empirical Analysis of the Internal Use of Information”; 4th International Conference on Accounting, Auditing an Management in Public Sector Reforms, EIASM, Siena, 7-9 de Setembro de 2006
- JORGE, S; CAMÕES, P; CARVALHO, J; FERNANDES, M; CAMÕES, P; «Portuguese Local Government Relative Efficiency»; 8th CIGAR Workshop – Performance Measurement in the Public Sector, Hamburg, Germany, September, 2006.
- 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.
- JORGE, S, CARVALHO, J FERNANDES, M (2006) «From cash to accruals in Portuguese Local Government accounting: what has truly changed », submetido a *International Journal of Public Sector Management*.
- CARVALHO, J, FERNANDES, M, JORGE, S, GUZMÁN, C (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, submetido a *Jornal da ASEPUC*.
- CARVALHO, J; FERNANDES, M; CAMÕES, P; JORGE, S (2005); *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2003*; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), Junho de 2005.
- CARVALHO, J. B., JORGE, S, FERNANDES, M (2005) «Governmental Accounting in Portugal: why accrual basis is a problem», aceite para publicação no *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*.
- JORGE, S., CARVALHO, J., FERNANDES, M, CAMÕES, P. (2005) «Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government», aceite para publicação no *Canadian Journal of Administrative Sciences*.

Nessa 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.

Em 11 de Julho de 2006 foi editado o **2º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses** referente às contas de 2004 e, em relação ao 1º Anuário, para além do aumento da amostra (analisaram-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), foram 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.

No **3º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses**, agora publicado, tal como nos anteriores pretendemos responder as seguintes questões:

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 em informação recolhida das contas dos municípios portugueses, informação essa obtida directamente dos relatórios anuais e contas dos municípios, que os enviarem à Universidade do Minho ou a partir dos documentos depositados no Tribunal de Contas.

Assim, com este **3º 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 presta-

ção de contas e, com isto, comprovar a melhoria (ou não) da fiabilidade da informação;

- Averiguar a que tipo de indicadores, sintetizando a situação orçamental e económico/financeira dos municípios, os gestores internos atribuem mais importância, bem como verificar em que medida a informação apresentada é comparável;
- Analisar a utilidade da informação contabilística na aprovação das contas pelas Câmaras e Assembleias Municipais;
- Analisar a situação orçamental, financeira, patrimonial e económica dos municípios, com base nos mapas contabilísticos, apresentando ainda alguns indicadores dos valores médios nacionais;
- 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;
- Apresentar *rankings* relativos às primeiras e últimas 25 situações de performance financeira dos municípios.

O **3º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2005** encontra-se organizado em quatro 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 breve referência à problemática da prestação de contas no âmbito da abrangência de responsabilidades na Administração Local, e uma introdução à contabilidade autárquica com a implementação do POCAL.
- No Capítulo 2 aborda-se a conformidade e conseqüente fiabilidade das contas dos municípios, começando por descrever a amostra e metodologia utilizadas. Analisa-se, de seguida, a informação agregada sobre a implementação e conformidade das contas com os principais requisitos do POCAL.

Ainda neste capítulo faz-se uma apresentação dos principais diplomas representativos da actual reforma do sistema financeiro autárquico: Nova Lei das Finanças Locais, Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais e Regime

Jurídico do sector Empresarial Local. Anota-se ainda o reforço dos poderes de fiscalização do Tribunal de Contas.

- No Capítulo 3 procede-se à análise das contas em duas ópticas: orçamental e económica/patrimonial, com base nos documentos de prestação de contas.

Ainda neste capítulo, com base no relatório de gestão das autarquias objecto da amostra (307 municípios)², apresenta-se uma breve análise dos indicadores de gestão utilizados pelos municípios e elenca-se uma bateria de indicadores que se assemelhe serem utilizados por todos os municípios.

Este capítulo termina com uma referência ao conteúdo das actas das reuniões deliberativas, dos órgãos municipais, com vista à aprovação das contas, pretendendo-se avaliar o nível de envolvimento, dos decisores autárquicos neste acto de decisão.

- No Capítulo 4 apresentam-se conclusões e recomendações.
- Em anexo é apresentado o glossário de termos contabilísticos e lista dos municípios por habitantes.

² Não foi analisado o município da Ribeira Brava, visto a informação solicitada não ter chegado atempadamente para a elaboração deste Anuário.

1. OS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

1.1. Caracterização geral

A definição de Município aparece, pela primeira vez, no artigo 38.º da Lei n.º 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 artigo 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 artigos 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”*³.

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

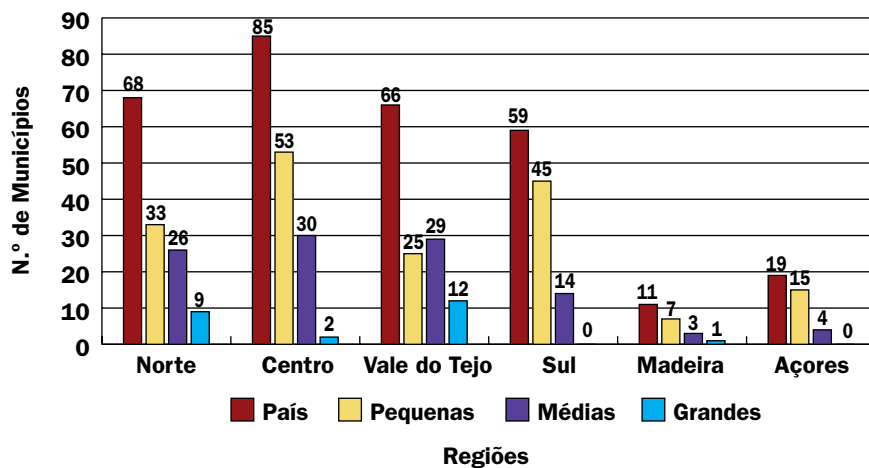
- Com população menor ou igual a 20 000 habitantes;
- Com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes;
- Com população maior que 100 000 habitantes.

Considerando estas dimensões para efeitos da presente análise, agrupamos os municípios portugueses da seguinte forma:

Pequenos	Médios	Grandes
178 Municípios	106 Municípios	24 Municípios
20 000 habitantes		100 000 habitantes

³ Considerando 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.

Gráfico 1.1.1
Os Municípios Portugueses, por dimensão e região



Da análise do Gráfico 1.1.1, verifica-se ainda que é no sul e nas ilhas que predominam os municípios de pequena dimensão, face a classificação por nós preconizada. 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 têm menos de 20.000 habitantes, assim como 76% (45 em 59) dos municípios da região sul de Portugal Continental. Em contrapartida, nas regiões de Vale do Tejo e Norte, podem ser considerados apenas 38% (25 em 66) e 49% (33 em 68) dos municípios respectivamente. A região Centro é a que concentra, no Continente, o maior número de municípios com menos de 20.000 habitantes (53 em 85) representando 62% do total das autarquias daquela região.

Quadro 1.1.1 – Caracterização dos Distritos e Regiões – 2005

Distrito		Área km ²	N.º de Municípios	População Residente	Densidade hab/km ²
Aveiro		2 808	19	730 372	260,10
Beja		10 225	14	155 254	15,18
Braga		2 673	14	856 171	320,30
Bragança		6 608	12	144 467	21,86
Castelo Branco		6 675	11	201 983	30,26
Coimbra		3 947	17	437 086	110,74
Évora		7 393	14	170 810	23,10
Faro		4 960	16	416 847	84,04
Guarda		5 518	14	175 090	31,73
Leiria		3 515	16	475 662	135,32
Lisboa		2 761	16	2 215 319	802,36
Portalegre		6 065	15	120 581	19,88
Porto		2 395	18	1 812 325	756,71
Santarém		6 747	21	464 740	68,88
Setúbal		5 064	13	837 696	165,42
Viana do Castelo		2 255	10	252 272	111,82
Vila Real		4 328	14	220 172	50,87
Viseu		5 007	24	395 307	78,95
Sub-total (1)		88 944	278	10 082 154	113,35
Regiões	Açores	2 333	19	242 241	103,83
	Madeira	797	11	245 197	307,65
Sub-total (2)		3 130	30	487 438	155,73
Total (1) + (2)		92 074	308	10 569 592	114,79

Dada a profusão de actividades autárquicas transferidas para o sector empresarial de capitais públicos, apresentam-se, com base na informação extraída da Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL), no Quadro seguinte (1.1.2), o número de autarquias que tinham à data de 2005, constituídas empresas municipais e dispunham, ainda, de serviços municipalizados.

Quadro 1.1.2

Quantidade de serviços municipalizados e empresas municipais segundo a DGAL

	Total	Serviços Municipalizados (a)				Empresas Municipais (b)				
		0	1	2	3	0	1	2	3	>3
Municípios Pequenos	177	176	1	0	0	132	37	7	1	0
Municípios Médios	106	81	25	0	0	64	25	11	4	2
Municípios Grandes	24	13	11	0	0	5	6	5	2	6
Total (a) e (b)	307	270	37			201	177			

O Quadro anterior (1.1.2) mostra que 177 municípios têm serviços descentralizados em empresas municipais, enquanto que 37 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 185 municípios (132 pequenos, 50 médios e 3 grandes) que não possuem serviços municipalizados nem empresas municipais, sendo que são na sua maioria de pequena dimensão.

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 muitos dos municípios representam apenas uma parte do seu património cuja estrutura financeira, económica e orçamental muito depende do grau de descentralização de atribuições, e dos serviços municipalizados e/ou empresas municipais.**

Embora seja do conhecimento generalizado, o facto de as autarquias criarem também associações e fundações através das quais desenvolvem competências (pesa embora a Lei só permitir a delegação de competências no sector empresarial local), não nos foi possível obter informação rigorosa sobre esta matéria, pelo que nos dispensamos de a tratar neste anuário.

Anote-se, contudo, que a Nova Lei das Finanças Locais - NLFL, Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, impõe no seu artigo n.º 6, que os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local, procedam à consolidação do Balanço e da Demonstração dos Resultados, com os respectivos anexos explicativos incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo bem como o mapa de endividamento consolidado, de médio e longo prazo.

1.2. Prestação de responsabilidades (*accountability*)

O termo inglês *accountability* não é de simples tradução para a língua portuguesa, sendo difícil a sua tradução directa numa só 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 concretiza-

ção 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, o órgão executivo da 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. No entanto, como veremos (no ponto 3.5, do capítulo 3), os membros da Assembleia Municipal preocupam-se essencialmente com a execução das actividades previstas e com a situação financeira;
- Ao Tribunal de Contas, à Direcção Geral do Orçamento - DGO e a outros órgãos de controlo externo, a quem presta contas essencialmente de índole financeira. No que respeita ao Tribunal de Contas, através da Resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto, são definidos 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), indiciem factos constitutivos de responsabilidades financeiras, desenvolve-se o respectivo processo de julgamento das respectivas responsabilidades, podendo, conforme os casos, dar origem à responsabilidade financeira reintegratória⁴ (...) ou à responsabilidade sancionatória⁵ (...)”* (Carvalho, Fernandes e Teixeira, 2006, p.42).

⁴ Implica a reposição das importâncias abrangidas pela infracção, incluindo juros de mora. Esta responsabilidade só ocorre se a acção for praticada com culpa.

⁵ 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.

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;
- 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 n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública - 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;*
- c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.”*

No que respeita à contabilidade autárquica, também a introdução do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais - 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.

1.3. A Contabilidade Autárquica e o POCAL

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

1) Os objectivos do POCAL, publicado no dia 22 de Fevereiro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99⁶, 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:

- 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;

⁶ 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.

- 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 três subsistemas contabilísticos:

- Contabilidade Orçamental, que se baseia no princípio de caixa (*cash basis*) em que, 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, elaborada na base do acréscimo (*accrual basis*) 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 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 (CN-CAP) 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 (1.3.1);
- 6) A obrigatoriedade da apresentação de contas consolidadas nos municípios com empresas e serviços municipalizados.

Quadro 1.3.1 – 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 de Receita e Orçamento de Despesa	Controlo orçamental da despesa
		Controlo orçamental da receita
		Mapa de Fluxos de Caixa
		Anexos aos mapas orçamentais
	PPI – Plano Plurianual de Investimentos	Execução anual do PPI
Actas	Acta de aprovação do Orçamento	Acta de aprovação das contas ^A
Relatórios		Relatório de Gestão

^A Esta é uma exigência do Tribunal de Contas, através da Resolução n.º 4/2001.

As mudanças ao nível das autarquias decorrem no âmbito de um processo mais alargado de reforma da gestão financeira e contabilidade pública cujo sucessivo enquadramento legal é apresentado no Quadro 1.3.2., onde se assinalam a **negrito** os diplomas que, de uma forma directa ou indirecta, se aplicam às autarquias locais.

Quadro 1.3.2 – Enquadramento legal da (reforma da) gestão financeira e contabilidade pública

Ano	Legislação	Designação
1990	Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro	Lei de Bases da Contabilidade Pública
1992	Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho	Regime da Administração Financeira do Estado
1997	Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP
1998	Orientação n.º 1/98 da CNCAP	Adopção do POCP e definição de entidades piloto
	Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de Março	Lei Orgânica da Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública
	Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto	Lei das Finanças Locais
1999	Despacho n.º 4.839 – 2.ª Série, Diário da República, de 7 de Março de 1999	SATAPOCAL – Serviço de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL
	Decreto-Lei n.º 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 n.º 671/2000, de 17 de Abril	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE)
	Orientação n.º 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 n.º 794/2000, de 20 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação)
	Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POC-MS)
2001	Aviso n.º 7.466/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa N.º 1/2001 da CNCAP (período complementar)
	Aviso n.º 7.467/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa N.º 2/2001 da CNCAP (movimentação contabilística da conta 25-Devedores e Credores pela Execução do Orçamento)
	Resolução n.º 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 n.º 91/2001, de 20 de Agosto	Lei do Enquadramento Orçamental
2002	Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro	Novo classificador económico das receitas e das despesas públicas
	Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POC-ISSSS)

Ano	Legislação	Designação
2004	Resolução n.º 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-SSSS
2005	Circular (Série A) n.º 1.314 da Direcção Geral do Orçamento	O IVA como operação não orçamental (operação de tesouraria)
2006	Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
2006	Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro	Regime Jurídico do Sector Empresarial Local
2007	Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro	Nova Lei das Finanças Locais

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 de 2005 dos 307 municípios portugueses, 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 subsiste-**

mas 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.

2. O POCAL

2.1. Conformidade e fiabilidade das contas dos municípios

Continua a ser de grande pertinência analisar neste Anuário a conformidade das contas dos municípios portugueses com os requisitos do novo sistema de prestação de contas preconizado pelo POCAL, por várias razões que se prendem com a necessidade de:

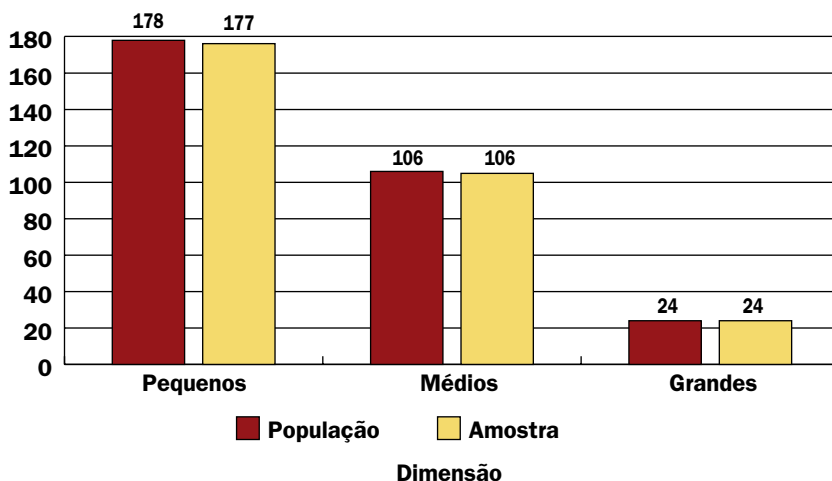
- Determinar o valor do Índice de Conformidade Global das práticas dos municípios com o novo sistema de contabilidade autárquica, calculando o nível médio de implementação do POCAL em 2005 e comparando-o com o dos anos anteriores;
- Garantir a fiabilidade da informação financeira dos municípios, que implica, entre outras coisas, que esta represente fielmente as transacções, bem como a realidade económica, financeira e patrimonial que é suposto representar;
- Assegurar a utilidade da informação veiculada pelo actual sistema português de contabilidade autárquica.

2.2. Amostra e Metodologia

A análise que se segue é baseada nos documentos de prestação de contas de 2005 de quase todos os municípios de Portugal num total de 307, faltando apenas o município da Ribeira Brava, da Região Autónoma da Madeira, visto este município não ter procedido, atempadamente, ao envio de um exemplar de prestação de contas de 2005, para a realização deste Anuário.

Assim, considerando a dimensão de acordo com os intervalos definidos desde o 1º Anuário e apresentados no ponto 1.1 deste Anuário, foram analisados 177 municípios pequenos, 106 municípios médios e 24 municípios grandes.

Gráfico 2.2.1 – Representatividade da Amostra na População



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:

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

Dado que a fiabilidade da informação implica a obediência a certos requisitos, designadamente o seguimento de princípios e o cumprimento de regras e procedimentos estabelecidos nos enquadramentos normativos, para a sua avaliação será necessariamente importante a análise da conformidade das práticas dos municípios com os requisitos dos POCAL.

Neste contexto, a fim de ser determinado o índice global de conformidade para 2005 com o actual sistema contabilístico (que medirá o grau de implementação do POCAL no País), comparando práticas dos municípios com normas estabelecidas, continuamos a utilizar um conjunto de requisitos que consideramos fundamentais, combinando informação orçamental com as maiores inovações trazidas pelo POCAL, nomeadamente ao nível da Contabilidade Patrimonial.

Continuam a ser utilizadas as mesmas 20 características definidas no 2.º Anuário 2004, agrupadas em cinco categorias de práticas e informação, conforme evidenciado no Quadro 2.2.1.

Quadro 2.2.1 – 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 Orçamental²
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 Resultados^A
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 ^B	<p>_____</p>

Tal como nos Anuários anteriores, as práticas e informação apresentadas por cada município foram pontuadas face aos parâmetros acima definidos (Quadro 2.2.1), marcando 1 quando eram cumpridas e 0 quando não eram, considerando o máximo de 20 pontos, representando o cumprimento dos 20

^A Foram considerados os seguintes anexos: 8.2.1 – Indicação e justificação das disposições do POCAL que foram derogadas; 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.

^B A informação para a análise deste item foi recolhida de: Carvalho, J. (2006) «A Contabilidade Analítica no Sector Público», XI Congresso de Contabilidade e Auditoria; Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra; Novembro.

O trabalho em causa apresentou um estudo relativo à implementação da Contabilidade de Custos nos vários planos sectoriais. Relativamente ao POCAL a informação foi recolhida directamente das empresas que desenvolvem software específico.

parâmetros. Por questões de objectividade, foi assumido que todos os itens têm a mesma importância, pelo que têm o mesmo peso no índice. Logo⁷:

$$\text{Índice} = \sum_{i=1}^m p_i$$

Onde: **p=1** se o parâmetro é cumprido; **p=0** se o parâmetro não é cumprido; **m ≤ 20**.

Consequentemente, cada município terá 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).

Como anteriormente, o **índice global de conformidade total para todo o País** corresponderá à média ponderada dos índices de conformidade total para cada município. Por sua vez, o **índice global de conformidade parcial** complementar, mostrará, para toda o universo, quais as práticas e informação em relação às quais existe maior grau de cumprimento.

A fim de se calcular o índice global de informação, os parâmetros do Quadro 2.2.1, foram novamente reagrupados considerando os objectivos gerais para o novo sistema contabilístico e de relato financeiro e orçamental, acima mencionados. A intenção é continuar a 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. Pretende-se também comparar os valores de 2005 com os mesmos relativos aos anos anteriores, no sentido de analisar a evolução no que respeita à informação privilegiada.

⁷ 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.

Continua a considerar-se a possibilidade de alguns parâmetros fornecerem informação passível de ser integrada em mais do que um objectivo. Assim, teremos 6, 14 e 7 parâmetros respectivamente para os objectivos que demonstram 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 2.2.2, obtendo-se um máximo de 27 pontos.

Quadro 2.2.2 – 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

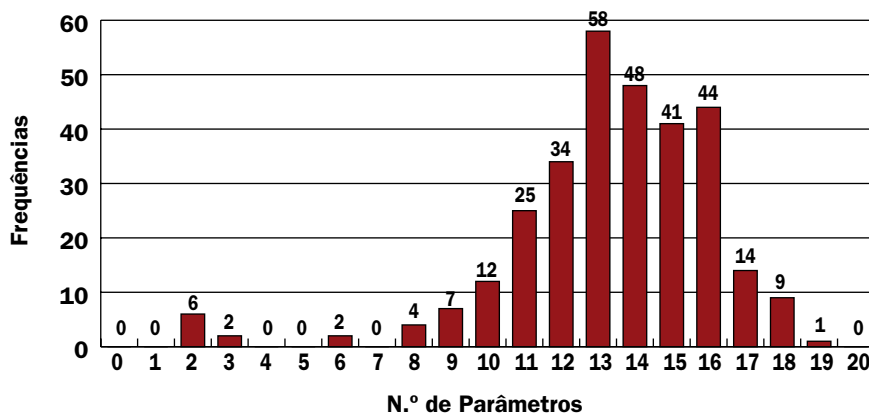
O índice de informação para cada objectivo é calculado nos mesmos termos que o índice de conformidade definido acima, mas para o propósito desta análise é particularmente importante a conformidade relativa por município e por objectivo. Considerando 4 intervalos (quartis) mede-se então que objectivo é particularmente privilegiado pela maioria dos entidades, também numa perspectiva de comparação com os anos anteriores.

Como temos vindo a realçar, não obstante a sua praticabilidade e utilidade na comparação de práticas com normas e, assim, balanceando a implementação da prática com os requisitos, os índices são representações simplificadas da realidade. Portanto, a sua interpretação deve ser feita de forma cuidada.

2.3. 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 Gráfico 2.3.1 e nos Quadros 2.3.1 e Quadro 2.3.2, sintetiza-se a conformidade de todos os municípios portugueses com o máximo dos 20 parâmetros considerados.

Gráfico 2.3.1 – Conformidade Total



A análise do Gráfico anterior (2.3.1) em conjunto com o Quadro seguinte (2.3.1) permite-nos retirar importantes conclusões em relação a 2005:

- A maioria das entidades cumpre com um número de parâmetros que varia entre 10 e 18;
- Tal como em 2004 o número de parâmetros mais frequente (moda) é 13. No entanto, em 2005 o número de municípios que cumprem com 13 dos requisitos analisados é 58 municípios, contra os 47 apurados em 2004;
- O Índice Global de Conformidade Total (média ponderada) significa que, em média, os municípios analisados satisfazem 14 dos 20 parâmetros considerados;
- Em 2005 verifica-se, que pela primeira vez um município, o de Vila Pouca de Aguiar, cumpre com 19 parâmetros;
- Em relação a 2004, o cumprimento de 16 dos parâmetros por parte dos municípios é o que apresenta um aumento mais significativo. Efectivamente, em 2005, 44 municípios cumprem com 16 dos parâmetros analisados.

Ou seja um aumento de cerca de 40% dos municípios (16 em 2004):

- Face ao apresentado, é possível aferir que o **nível médio de conformidade com o sistema de contabilidade autárquica, de todos os municípios no País, é de cerca de 69%**. Em nosso entender, esta percentagem corresponde ao nível médio de implementação do POCAL em 2005.

Quadro 2.3.1 – Conformidade Total

Nº de Parâmetros	Anuário 2003 (de 175 municípios)	Frequências Anuário 2004 (de 289 municípios)	Anuário 2005 (de 307 municípios)
0	0	0	0
1	0	0	0
2	0	0	6
3	1	0	2
4	0	0	0
5	1	1	0
6	1	1	2
7	3	2	0
8	4	1	4
9	12	12	7
10	16	14	12
11	23	33	25
12	30	45	34
13	32	46	58
14	26	40	48
15	21	41	41
16	5	27	44
17	0	19	14
18	0	7	9
19	0	0	1
20	0	0	0
Índice global de conformidade (Média Ponderada)	12,13	13,28	13,72
%	60,7%	66,6%	68,6%
Moda	13	13	13

Comparativamente à situação de 2004, 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 16% (57 em 289), em 2004, passou a corresponder a 19% dos municípios analisados (59 em 307);
- Há um **aumento da conformidade total de 2 pontos percentuais**, que apesar de não ser significativo em relação a 2004 evidencia que, anualmente, os municípios melhoram a sua performance relativamente ao cumprimento dos requisitos exigidos no POCAL.

**R1 - Listagem dos municípios com maior índice de conformidade
(grau de implementação do POCAL)**

Município	Dimensão	Conformidade
Vila Pouca de Aguiar	Pequena	19
Tarouca Gouveia	Pequena	18
Amarante Benavente Entroncamento Figueira da Foz Praia da Vitória	Média	
Lisboa Porto	Grande	
Alcochete Idanha-a-Nova Nelas Pedrógão Grande Sabrosa Vila Velha de Ródão	Pequena	17
Bragança Coruche Albufeira Paços de Ferreira Penafiel Póvoa de Lanhoso Seia	Média	
Setúbal	Grande	
Aguiar da Beira Almeida Almodôvar Alter do Chão Arganil Avis Caminha Castelo de Vide Castro Daire Ferreira do Alentejo Gavião Góis Madalena Meda Oleiros Penela Portel Povoação Ribeira de Pena	Pequena	16
Chaves Estarreja Évora Fafe Oliveira do Hospital Ovar Ponte de Lima Rio Maior	Média	
Coimbra Leiria Loures Matosinhos	Grande	

Tal como nos anuários anteriores, analisamos a conformidade de práticas e informação realizadas por todos os municípios, considerando as categorias de parâmetros, isto é, o que foi designado de conformidade parcial, permitindo assim avaliar em relação a qual das categorias existe maior conformidade.

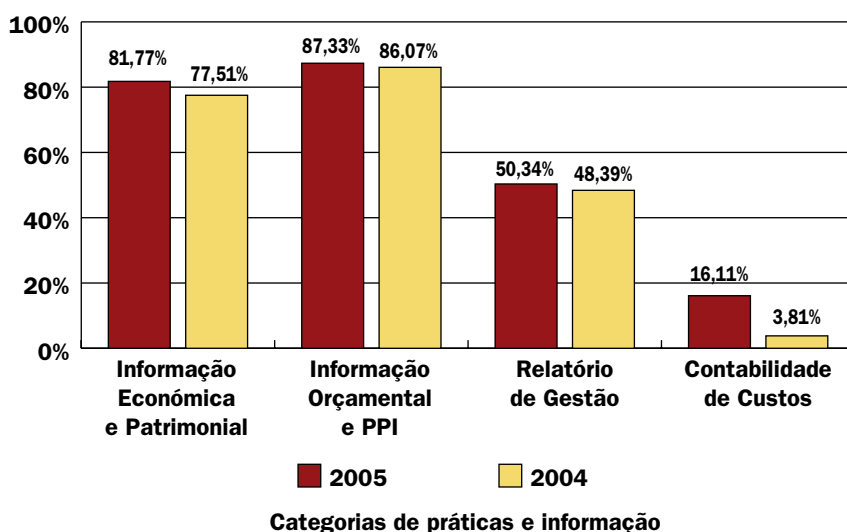
Quadro 2.3.2 – Conformidade Parcial

Nº de Parâmetros por Categoria	Frequências
Informação Orçamental e PPI	
0	0
1	4
2	23
3	133
4	148
Média Ponderada	3,49 (87,33%)
Informação Económica e Patrimonial	
0	0
1	0
2	9
3	4
4	9
5	16
6	41
7	80
8	100
9	49
Média Ponderada	7,36 (81,77%)
Relatório de Gestão	
0	9
1	36
2	85
3	68
4	65
5	40
6	5
Média Ponderada	3,02 (50,34%)
Contabilidade de Custos	
0	260
1	48
Média Ponderada	0,16 (16,11%)

Combinando o Quadro 2.3.2 com o Gráfico 2.3.2, pode concluir-se que a conformidade continua a ser 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 87%. Por sua vez, a conformidade com as práticas e informação económica e patrimonial, apresenta um aumento significativo em relação ao ano de 2004. Efectivamente, o nível de conformidade é de cerca de 82% (todos os municípios, em média, cumprem 7,3 em 9 parâmetros) contra os 77% apurados em 2004. Em terceiro lugar, e tal como no ano anterior encontra-se a Contabilidade de Custos com 16%. Esta categoria, apesar de ser a que a nível global se encontra menos implementada confronta-nos com uma melhoria significativa. Esta situação, na nossa opinião, significa que em 2005 parte dos municípios iniciaram a implementação deste subsistema.

Anota-se ainda que, no que respeita ao Relatório de Gestão, os municípios analisados continuam a cumprir, em média, com 3 em 6 parâmetros. Esta conformidade parcial média em 2005, mantém – se muito próxima da apurada em 2004, ou seja cerca de 50%. Esta situação, na nossa opinião não é muito positiva, evidenciando que em relação ao ano anterior não se verificaram melhorias na conformidade deste documento de prestação de contas.

Gráfico 2.3.2 – Conformidade Parcial



No que concerne o índice de informação, o mesmo voltou a ser analisado, com o objectivo de se aferir se as práticas e informação realmente facilitadas aos municípios pela implementação do POCAL permitiram, em 2005, alcançar os objectivos gerais inicialmente estabelecidos por aquele diploma, 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 a tomada de decisão. O Quadro 2.3.3 sumaria os resultados com base na informação reagrupada conforme o Quadro 2.2.2.

Quadro 2.3.3 – Índice de Informação por Objectivos

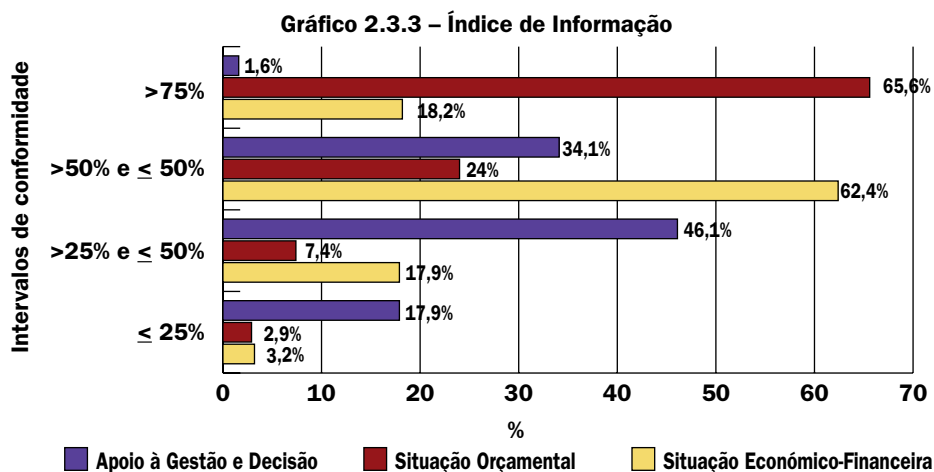
Intervalos (% de parâmetros)	Situação Orçamental		Situação Económico-Financeira		Apoio à Gestão e à Decisão	
	N.º de Municípios	%	N.º de Municípios	%	N.º de Municípios	%
<= 25%	9	2,9	10	3,2%	55	17,9
>25% <=50%	22	7,4	55	17,9%	142	46,1
>50% <=75%	74	24	186	62,4%	105	34,1
>75%	202	65,6	56	18,2%	5	1,6
Total	307	100%	307	100%	307	100%

A análise deste Quadro (2.3.3) conjugada com o Gráfico 2.3.3 permite verificar que em relação ao ano de 2004 os municípios continuam a dar maior importância ao objectivo de “Demonstrar a Correcta Situação Orçamental”. Efectivamente, em 2005 verifica-se que 89,9% dos municípios satisfazem mais de metade dos itens considerados nesse objectivo e dentro deste cerca de 66% (203 municípios) cumprem com mais de 75% dos parâmetros.

Relativamente ao objectivo “*evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos*”, verifica-se que cerca de 99%, ou seja a quase totalidade dos municípios cumprem com mais de 25% dos parâmetros analisados. Não se verificam em relação a 2004 mudanças significativas.

Tal como demonstrado no ano anterior (2004) relativamente ao propósito de “*apoiar a gestão e decisão*”, cerca de 64% 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, 105 municípios já cumprirem com uma percentagem de parâmetros até 75%, e 5 mais de 75% mostra a importância já reconhecida, na prática de muitos municípios, a 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 2.3.3), continua clara, como em 2004, a preferência por prestar informação de carácter orçamental e de caixa.



No Quadro 2.3.4, é apresentada a informação comparativa relativamente aos anos de 2003, 2004 e 2005. Pela análise do Quadro (2.3.4) podemos verificar que as práticas dos municípios, no que respeita à prestação de informação, que vão de encontro aos propósitos inicialmente estabelecidos para o POCAL, têm vindo a melhorar substancialmente. 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 2.3.4 – Índice de Informação por Objectivos – análise comparativa

Intervalos (% de parâmetros)	Situação Orçamental			Situação Económico-Financeira			Apoio à Gestão e à Decisão		
	% 2003	% 2004	% 2005	% 2003	% 2004	% 2005	% 2003	% 2004	% 2005
<= 25%	0,0	0,3	2,9	3,0	1,0	3,2	91,0	13,1	17,9
>25% <=50%	1,0	10,7	7,4	42,0	22,5	17,9	48,0	53,3	46,1
>50% <=75%	36	22,5	24	50,0	56,4	62,4	0,0	32,9	34,1
>75%	63	66,4	65,6	5,0	20,1	18,2	0,0	0,7	1,6
Total	100	100	100	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 69%. O nível médio de implementação apresentado no Anuário de 2003 foi de 61% e em 2004 de 67%. O aumento da conformidade total de 2 p. p., que apesar de não ser significativo em relação a 2004 evidencia uma melhoria sucessiva da performance dos municípios relativamente ao cumprimento dos requisitos exigidos no POCAL;
- Analisando a conformidade parcial, observou-se que, tal como em 2004, esta é maior para as Práticas e Informação de Carácter Orçamental e do Plano Plurianual de Investimento (87%), seguida das relacionadas com Informação Económica e Patrimonial (82%), Relatório de Gestão (50%) e Contabilidade de Custos (16%);
- É de notar o nível de conformidade, ainda bastante reduzido, das práticas e informação requeridas para a Contabilidade de Custos, apesar de ser nestes seguintes que se observou a maior variação positiva (de 4% para 16%). Esta conclusão, tal como no ano anterior, não se baseou nos documentos de Prestações de Contas dos municípios (dado não ser obrigatória

a prestação de contas relativamente a este subsistema), mas, na informação obtida através da consulta directa a duas empresas de software específico de Contabilidade de Custos, que apoiam mais de 80% dos municípios;

- No que respeita às práticas e informação preconizadas como objectivos gerais do novo sistema, mantem-se, à semelhança de 2004, a preferência clara pela maioria dos municípios, pelos parâmetros relacionados com a “*demonstração da correcta situação orçamental*” (a informação orçamental continua a ser prioritária). O segundo objectivo a ser favorecido foi o “*evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos*” e o preterido foi o “*apoio à gestão e à decisão*”. Não obstante, relativamente aos objectivos menos preferidos, nota-se uma evolução favorável de 2004 para 2005, já que mais municípios tendem a cumprir com mais parâmetros de informação incluída nestas categorias.

2.4. Nova Lei das Finanças Locais e o reforço da Consolidação Orçamental

2.4.1. Comentário geral

A presente Lei, Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, surge num quadro nacional de consolidação orçamental e no âmbito das obrigações do Estado Português no seio da União Europeia, no que respeita ao Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC).

Um dos objectivos deste pacto é a redução estrutural da despesa pública, com ênfase na redução da despesa primária, promovendo-se, todavia, o reforço da sustentabilidade de longo prazo das finanças públicas. Outro objectivo assenta na transparência e melhoria da qualidade da informação e das estatísticas das finanças públicas.

Estes objectivos encontram-se reflectidos no texto da Nova Lei das Finanças Locais (NLFL), a qual revoga a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

Efectivamente, esta Lei consagra um novo sistema de financiamento autárquico em que, para além da redefinição do método de participação das autarquias nos impostos do Estado (FEF), apresenta um novo instrumento de descentralização dinâmica (Fundo Social Municipal – FSM) que assegura o financiamento adequado à realização das competências transferidas pela Administração Central.

Destaca-se ainda a possibilidade de, no âmbito da participação nos impostos do Estado, os municípios poderem influenciar a determinação do IRS a suportar pelos seus munícipes, reforçando assim, o princípio da responsabilização pela gestão da receita e introduzindo-se, deste modo, um elemento de competitividade fiscal entre os municípios ao definir-se como uma componente de repartição dos recursos públicos, uma **participação variável** dos municípios, de 5% no IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respectiva circunscrição territorial.

Caso a percentagem deliberada pelo município⁸ seja inferior àquela taxa máxima, o produto da diferença é considerado dedução à colecta de IRS a favor do sujeito passivo.

No âmbito das **regras orçamentais**, é desenvolvido no Título IV da Nova Lei das Finanças Locais, o tema do **Endividamento Autárquico**, sendo pela primeira vez estabelecido, concretamente, qual a abrangência do conceito de **endividamento líquido municipal** e quais os seus limites. São ainda fixados mecanismos de ajustamentos a prosseguir pelas autarquias sempre que aqueles limites sejam ultrapassados.

2.4.2. Repartição dos recursos públicos entre Estado e Autarquias

No domínio da repartição de recursos entre o Estado e as autarquias, a Nova Lei das Finanças Locais reforça as receitas municipais destinadas à promoção da coesão territorial através do aumento de verbas a distribuir pelo **Fundo de Coesão Municipal** (FCM) dado que lhe atribui 50% do FEF (**Fundo de Equilíbrio Financeiro**).

A restante parte dos 50% do FEF será transferido através do **Fundo Geral Municipal** (FGM) o qual, com base nos novos critérios de distribuição, discrimina positivamente os municípios que possuem parcelas de territórios classificadas como Rede Natura 2000 ou área protegida não integrada, e privilegia como indicador a população, assentando neste elemento o peso significativo da distribuição (60%) em detrimento do critério relativo ao número de freguesias (antes elemento fundamental à distribuição).

Assim, nos termos do artigo 19.º do Título III da NLFL, a repartição de recursos far-se-á do seguinte modo:

⁸ A deliberação compete à Assembleia Municipal e deverá ser comunicada por via electrónica à Direcção Geral dos Impostos, até 31 de Dezembro, do ano anterior aquele a que respeitam os rendimentos.

- a) “Uma **subvenção geral** determinada a partir do **Fundo de Equilíbrio Financeiro** (FEF) cujo valor é igual a 25,3% da média aritmética simples da receita proveniente de impostos singulares (IRS), IRC e sobre o valor acrescentado (IVA);
- b) Uma **subvenção específica** determinada a partir do **Fundo Social Municipal** (FSM) cujo valor corresponde às despesas relativas às atribuições e competências transferidas da administração central para os municípios;
- c) Uma **participação variável** de 5% no **IRS**, determinada nos termos do artigo 20.º, dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respectiva circunscrição territorial, calculada sobre a respectiva colecta líquida das deduções previstas no n.º 1 do artigo 78.º do Código do IRS”.

No que se refere ao Fundo de Equilíbrio Financeiro, o mesmo é repartido da seguinte forma:

- **FGM (Fundo Geral Municipal)**, corresponde a 50% do FEF e “visa dotar os municípios de condições financeiras adequadas ao desempenho das suas atribuições, em função dos respectivos níveis de funcionamento e investimento”;
- **FCM (Fundo de Coesão Municipal)**, corresponde a 50% do FEF e “visa reforçar a coesão municipal, fomentando a correcção de assimetrias, em benefício dos municípios menos desenvolvidos, onde existam situações de desigualdade relativamente às correspondentes médias nacionais, e corresponde à soma da compensação fiscal (CF) e da compensação da desigualdade de oportunidades (CDO) baseada no índice de desigualdade de oportunidades (IDO)”.

Quanto ao **Fundo Social Municipal** “constitui uma transferência financeira do orçamento de Estado consignada ao financiamento de despesas determinadas, relativas a atribuições e competências dos municípios associados a funções sociais, nomeadamente na educação, na saúde ou na acção social”.

2.4.3. O novo conceito de limite de endividamento líquido da Administração Local

Como resposta ao imperativo imposto pelo SEC 95, a NLFL no seu artigo 36.º derroga a definição do limite de endividamento em termos de fluxos (juros e amortizações) e considera a definição de endividamento municipal

enquanto stock de 125% dos recursos próprios mais importantes e correspondentes a receitas do ano anterior provenientes de impostos municipais, participações do município no FEF, participação fixa no IRS, participação nos resultados das entidades do sector empresarial local e derrama.

Podemos apresentar desta forma numérica o presente limite ao endividamento:

$$\frac{EL_{stock}}{R_p} \leq 125\%$$

Em que:

EL_{stock} – stock de endividamento líquido

R_p (recursos próprios) – Impostos municipais, participações do município no FEF, participação no IRS, derrama e participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior

Importará clarificar o que se entende por stock líquido da dívida. Conforme vem referido no artigo 36.º o endividamento líquido municipal⁹ será a diferença entre a soma dos passivos da autarquia (empréstimos utilizados, contratos de locação financeira e dívidas a fornecedores) e a soma dos seguintes activos: saldo de caixa, créditos sobre terceiros (reconhecidos por ambas as partes), depósitos e aplicações financeiras.

Esquemáticamente a apresentação poderá ser a seguinte:

Esquema 1: Endividamento Líquido

Activos Financeiros	Passivos Financeiros
Saldo de caixa Créditos sobre terceiros Depósitos Aplicações de Tesouraria <hr/> ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO	Empréstimos Contratos de Locação Financeira Dívidas a fornecedores e outros credores

Carvalho e Teixeira (2007) ^A

⁹ A NLFL introduz ainda o conceito de endividamento líquido total (artigo 36ºnº2 al.a) e b) e art.31º da RJSEL) de cada município que inclui:

- O endividamento líquido das associações de municípios proporcional à participação do município no seu capital;
- O endividamento líquido das entidades que integram o sector empresarial local, proporcional à participação do município no seu capital social, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no regime jurídico do sector empresarial local.

^A CARVALHO, J.; TEIXEIRA, A. (2007); «Recurso ao crédito por parte das Autarquias Locais: 30 anos de poder local na Constituição da República Portuguesa»; CEJUR – IFBN:978/972/983/59;pp 116-123.

É relevante anotar como inovação desta nova legislação, a inclusão - para efeitos do cálculo do stock da dívida, ao nível dos passivos - da dívida de curto prazo, com especial significância para a dívida a fornecedores à data de 31 de Dezembro. Também, a dívida bancária de curto prazo¹⁰, quando abrangendo dois anos económicos, mesmo não ultrapassando os doze meses transformar-se-á em 31 de Dezembro, em parcela contributiva para o cálculo de endividamento líquido.

Condiciona-se, deste modo, a utilização de dívida de curto prazo a fornecedores como alternativa ao impedimento de contracção de empréstimos de médio e longo prazo, quando inviabilizados pelos limites legais já atingidos, estratégia vulgarmente usada até ao momento, pelas autarquias.

Ora, dada a generalizada sobreavaliação dos orçamentos de receita, é possível a realização de despesas públicas para as quais embora existam dotações orçamentais no orçamento da despesa, em sede de execução não se realizam as receitas necessárias para a sua sustentação, originando por contrapartida, dívidas a fornecedores para além do próprio ano económico. Este é dos aspectos mais negativos da gestão municipal, passível, neste novo contexto legislativo, de ser contrariado com o novo indicador apresentado.

Outro aspecto inovador extraído do novo conceito de limite ao endividamento é o facto de a capacidade de contracção de empréstimos de médio e longo prazo variar na razão inversa do crescimento da dívida a fornecedores. Isto é, aumentando a dívida a fornecedores diminui a disponibilidade de utilização de empréstimos de médio e longo prazo, mesmo que o stock da dívida esteja ainda a níveis inferiores de seu limite legal (100% das receitas referenciadas). Pode, todavia, e é outra potencialidade claramente positiva do sistema, o limite de endividamento ser incrementado por activos que até à data não eram considerados, como contraprestação de dívida bruta assumida pelas autarquias para efeito do cálculo líquido da mesma. Estamos a falar na contribuição, para o efeito, dos créditos sobre terceiros detidos pela autarquia¹¹.

Trata-se, repetimos, de uma leitura inovadora da autonomia financeira das autarquias pois as responsabiliza pela melhor cobrança dos tributos resultantes da sua actividade. É ainda, a validação do contributo do incremento da receita para o equilíbrio financeiro das autarquias sem menosprezar a necessidade vital da maximização do saldo corrente (pela racionalização das despesas), ou seja, agora admite-se a influência positiva na capacidade

¹⁰ Doze meses de maturidade do capital utilizado.

¹¹ Reconhecidos por ambas as partes.

de endividamento do acréscimo da capacidade de cobrança de taxas e outras receitas autárquicas¹².

Entendemos, ainda, nesta matéria, realçar o controlo complementar das dívidas a fornecedores, quando na NLFL se obriga os municípios a liquidarem, no período de um ano, os débitos a terceiros que ultrapassem, por fornecedor, um terço do montante global das dívidas da mesma natureza. Este controlo é reforçado ao proibir-se, expressamente, a celebração de contratos com entidades financeiras com a finalidade de consolidar dívida a fornecedores ou outra dívida de curto prazo, isto é, impede-se a negociação de dívida de curto prazo com ampliação dos prazos de pagamentos dos mesmos.¹³

Será ainda de referir que está vedado aos municípios a cedência de créditos não vencidos para efeitos de antecipação de receitas.

Ainda no que se refere à apreciação das componentes do passivo que concorrem para a formação de stock da dívida, esclarece-se a relevância dos contratos de locação financeira. A importância dos mesmos está na razão inversa¹⁴ do esgotamento da capacidade de contracção de empréstimos. Importa aqui apresentar este outro rácio complementar ao atrás apresentado. Efectivamente, aquele não se pode esgotar numa única parcela. Isto é, em situação limite uma autarquia não poderá ter um stock de dívida sustentado, apenas, na utilização de empréstimos¹⁵. A NLFL impõe, assim, um stock máximo à dívida bancária de médio e longo prazo, indexando-a ao valor total dos recursos próprios considerados para efeito do cálculo do endividamento líquido.

A expressão numérica deste indicador pode ser a seguinte:

$$\frac{SD_{mlp}}{R_p} \leq 100\%$$

¹² Daí a importância no mapa de execução orçamental da receita da coluna relativa ao montante liquidado e não cobrado.

¹³ N.º 12 do artigo 38º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro

¹⁴ Conforme já se referiu para a situação de dívidas a fornecedores que transitam de ano económico

¹⁵ Ressalva-se aqui, os que a Lei exclui deste limite os empréstimos para reabilitação urbana, para financiamento de projectos com participação de fundos comunitários e os financiamentos de investimentos na recuperação de infra-estruturas municipais afectadas por situações de calamidade pública.

Onde:

SD_{mp} – stock da dívida referente a empréstimos de MLP¹⁶

Rp (recursos próprios) – Impostos municipais, participações do município no FEF, participação no IRS, derrama e participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior

Em suma, podemos dizer que a utilização de empréstimos só atingirá o limite atrás referido (100% dos recursos próprios individuais) se o total de débitos por locação financeira e dívida a fornecedores, for no máximo, 25% das receitas consideradas para o efeito. Se estas representaram mais de 25% dos referidos recursos, as autarquias terão que ficar por um limite de contratação de empréstimos inferior a 100% dos recursos próprios (legalmente aceites para o efeito).

Poder-se-á, também, dizer que o leasing assume a importância de alargar a capacidade de endividamento da autarquia em mais 25%, no limite da inexistência de dívida de curto prazo em 31 de Dezembro. Quer dizer que, neste caso este elemento de financiamento das autarquias varia também na razão inversa do aumento da dívida de fornecedores.

Passando a nossa análise para a óptica dos activos, isto é dos elementos que contrabalançam a dívida bruta, transformando-a em dívida líquida, verifica-se como aspecto inovador, a inclusão dos créditos da autarquia sobre terceiros, como elemento essencial dos mesmos.

Todavia, a lei nesta matéria adopta o princípio contabilístico da prudência, pois só considera os que são reconhecidos por ambas as partes. Poderá parecer uma questão menor, mas não o é. E não o é porque há créditos sobre terceiros - créditos certos e firmes -, que sustentam despesa pública e custos patrimoniais correspondentes aos investimentos realizados, os quais, embora na óptica económica estejam vencidos, não são, por razões formais e legais (e não substantivas) consideradas receitas liquidadas e não cobradas (isto é, não são contabilisticamente reconhecidas). Contudo, aquando da elaboração do orçamento a previsão das mesmas serviram para na óptica orçamental, serem inscritas no orçamento da receita, e reflectem-se como contrapartida da despesa. Esta é uma das incompatibilidades formais da conformidade dos documentos previsionais com os documentos de

¹⁶ São excepcionados deste limite os empréstimos definidos nos n.ºs 5,6 3 7 do artigo 39.º da Lei n.º 2/2007 de 14 de Janeiro

prestação de contas, a qual no nosso entender pode ser ultrapassada com a exigibilidade do Balanço previsional onde estes créditos deveriam estar reconhecidos. Estão nesta situação as transferências resultantes, por exemplo, dos apoios comunitários. Contudo, terão, mais tarde ou mais cedo, os organismos centrais que gerem as verbas provenientes dos programas de financiamento, adequar o seu sistema contabilístico de registo assumindo, também, como obrigações para com os beneficiários os financiamentos aprovados e devidamente validados.

Assim, actualmente do ponto de vista meramente formal não há possibilidade de conferência de conformidade daqueles montantes em mapas de controlo orçamental. Ter-se-á que proceder a registos complementares (o que já se faz em algumas autarquias). Esta limitação constrange, sem dúvida, o nível de endividamento ao não se considerar estas receitas para efeitos do cálculo do endividamento líquido. O aspecto positivo desta situação será obrigar a autarquia, independentemente de participações ao investimento, ter que obter (seja pela via da poupança corrente, seja pela eficácia da cobrança) meios próprios para sustentar as suas despesas em investimento mesmo que se prevejam receitas provenientes de subsídios.

Simultaneamente, consagra-se a possibilidade de, em sede da Lei do Orçamento de Estado, serem definidos limites máximos ao endividamento municipal diferentes daqueles que se encontram estabelecidos na NLFL. Todavia, como contrapartida, e de acordo com o princípio da solidariedade recíproca, é reforçada a participação dos municípios no Conselho de Coordenação Financeira do Sector Público Administrativo.

2.4.4. Regime geral de taxas na Autarquias Locais

A publicação da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que estabelece o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais insere-se no desenvolvimento do cuidado de actuação identificadas como sendo prioritárias no PEC, no que respeita ao reforço da eficácia e da eficiência da administração na área consultiva e prestacional.

A presente Lei, vem no nosso entender, clarificar as relações jurídico-tributárias geradas da obrigação de pagamento de taxas locais, esclarecendo a incidência objectiva e subjectiva das taxas locais e por isso, pôr um travão à conflituabilidade crescente que se vinha verificando nos últimos anos, entre as autarquias e os particulares, com o correspondente aumento de recurso aos Tribunais.

É de relevar o maior rigor na identificação das utilidades prestadas pelas autarquias ou as actividades dos particulares geradoras de obrigações de pagamento de taxas. Destas releva-se a particular atenção para a introdução na base de incidência objectiva, as *“actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo”*.

Igualmente, e nos termos do artigo 4.º, o princípio da equivalência é expressamente reconhecida, como fundamentação essencial e princípio orientador da fixação do valor das taxas.

Esta condição impõe a obrigatoriedade de os regulamentos que criam taxas conterem uma pormenorizada justificação dos serviços a prestar, dos bens cuja utilização é concedida aos particulares ou dos actos para os quais são necessárias autorizações, bem como a fundamentação económico-financeira dos quantitativos a cobrar, designadamente os custos directos e indirectos, encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos a realizar ou já realizados. Esta exigência é um elemento determinante para o rigoroso controlo da natureza do tributo da taxa, sob pena da nulidade da mesma.

Esta fundamentação confere maior transparência e segurança às relações tributárias decorrentes da agregação dos regulamentos municipais.

Este novo diploma, define também a base de incidência subjectiva das taxas determinando quais os sujeitos passivos da mesma. Assim, e bem, passam a estar sujeitos ao pagamento de taxas locais para além dos particulares, o Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais, fundos e serviços autónomos e entidades que integram o sector empresarial do Estado.

O maior rigor imposto por esta Lei, está ainda expresso na obrigatoriedade de os regulamentos municipais que criem taxas, terem que determinar (sob pena de nulidade), quais os elementos estruturantes, das respectivas taxas (artigo 8.º), designadamente: base de incidência objectiva e subjectiva, o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar, as isenções e sua fundamentação, o modo de pagamento e obviamente a fundamentação económico-financeira.

Estas exigências tanto de proporcionalidade como de justificação dos quantitativos a cobrar e a quem, são determinantes para um controlo rigoroso da natureza da tributação em causa, obrigando assim, as autarquias e munirem-se de instrumentos de gestão que impeçam as constantes impugnações e nulidades das taxas liquidadas. Por outro lado, impedem também a aplicação de taxas por valore discricionários tanto para mais como para menos.

Pretendemos ainda salientar o aumento da transparência, traduzida na obrigatoriedade de os regulamentos conterem regras relativas à liquidação, cobrança e pagamento de taxas.

A transparência é reforçada ainda, com a exigência de publicidade dos regulamentos na página electrónica das autarquias para além da sua disponibilização em papel nos edifícios das sedes e assembleias respectivas.

É ainda de realçar o facto de as autarquias estarem inibidas de negar a prestação de serviços ou emissão de autorizações em razão do não pagamento de taxas, desde que tenha sido deduzida a reclamação ou impugnação e for prestada garantia.

Finalmente deve ser salientado a norma transitória que determina, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2009, a revogação das taxas locais actualmente existentes, ressalvando, contudo, os regulamentos vigentes que estejam conforme o disposto na Lei n.º 53-E/2006.

Assim, a generalidade das autarquias dispõem de menos de 2 anos para aprovar os seus regulamentos ou pelo menos introduzirem alterações, sob pena dos mesmos caducarem.

Resta ainda anotar a alteração radical de prazos estabelecidos com este diploma. A saber:

- a) O prazo de caducidade do direito à liquidação de taxas é, agora, de 4 anos a contar da data em que o facto ocorre;
- b) O prazo para o sujeito passivo deduzir reclamação graciosa é de 30 dias a contas da notificação de liquidação (antes era de 120 dias);
- c) O prazo de produção da presunção de indeferimento tácito de reclamação graciosa é de 60 dias (antes era de 6 meses);
- d) O prazo para deduzir impugnação judicial do indeferimento tácito é de 60 dias (antes era de 90 dias);
- e) O prazo para deduzir impugnação judicial do indeferimento expresso da reclamação passa a 60 dias (antes era de 15 dias).

Em suma, com este regime as autarquias estão munidas de um instrumento importante de financiamento, bem como de regulações de actividade dos

municípios assegurando a prossecução do bem-estar social dos residentes do município.

2.4.5. Regime jurídico do sector empresarial local

Conforme preâmbulo da proposta de lei, a Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, revogando a Lei n.º 58/99, de 18 de Agosto, visa harmonizar o regime jurídico do sector empresarial do local com o disposto no regime do sector empresarial do Estado e com o disposto no Código das Sociedades Comerciais, de modo a torná-lo mais adequado às necessidades actuais do sistema descentralizado da Administração Local e mais eficiente.

Com esta lei regula-se toda a actividade dos municípios sob forma empresarial, incluindo participações em sociedades com entidades privadas, adoptando-se um conceito mais amplo de sector empresarial local, que o disposto na anterior lei, agora revogada.

Na linha dos princípios orientadores da Reforma do Estado, definido no PEC, com este diploma sai reforçado o princípio da transparência ao estabelecer, no artigo 9.º, quer para a criação de empresas locais, quer para a tomada de participações que confirmam influência dominante à autarquia, a obrigatoriedade da realização de um estudo prévio de viabilidade económico-financeira. Neste estudo deverão estar explícitos os ganhos de qualidade e racionalidade acrescentada, decorrente do desenvolvimento da actividade municipal, através de uma entidade empresarial.

Para além das empresas municipais estarem sujeitas às regras gerais de concorrência (artigo 18.º), devem, ainda, adoptar mecanismos de contratação transparente e não discriminatórios (artigo 12.º), assegurando a igualdade de oportunidades aos parceiros privados. O ajuste directo só será admissível em situações excepcionais, devidamente justificadas.

O presente diploma estabelece (artigo 9.º) que para efeitos de atribuição de subsídios ou outras transferências provenientes de entidades participantes no capital das empresas municipais, que seja celebrado um contrato de gestão, no caso da prossecução de finalidades de interesse geral, ou um contrato-programa, se o seu objecto se integrar no âmbito de funções de desenvolvimento local e regional. Estes instrumentos contratuais definem, de forma detalhada, os termos da relação contratual, designadamente o seu objecto, necessidade, finalidade, ganhos de eficiência e eficácia.

Esta Lei estabelece ainda no seu artigo 13.º, como princípio, a proibição de subsídios que não se encontrem expressamente previstas nos contratos supra-mencionados.

Entre os municípios e as empresas do sector empresarial local vigora o sistema de autonomia. Contudo, a função accionista municipal é exercida (artigo 16.º) através da emissão de orientações estratégicas. Estas orientações estratégicas devem reflectir-se nas orientações anuais definidas em Assembleia Geral e nos contratos de gestão.

Finalmente, a Lei salvaguarda o equilíbrio das contas (artigo 31.º) obrigando os accionistas a proceder às transferências bancárias com vista a colmatar resultados que se apresentam negativos.

Em consonância com a NLFL, os empréstimos contraídos pelas empresas relevam para os limites de capacidade de endividamento dos municípios (artigo 32.º).

Por último, anota-se que o diploma consagra a regra da incompatibilidade entre o exercício de funções executivas remuneradas nas autarquias e nas empresas locais e estabelece limites à remuneração dos gestores públicos locais.

2.4.6. Reforço dos poderes de fiscalização do Tribunal de Contas

A nova redacção da Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas, prevista na Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto, reforça os poderes de fiscalização prévia e de fiscalização concomitante do Tribunal de Contas, permitindo-lhe uma intervenção mais eficaz e um maior controlo da sua utilização dos dinheiros públicos.

Os poderes jurisdicionais do Tribunal de Contas passam a incidir, também, sobre todos aqueles que gerem e utilizam dinheiros públicos, independentemente da entidade a que pertencem, seja em sede de responsabilidade financeira reintegratória ou sancionatória. Trata-se de estender os poderes do Tribunal de Contas a todas as situações em que possa ocorrer má gestão ou aplicação indevida de dinheiros públicos.

Outra alteração de relevância refere-se a legitimidade para requerer acções de responsabilidade financeira junto do Tribunal de Contas. Esta legitimidade era da competência exclusiva do Ministério Público. Agora, alarga-se a

outras entidades que também têm perfil institucional para o fazer. Assim, passam a ter esta competência os órgãos de controlo interno, ainda que a título subsidiário, uma vez que o exercício do direito de acção depende de uma decisão de não requerimento de procedimento jurisdicional pelo Ministério Público.

3. ANÁLISE DAS CONTAS DOS MUNICÍPIOS

3.1. Introdução

No âmbito das obrigações do Estado português no seio da União Europeia, foi apresentado à Comunidade Europeia o Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC), o qual vem sendo actualizado anualmente, para um período quinquenal. Neste documento o Governo compromete-se a desenvolver uma estratégia de correcção estrutural do défice, com base num plano de consolidação orçamental, o qual se reflecte também na acção governativa das Administrações Locais e Regionais. Uma destas medidas abrangentes da Administração Local refere-se ao controlo do endividamento, por parte do Governo, primeiro através do Orçamento Rectificativo de 2004 e depois pelas sucessivas Leis dos Orçamentos (2005 e 2006), limitando o recurso ao crédito bancário. Esta limitação traduziu-se na redução para metade dos limites da capacidade de endividamento estabelecido no Decreto-Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, com evidente repercussão no nível das despesas autárquicas, estabelecendo novas regras de cálculo para a capacidade de endividamento.

Pese embora os limites supra-mencionados, os quais obrigariam à redução de utilização de receitas creditícias, o Relatório da Conta Geral do Estado relativo ao ano de 2005, no seu volume I, página 11, refere “*uma significativa deterioração da posição orçamental dos subsectores das Administrações Locais e Regionais*”. Efectivamente o PEC 2006-2010, actualizado em Dezembro de 2006, apresenta no seu Quadro A.2. – Perspectivas Orçamentais das Administrações Pública, na linha correspondente à Administração Local, uma capacidade de financiamento, em 2005, de – 436,9 milhões de Euros, isto é, uma utilização do recurso ao crédito correspondente a – 0,3% do PIB. Ora, as previsões apontadas no PEC 2005-2009 para este ano, davam como perspectiva para a Administração Local uma capacidade de financiamento, embora negativa, de apenas – 0,1% do PIB.

Esta derrapagem da dívida da Administração Local, em 2005, é tanto mais grave quando se verifica que, as contas consolidadas de 2004, apresentaram para o total da Administração Local um saldo global positivo, isto é, uma capacidade de financiamento de + 141 milhões de Euros (excedente), correspondente a + 0,1% do PIB de 2004 (Quadro 2, página 44 do PEC de 2005-2009, actualizado em Dezembro de 2006).

No convencimento que o disposto nas sucessivas Leis do Orçamento de Estado, quanto ao limite do endividamento autárquico é cumprido, o PEC 2006-2010 prevê para 2006 e anos sucessivos, para a Administração Local uma necessidade de endividamento de 0%. Isto é, o total do capital utilizado não pode ser superior ao total das amortizações efectuadas pelo sector da Administração Local.

3.2. Análise Orçamental das Contas

Com este ponto pretende-se evidenciar a situação financeira para a globalidade da Administração Local, resultante da execução económica do ano de 2005 discriminando as diversas componentes, designadamente a receita e despesa relevantes para efeitos de determinação de diferentes saldos, bem como a sua discriminação pela natureza económica corrente e de capital e ainda a apresentação de um conjunto de outros rácios que permitem uma melhor caracterização deste subsector da Administração Pública.

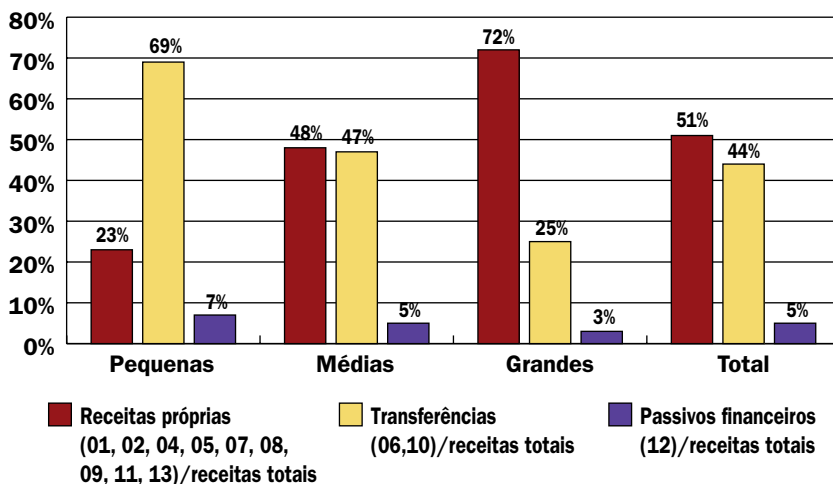
Os valores apresentados nos Quadros subsequentes resultam de uma análise a 307 municípios, representando, em termos percentuais, 99,7% do total dos mesmos (308).

Praticamente a amostra coincide com o total do universo em observação, uma vez que apenas não foram integrados nesta consolidação de informação, os dados relativos ao município da Ribeira Brava da Região Autónoma da Madeira.

3.2.1. Independência financeira

Para se aferir o grau de **independência financeira** das autarquias, têm-se vindo a adoptar, no âmbito deste trabalho, o rácio que relaciona as receitas próprias com as receitas totais. Considera-se que só existirá independência financeira, quando as receitas próprias representam, pelo menos 50% das receitas totais. Considera-se ainda para o presente efeito, que as receitas próprias da autarquia são as receitas totais deduzidas das transferências e dos passivos financeiros.

Gráfico 3.2.1 – Estrutura Financeira



Pela análise do Gráfico 3.2.1 verifica-se que a autonomia financeira é maior nos grandes municípios (em média 72%), situação perfeitamente compreensível considerando a sua capacidade para arrecadarem receitas, nomeadamente, as provenientes dos impostos municipais a que tem direito: Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI); Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT); Imposto Municipal sobre Veículos (IMV). Releva-se ainda o produto das cobranças das derramas lançadas sobre o lucro tributável (sobre o IRC).

No Quadro seguinte (3.2.1), e se considerarmos independência financeira como o rácio entre as receitas próprias e as receitas totais, para os 307 municípios da amostra, pode-se verificar o seguinte:

- A independência financeira dos municípios apresenta uma amplitude entre o máximo de 89,5% (Lisboa) e um mínimo de 2,5% (Corvo e Santa Cruz das Flores);
- Enquanto que no grupo dos grandes municípios se verifica uma independência financeira que vai entre o mínimo de 44,4% e o máximo de 89,5%, no agrupamento dos pequenos municípios constata-se uma amplitude de 2,5% a 66,7%, respectivamente, mínima e máxima;
- Apenas 60 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. Contudo, 3 municípios de grande dimensão apresentam uma independência financeira inferior a 50%. A saber: Barcelos (44%), Santa Maria da Feira (48,3%) Guimarães (48,4%);

- Os restantes 38 municípios que apresentam uma independência financeira superior a 50% distribuem-se do seguinte modo: 32 municípios de média dimensão e 7 municípios de pequena dimensão.

Quadro 3.2.1 – Independência Financeira

	Pequenas	Médias	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	177	106	24	307
Receitas próprias (01,02,04,05,07,08,09,11,13) /receitas totais:				
% Média de todos os municípios	23,5	47,9	72,1	50,9
% Mínima	2,5	8,9	44,4	2,5
% Máxima	66,7	82,3	89,5	89,5
Transferências (06,10) /receitas totais:				
% Média de todos os municípios	69,1	46,9	25,2	44,3
% Mínima	31,1	17,7	10,4	10,4
% Máxima	94,3	91,1	54,6	94,3
Passivos financeiros (12) /receitas totais:				
% Média de todos os municípios	7,4	5,2	2,7	4,8
% Mínima	0,0	0,0	0,0	0,0
% Máxima	35,3	21,0	11	35,3
Nº de municípios com receitas próprias superiores ou iguais a 50% das receitas totais	7	32	21	60
Nº de municípios com receitas próprias inferiores a 20% das receitas totais	105	4	0	109
Nº de municípios que não recorreram a empréstimos em 2005	36	21	6	63

Será ainda de relevar os sete municípios considerados de pequena dimensão, e que apresentam uma independência financeira superior a 50%. São eles: Sines (53%); Alcochete (53%); Vila do Bispo (54%); Nazaré (55%); Valpaços (55%) Óbidos (63%) e Vila Real de Santo António (67%).

A título informativo apresentam-se, no Ranking seguinte (R2) os 25 municípios com maior independência financeira.

**R2 – Municípios que apresentam maior Independência Financeira
(receitas próprias/receitas totais)**

	Município	Dimensão	%
1	Lisboa	Grande	90
2	Sesimbra	Média	82
3	Albufeira	Média	80
4	Oeiras	Grande	80
5	Seixal	Grande	79
6	Porto	Grande	78
7	Lagos	Média	77
8	Loulé	Média	75
9	Maia	Grande	74
10	Mafra	Média	74
11	Lagoa (Algarve)	Média	74
12	Portimão	Média	74
13	Setúbal	Grande	72
14	Palmela	Média	72
15	Loures	Grande	72
16	Vila do Conde	Média	71
17	Almada	Grande	71
18	Montijo	Média	71
19	Braga	Grande	71
20	Aveiro	Média	70
21	Vila Franca de Xira	Grande	70
22	Cascais	Grande	67
23	Vila Real de Santo António	Pequena	67
24	Matosinhos	Grande	67
25	Ílhavo	Média	66

Com apoio do Quadro 3.2.1 e relacionando as receitas resultantes das transferências obtidas pelos municípios, com as receitas próprias, conclui-se que:

- a) É elevado o número de municípios (110) que apresentam uma dependência superior a 80% das receitas provenientes das transferências do Estado. Contudo, nenhum dos grandes municípios se encontra nesta situação e apenas quatro dos municípios de média dimensão mostram este nível de independência financeira (Angra do Heroísmo, Baião, Cinfães e Coruche);
- b) Ainda relativamente à dependência dos municípios em relação às transferências do Estado, verifica-se que esta se situa entre os 10,4% e os 94,3% sendo que, os pequenos municípios têm um grau de dependência médio de 69,1% enquanto que, nos grandes municípios as transferências do Estado representam em média de 25,2% das receitas totais. Nos municípios de média dimensão, 46,9% das suas receitas são provenientes do Orçamento do Estado;

c) As receitas creditícias (passivos financeiros), apresentam uma média nacional de 4,8% em relação às receitas totais sendo o mínimo de 0% e o máximo 35,3%.

Pela informação prestada no Quadro 3.2.1., conclui-se, ainda, que em 2005, 63 dos municípios não recorreram a empréstimos bancários, e que o peso dos passivos financeiros nas receitas totais era maior nos municípios de menor dimensão.

Efectivamente considerando os 24 maiores municípios, o máximo de peso das receitas creditícias em relação às receitas totais quedou-se no máximo pelos 11% e o mínimo pelos 2,7%. São 9 os municípios que apresentam estes mínimos: Setúbal; Barcelos; Funchal; Coimbra; Almada, Matosinhos; Amadora; Vila Franca de Xira e Vila Nova de Famalicão, sendo que 6 autarquias de maior dimensão não utilizaram, sequer, este tipo de receita: Braga; Leiria; Loures; Maia; Oeiras e Seixal.

No Ranking seguinte (R3) apresenta-se a listagem dos 36 municípios que não recorreram a empréstimos bancários.

R3 - Municípios que não recorreram a empréstimos bancários

Município	Dimensão
Aljezur	Pequena
Alvito	
Arraiolos	
Arronches	
Barrancos	
Batalha	
Bombarral	
Calheta (R. A. M.)	
Campo Maior	
Castelo de Paiva	
Figueira de Castelo Rodrigo	
Golegã	
Madalena	
Meda	
Mira	
Mondim de Basto	
Mortágua	
Murtosa	
Óbidos	
Penacova	
Penedono	
Ponte de Sor	
Portel	
Porto Santo	
Proença-a-Nova	
Redondo	
Sabrosa	
Santa Cruz da Graciosa	
Santana	
São Vicente	
Valença	
Viana do Alentejo	
Vidigueira	
Vila Flor	
Vila Franca do Campo	
Vila Nova de Foz Côa	
Abrantes	Média
Águeda	
Anadia	
Aveiro	
Barreiro	
Cinfães	
Elvas	
Ílhavo	
Loulé	
Marinha Grande	
Mealhada	
Mirandela	
Oliveira do Hospital	
Peniche	
Ponte de Lima	
Ribeira Grande	
São João da Madeira	
Sesimbra	
Soure	
Tondela	
Vale de Cambra	
Braga	Grande
Leiria	
Loures	
Maia	
Oeiras	
Seixal	

Estrutura dos fundos municipais provenientes da repartição de recursos públicos

Caberá aqui, apresentar uma breve análise às transferências do Orçamento de Estado para as autarquias.

A repartição dos recursos públicos entre o Estado e os municípios, para além ser um imperativo constitucional, visa atingir os objectivos de equilíbrio financeiro horizontal e vertical das diferentes Administrações Públicas.

Pese embora à data de elaboração deste Anuário, já estar em vigor a Nova Lei das Finanças Locais, Lei n.º 2/2007, de 25 de Janeiro, à qual foi reservado um ponto específico deste Anuário (ponto 2.4), certo é que a actividade dos municípios no ano económico de 2005, foi moldada ainda pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pelo que as subvenções do Estado decorreram da aplicação do disposto naquela Lei, isto é, a participação das autarquias nos Impostos do Estado correspondiam a 30,5% da média aritmética simples da receita proveniente dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), sobre as pessoas colectivas (IRC) e sobre o valor acrescentado (IVA) assim distribuído:

- a) 4,5% como Fundo de Base Municipal (FBM);
 - b) 20,5% como Fundo Geral Municipal (FGM);
 - c) 5,5% como participação no Fundo de Coesão Municipal (FCM).
- O **FBM – Fundo de Base Municipal**¹⁷ – 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;
 - O **FGM – Fundo Geral Municipal** que mantém as características de partilha de rendimento, representa 20,5% das receitas das receitas do IVA, IRC e IRS, cobrado pelo Estado no penúltimo ano e é distribuído em função directa de indicadores municipais referidos no artigo 12.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, com os seguintes pesos: 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 al-

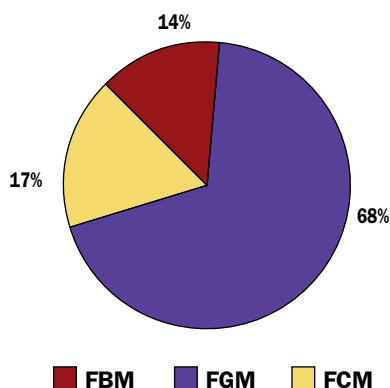
¹⁷ Aditado pela Lei n.º 94/2001, de 20 de Agosto.

timétrica); 5% com base 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** –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 município¹⁸) 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 média¹⁹).

No Gráfico 3.2.2 é apresentado o peso de cada um dos fundos municipais no total destas transferências.

Gráfico 3.2.2 – Peso dos Fundos Municipais



Nos termos ainda da Lei das Finanças Locais em vigor no período em análise, as autarquias poderiam ao abrigo da Cooperação Técnica e Financeira, esta-

¹⁸ 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

¹⁹ 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).

belecer com o Estado, Institutos Públicos e com Fundos Autónomos, contratos-programa e, ou, acordos de cooperação técnica através dos quais poderiam receber subsídios ao investimento ou outros para actividades de interesse público por si realizadas.

De igual modo, podem as autarquias candidatarem-se aos fundos comunitários e por esta via receber transferências quer para o investimento, quer transferências correntes para actividades de carácter imaterial tais como formação dos recursos humanos.

3.2.2. Estrutura das Receitas

Receitas correntes e receitas de capital

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

Quadro 3.2.2 – 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 (3.2.3) apresenta a estrutura das receitas dos municípios portugueses, para os 307 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. Em média, representam 43,1% das receitas, embora para os pequenos municípios essa média passe para 66,9%, nos municípios médios para 45,5% e nos grandes municípios apenas 24,8%;
- 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 (11,2% para os pequenos municípios; 29,4% para os municípios de média dimensão e 50,8% para os grandes municípios);

- Estas duas componentes da receita representaram em 2005, relativamente à receita total, um peso médio global de 75,9%. Face a esta situação e sendo os impostos locais, definidos em sede de Assembleia da República, a sua liquidação e cobrança efectuada pela Administração Central (pese embora a crescente eficiência desta cobrança) bem como o montante total de Impostos do Estado a repartir pelas autarquias, definido em sede de Orçamento de Estado, pouca capacidade de actuação no âmbito da receita, restará para os órgãos da Administração Local. Ficam, apenas, com elasticidade de acção para actuarem ao nível da fixação de taxas e licenças bem como dos preços de venda de bens e serviços correntes. Contudo, esta capacidade de tabelamento de taxas e preços está condicionada ao princípio da equidade e proporcionalidade, exigindo-se justificação e fundamentação jurídico-económico dos quantitativos a cobrar. Assim e finalmente, a capacidade de acção com vista ao aumento das receitas, para além da rentabilidade extraída de maior eficiência de cobrança das mesmas, fica direccionada para uma receita de natureza extraordinária, que será a venda de bens duradouros. Face ao exposto, a consolidação financeira do sector autárquico, ter-se-à que fazer pela óptica da despesa, promovendo-se economia de consumo, rentabilização de recursos e maior eficácia na utilização dos meios. Passará por esta acção de economia e eficiência, uma reestruturação do sector administrativo local com redução do aparelho da própria autarquia como das organizações satélites, por onde se processa a descentralização da Administração Local.

Quadro 3.2.3 – Estrutura das receitas cobradas

	Pequenas	Médias	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	177	106	24	307
Impostos e taxas	11,2%	29,4%	50,8%	32,8%
Rendimentos de propriedade	2,1%	1,9%	1,9%	1,9%
Transferências recebidas do Estado	66,9%	45,5%	24,8%	43,1%
Vendas de bens e serviços	6,9%	10,9%	7,7%	8,8%
Outras receitas correntes	0,9%	0,6%	1,1%	0,9%
Venda de bens duradouros	1,1%	2,8%	7,0%	4,0%
Activos financeiros	0,1%	0,1%	1,2%	0,5%
Passivos financeiros	7,2%	5,0%	2,7%	4,7%
Outras receitas de capital	0,2%	0,6%	1,3%	0,8%
Reposições não abatidas aos pagamentos	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
Saldo da gerência anterior	3,2%	3,1%	1,3%	2,4%

- A venda de bens e serviços, incluindo bens duradouros, ao representar em média 12,8% da receita total, assume um papel importante na formatação das condições para uma maior independência financeira, nomeadamente nos grandes municípios, em que o peso global foi de 14,7% da receita total. Confrontando esta receita com os empréstimos (cujo peso médio foi de 4,7%), verifica-se que estes apresentam um peso manifestamente inferior, para a média dos municípios. Contudo, nos pequenos municípios, os passivos financeiros (7,2% em média), representam, em média, uma receita superior à proveniente da venda de bens e serviços. De igual modo o peso da receita de bens e serviços correntes é superior, nos municípios de média dimensão, à dos municípios de grande dimensão. Em contrapartida a venda de bens duradouros é manifestamente inferior;
- O Ranking seguinte (R4) apresenta os 25 municípios com maior peso de receitas provenientes de impostos. Tratam-se de municípios relativamente aos quais se tem verificado nos últimos anos, um elevado crescimento imobiliário, com reflexos no aumento do IMI e IMT:

R4 – Municípios com maior peso de receitas provenientes de impostos

	Município	Dimensão	%
1	Portimão	Média	65
2	Oeiras	Grande	63
3	Sintra	Grande	63
4	Matosinhos	Grande	62
5	Loures	Grande	60
6	Cascais	Grande	59
7	Palmela	Média	58
8	Seixal	Grande	57
9	Vila Franca de Xira	Grande	56
10	Setúbal	Grande	55
11	Lisboa	Grande	55
12	Loulé	Média	55
13	Odivelas	Grande	55
14	Leiria	Grande	53
15	Montijo	Média	52
16	Maia	Grande	51
17	Almada	Grande	50
18	Sesimbra	Média	50
19	Tavira	Média	49
20	Porto	Grande	49
21	Aveiro	Média	48
22	Alenquer	Média	47
23	Vila Nova de Gaia	Grande	46
24	Nazaré	Pequena	46
25	Barreiro	Média	45

- O Ranking seguinte (R5) apresenta os 25 municípios com maior peso de receitas provenientes da venda de bens e serviços. Uma das razões para este peso ser relevante na receita, é o facto de nenhuma destas autarquias terem autonomizado, serviços municipais de águas e saneamento. A venda destes serviços é uma das principais fontes de receita do município. Ora, como não se está a proceder à análise das contas consolidadas, os municípios que têm serviços municipalizados autónomos, apresentam menor peso destas receitas. Assim, este indicador da estrutura da receita, não será o mais fiável para se avaliar o grau de independência financeira do município:

R5 – Municípios com maior peso de receitas provenientes da venda de bens e serviços

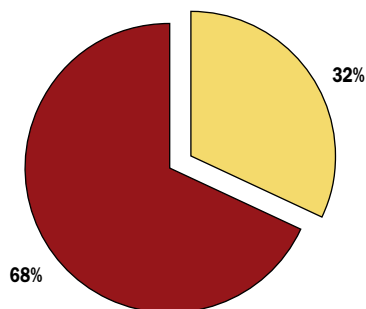
	Município	Dimensão	%
1	Póvoa de Varzim	Média	29
2	Marinha Grande	Média	27
3	Funchal	Grande	25
4	Bombarral	Pequena	25
5	Vila Real de Santo António	Pequena	23
6	Ílhavo	Média	23
7	Sesimbra	Média	23
8	Covilhã	Média	22
9	Évora	Média	22
10	São João da Madeira	Média	22
11	Mealhada	Média	21
12	Cartaxo	Média	21
13	Vila do Conde	Média	20
14	Lourinhã	Média	20
15	Seixal	Grande	20
16	Albufeira	Média	20
17	Barreiro	Média	18
18	Lagoa (Algarve)	Média	18
19	Porto de Mós	Média	17
20	Praia da Vitória	Média	17
21	Lamego	Média	17
22	Condeixa-a-Nova	Pequena	16
23	Mafra	Média	16
24	Lagos	Média	16
25	Torres Novas	Média	15

- O Ranking seguinte (R6) apresenta os 25 municípios com maior peso de receitas provenientes da venda de bens de investimento. Este peso considerado excessivo na estrutura da receita de 2005, advém do facto dos municípios, devido à contenção imposta pelo Orçamento de Estado à assumpção de empréstimos, terem necessidade de obter receitas extraordinárias para fazerem face aos seus encargos. Esta receita extraordinária resulta da venda de investimentos: terrenos e edifícios. Julgamos ser uma tendência que se irá manter por algum tempo.

R6 – Municípios com maior peso de receitas provenientes da venda de bens de investimento

	Município	Dimensão	%
1	Oliveira do Hospital	Média	35
2	Lisboa	Grande	22
3	Vendas Novas	Pequena	19
4	Oliveira do Bairro	Média	15
5	Celorico de Basto	Média	15
6	Beja	Média	14
7	Albufeira	Média	13
8	Condeixa-a-Nova	Pequena	13
9	Rio Maior	Média	11
10	Montijo	Média	10
11	Aveiro	Média	9
12	Vila Viçosa	Pequena	9
13	Covilhã	Média	8
14	Óbidos	Pequena	8
15	Vila do Conde	Média	8
16	Murtosa	Pequena	8
17	Oeiras	Grande	7
18	Silves	Média	7
19	Olhão	Média	7
20	Albergaria-a-Velha	Média	7
21	Santa Comba Dão	Pequena	6
22	São João da Madeira	Média	6
23	Miranda do Douro	Pequena	6
24	Coimbra	Grande	6
25	Portalegre	Média	5

Como se pode verificar pela análise do Gráfico 3.2.3, comparando o total das receitas correntes e receitas de capital, verifica-se que as receitas correntes representam cerca de 2/3 das receitas totais, pelas razões já apresentadas (maior peso das receitas provenientes de impostos e das transferências do Estado).

Gráfico 3.2.3 - Estrutura das Receitas

■ Total de receitas correntes ■ Total de receitas de capital

Receitas liquidadas e receitas cobradas:

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

- a) Liquidação (momento do direito a cobrar ou a receber);
- b) Cobrança da receita.

O **grau de execução da receita** relaciona os montantes das cobranças com a receita prevista no orçamento corrigido.

Da análise dos Quadros subseqüentes (3.2.8 e 3.2.9) relevam-se os seguintes factos:

- A previsão orçamental da receita resultante da consolidação dos orçamentos da amostra considerada (307 municípios) é de 11.506.576.713 €. No entanto, apenas se liquidaram 7.418.155.415 €, e cobraram 7.305.692.804 € isto é, 63,5% do previsto. Embora o grau de execução associado às receitas liquidadas seja ligeiramente superior, continua a apresentar-se manifestamente insatisfatório ao situar-se ao nível dos 64,5%. Anota-se, contudo, que acresce ao valor das liquidações do ano, o montante das liquidações efectuadas nos anos anteriores, ainda por cobrar. Na presente situação, o global das liquidações transitadas de anos anteriores para o início de 2005 foi de 353.648.337 €;
- A fraca realização da receita ao nível das cobranças é a razão fundamental do desequilíbrio orçamental *ex post* e a causa do crescimento da dívida de curto prazo, na componente da dívida a fornecedores. O Orçamento da Despesa é indexado ao Orçamento Previsto e Corrigido da Receita, permitindo que os decisores autárquicos assumam despesas até ao total daquele orçamento sem que as mesmas sejam aferidas às receitas efectivamente liquidadas. Por estas razões, e no âmbito do cumprimento das metas do PEC, foi redefinido o conceito de endividamento líquido na NLFL passando a ser expressamente proibido as autarquias, a partir de 2007, procederem à consolidação da dívida de curto prazo. Isto é, está-lhes vedado a possibilidade de negociarem com os fornecedores prazos de pagamento de facturas que diferindo-as no tempo, as transformam em encargos de médio e longo prazo, impedindo aquelas de aceitarem *factoring* a mais de 12 meses.

O Quadro 3.2.4, apresenta o total das receitas liquidadas e cobradas pelos diferentes capítulos do classificador económico. Pode-se verificar que não é relevante o valor das receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas

(apenas 6% a nível geral, sendo 2 % nos municípios de pequena dimensão, 3,2% nos municípios de média dimensão e 11,1% nos municípios de grande dimensão). Contudo, na nossa opinião, tal não significa eficiência nas cobranças por parte dos municípios, pois que, apesar do POCAL distinguir claramente os momentos de liquidação e cobrança, a verdade é que alguns municípios (15% dos pequenos municípios, 6% dos médios e 8% dos grandes), apenas registam a liquidação no momento da cobrança. Por outro lado, sendo as receitas mais representativas dos municípios as resultantes dos impostos municipais (os quais são liquidadas e cobradas pela Direcção Geral de Finanças) a falta de informação antecipada destes dados leva a que ambos os registos só se efectuem no momento do recebimento. De igual modo, as transferências do Orçamento de Estado apenas são registadas no momento do recebimento, não havendo todavia indícios de atrasos de pagamento por parte do Estado, desta subvenção. Assim, fica uma pequena parcela de receita que será susceptível de ser controlada por via das liquidações, sendo ela a proveniente da venda de bens e serviços e liquidações de taxas.

Quadro 3.2.4 – Liquidações e Cobranças

Unidade: Euros

Receitas	Liquidações	Cobranças
01 – Impostos directos	1.997.723.216	1.967.861.952
02 – Impostos indirectos	196.255.690	185.710.722
04 – Taxas, multas e outras penalidades	269.129.892	243.798.334
05 – Rendimentos de propriedade	147.277.774	141.678.821
06 – Transferências correntes	1.596.544.594	1.596.064.573
07 – Venda de bens e serviços	655.474.731	641.910.094
08 – Outras receitas correntes	66.299.474	62.407.045
09 – Venda de bens de investimento	297.742.686	289.538.587
10 – Transferências de capital	1.574.291.739	1.555.426.280
11 – Activos Financeiros	38.734.449	37.434.095
12 – Passivos Financeiros	337.753.540	342.979.891
13 – Outras Receitas de capital	56.442.671	56.626.247
15 – Reposições não abatidas aos pagamentos	5.904.207	5.675.411
16 – Saldo da Gerência anterior	178.580.752	178.580.752
Sub-Total	7.418.155.415	7.305.692.804
Receitas por cobrar de anos anteriores	353.648.337	
Total	7.771.803.752	

Da leitura do Quadro anterior (3.2.4), podemos ainda aferir que há situações em que por via da cobrança de liquidações de anos anteriores, o valor recebido por capítulo económico pode ser superior ao valor das liquidações do ano.

- O Quadro seguinte (3.2.5) resume o valor consolidado relativo aos três momentos da receita referidos anteriormente (orçamentada, liquidada e cobrada), de todos os municípios considerados na presente amostra (307). Face ao valor apurado verifica-se que, em média, cada habitante contribuiu para a despesa autárquica com 691 €.

Quadro 3.2.5

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

Receitas	Total	%	Por habitante (10.569.592 Habitantes)
Receitas previstas (a)	11.506.576.713 €		
Receitas liquidadas (b)	7.418.155.415 €	64,5**%	
Receitas por cobrar no início do ano (c)	353.648.337 €		
Receitas cobradas (d)	7.305.692.804 €	63,5%	691 €
Receitas por cobrar (e) = (b+c-d)	466.110.947 €	6,0**%	
Grau de execução da receita (f) = (d-c)/a	60,42%		

* (b)/(a)

** (e)/(b+c)

No Quadro seguinte (3.2.6) apresenta-se a estrutura da receita cobrada, por natureza económica, no universo considerado.

Confirma-se o que já se referiu anteriormente quanto ao peso das diferentes componentes da receita, sendo que para a globalidade do sector da administração autárquica municipal, a receita mais representativa (com o peso de 43,1%, no total das receitas) é a resultante da repartição dos recursos públicos entre Estado e as autarquias locais, traduzido nas transferências financeiras, provenientes do Orçamento de Estado. Logo a seguir e representando 32,8% da receita global temos o produto da cobrança dos impostos e taxas municipais, incluindo a cobrança de derramas lançadas sobre o lucro tributável.

A venda de bens e serviços, com o peso de 8,8%, é ainda para a totalidade das receitas próprias do município, uma receita com alguma relevância. Ano-

ta-se que esta receita (641,9 milhões de euros) é manifestamente superior ao total das receitas creditícias pela utilização de empréstimos (343 milhões de euros, 4,7% da receita total). Esta comparação permite desmistificar a ideia do excesso de utilização do recurso ao crédito pelos municípios, pese embora o que já foi referido sobre o esforço nacional exigido a toda a administração pública com vista ao cumprimento das metas para a estabilização do défice das contas públicas, e o contributo incontornável exigido à administração local.

Embora a dívida global das autarquias se tenha deteriorado em 2005, de acordo com o relatório, actualizado em Dezembro de 2006 do PEC para 2006-2010, por via das dívidas a fornecedores e pela utilização de outros instrumentos financeiros em alternativa aos empréstimos bancários, **o total dos passivos financeiros diminuíram estruturalmente passando de um peso de 6,1%, (392,7 milhões de Euros em 2004, e considerando apenas os municípios de Portugal continental), para uma representatividade de 4,7% (343 milhões de Euros)** considerando-se a totalidade da actual amostra que apenas exclui um município de pequena dimensão. No entanto, como veremos na análise da despesa, o recurso ao crédito foi superior às amortizações das dívidas à banca (ver Quadro 3.2.3).

Será ainda de referir o aumento do recurso a receitas extraordinárias provenientes da venda de bens duradouros, receita esta que passou de um peso de 2,6% para um peso de 4%, traduzido, em termos absolutos, respectivamente em 166,4 milhões de Euros e 289,6 milhões de Euros.

Finalmente, a estrutura da receita apresentada, pese embora as variações supra referidas, **reafirma a necessidade de se reforçar a percentagem de recursos públicos a repartir entre Estado e municípios**, residindo nesta opção o reforço da autonomia financeira local e a promoção da coesão territorial, em consonância com o princípio da solidariedade recíproca entre as diferentes formas de administrações públicas. Será ainda, uma forma de tornar os municípios menos dependentes das receitas oriundas da construção civil. Entendemos que o princípio da promoção da sustentabilidade local só assim poderá ser assegurado, e que a nova Lei das Finanças Locais ao considerar o Fundo Social Municipal (FSM), poderá promover uma discriminação positiva e uma efectiva igualdade de oportunidades desde que, o valor a transferir corresponda ao custo real das despesas específicas, das competências a delegar nas Autarquias.

Quadro 3.2.6 - Estrutura das receitas cobradas

Unidade: euros

Receitas	Total	%	Por habitante (10.569.592 Habitantes)
Impostos e taxas	2.397.371.008	32,8	227
Rendimentos de propriedade	141.678.821	1,9	13
Transferências recebidas do Estado	3.151.490.854	43,1	298
Vendas de bens e serviços	641.910.094	8,8	61
Outras receitas correntes	62.407.045	0,9	6
Venda de bens duradouros	289.538.587	4,0	27
Activos financeiros	37.434.095	0,5	4
Passivos financeiros	342.979.891	4,7	32
Outras receitas de capital	56.626.247	0,8	5
	7.121.436.642	97,5	674

Quadro 3.2.7 - Estrutura da receita cobrada por natureza económica

Unidade: euros

Receitas	Total	%	Por habitante (10.569.592 Habitantes)
Receitas correntes cobradas	4.839.431.542	66,2	458
Receitas de capital cobradas	2.282.005.100	31,2	216
Reposições não abatidas aos pagamentos	5.675.411	0,1	1
Saldo da gerência anterior	178.580.752	2,4	17
Total de receitas cobradas + saldo inicial	7.305.692.804		691

Relativamente a duas outras despesas residuais: reposições não abatidas aos pagamentos e saldos da gerência anterior, refere-se o seguinte:

- As reposições não abatidas aos pagamentos são receitas que provêm da restituição à administração de valores pagos indevidamente ou por excesso ou pela natureza. A reposição de verbas à administração pode ser efectuada pela compensação de pagamentos subsequentes, dentro do mesmo ano económico. Quando isso não acontecer, é feita em anos económicos subsequentes àquele em que o pagamento indevido ocorreu. Neste caso a mesma é efectuada através de um fluxo monetário real e não por compensação (dedução) de outros eventuais pagamentos da administração. É por isso uma receita real do ano económico em que ocorre a reposição;
- O saldo de gerência anterior corresponde às disponibilidades de tesouraria que não foram utilizadas em pagamentos, a maior parte das vezes por

falta de tempo para o processamento dentro do mesmo ano económico. Tal situação deve-se ao facto de um volume significativo de receita da autarquia ser recepcionada, por esta, nos últimos dias de Dezembro. Assim, este saldo, é um saldo contabilístico, mas não é um saldo financeiro propriamente dito. E não é porque as dívidas de curto prazo que transitam de ano, na generalidade das situações, absorvem o tal saldo de gerência (saldo de caixa).

Receitas efectivas

As receitas correntes e as receitas de capital com a exclusão das resultantes de activos e passivos financeiros, constituem as **receitas efectivas**. São receitas que não dão origem a compromissos futuros, como as que provêm do recurso ao crédito (passivos financeiros) ou que não estão associadas a receitas de reembolsos de empréstimos concedidos.

(1) Receita Corrente cobrada(a).....	5.023.687.705 €
(2) Receita de Capital cobrada	2.282.005.100 €
(3) Activos Financeiros.....	37.437.095 €
(4) Passivos Financeiros	342. 979.891 €
(5) Receita global ou Efectiva (1+2-3-4)	2.404.971.400 €

(a) inclui reposições não abatidas nos pagamentos e o saldo de gerência anterior, conforme conceito da SEC (95)

De igual modo, as despesas correntes e de capital são **despesas efectivas**, quando não incluem as despesas com activos e passivos financeiros. Assim, exclui-se destas as amortizações de capital (passivos financeiros) e a compra de títulos (activos financeiros).

O saldo global ou efectivo da administração local, será a diferença entre as receitas efectivas e as despesas efectivas.

Caso este saldo seja positivo, então haverá **superavit** e estaremos perante uma situação de existência de capacidade de auto financiamento. Caso seja negativo haverá um **défi ce** e uma necessidade de financiamento (ver Quadro 3.2.5).

Quando à despesa efectiva se deduzem os juros, obtém-se a **despesa primária**. Quando o cálculo do saldo global é efectuado com a despesa primária então obteremos o **saldo primário** (ver Quadro 3.2.5).

3.2.3. Estrutura das Despesas

A taxonomia das despesas públicas para todo o sector da Administração está definida no classificador económico das despesas (Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro). Este documento representa um enorme contributo para a transparência da informação, pois uniformiza para todos os sectores da Administração Pública a classificação das despesas públicas, permitindo uma leitura transversal das mesmas e facilitando o processo de consolidação das contas, tanto de carácter horizontal como vertical.

As despesas são agrupadas pela sua natureza económica em despesas correntes e despesas de capital. Cada um destes grupos é constituído por um conjunto de capítulos de agregados económicos com a denominação apresentada no Quadro seguinte (3.2.8):

Quadro 3.2.8 – 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 3.2.9, apresenta a estrutura global das despesas dos municípios portugueses considerados na presente amostra.

Quadro 3.2.9 – Estrutura das despesas pagas

	Pequenas	Médias	Grandes	Total
nº de municípios existentes	178	106	24	308
nº de municípios analisados	177	106	24	307
Despesas com pessoal	28,4%	26,6%	30,1%	28,3%
Aquisição de bens e serviços	18,5%	20,1%	18,2%	19,0%
Juros e outros encargos	1,3%	1,4%	1,7%	1,5%
Transferências correntes	4,6%	5,8%	6,9%	6,0%
Subsídios	0,8%	0,7%	2,6%	1,4%
Outras despesas correntes	0,9%	1,5%	1,4%	1,3%
Aquisição de bens de capital	36,4%	33,5%	24,5%	30,9%
Transferências de capital	4,2%	5,4%	7,5%	5,9%
Activos financeiros	0,3%	0,8%	1,6%	1,0%
Passivos financeiros	4,3%	4,1%	4,8%	4,4%
Outras despesas de capital	0,2%	0,1%	0,6%	0,3%

Da observação do Quadro anterior (3.2.9), salientam-se os seguintes aspectos:

- Para a média do conjunto das autarquias da amostra, a despesa mais representativa foi a despesa de investimento (aquisição de bens de capital), com o peso de 31%. Contudo, ao proceder-se à análise por grupos de municípios, verifica-se que nos grandes municípios, em média, o maior peso da despesa se localiza nas despesas com pessoal, as quais representam 30,1% da despesa total;
- Efectivamente, as despesas de investimento no grupo dos grandes municípios representam apenas 24,5% da despesa total. Este menor peso na despesa total, não significa que os grandes municípios invistam menos que os médios e pequenos municípios, antes está associado ao facto de os investimentos terem sido transferidos para empresas municipais, e por isso a despesa inerente a estas actividades aparecer registada em transferências de capital. Esta será uma das razões porque as transferências de capital nos grandes municípios tenham um peso superior (7,5%) ao peso homólogo nos municípios médios (5,4%). A esta situação corresponde, na despesa corrente, a rubrica de “subsídios” a qual, sintomaticamente, tem maior peso nos municípios de grandes dimensões (2,6%);
- Será ainda de se anotar que nos municípios de pequena e média dimensão, as transferências correntes têm maior peso que as transferências de capital, representando em qualquer dos casos um valor superior aos passivos financeiros. Tal situação leva-nos a concluir que as autarquias têm uma razoável “bolsa” de encargos (transferências correntes) sobre os quais podem actuar numa óptica da redução da despesa;
- Relativamente à despesa com pessoal, verificou-se que a mesma, em média, representa 28,3% da despesa total, sendo proporcionalmente maior nos municípios de maior dimensão (30,1%). Será de anotar que o peso desta despesa desceu de 2004 (29%) para 2005 cerca de 0,9 p.p.. O facto desta despesa, ao invés da tendência geral destes encargos no global da Administração Pública, ter decrescido de peso estrutural será um bom indicador relativamente ao controlo da despesa corrente;
- Contudo, a presente análise, não invalida o reconhecimento de que, a estrutura administrativa dos grandes municípios é tradicionalmente muito pesada, originando elevados encargos e tornando este agregado de despesa invariável e quase amovível. Assim, face a esta constatação, será de se iniciar com a Administração Local um programa semelhante ao Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE), com

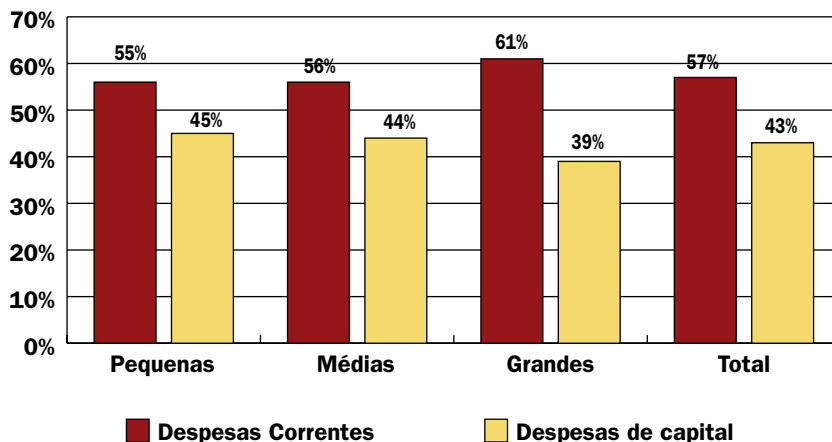
vista à modernização e racionalização dos serviços da Administração Local, com ganhos de eficiência e redução de despesas;

- Prosseguindo a análise do quadro da estrutura da despesa, verifica-se que a aquisição de bens e serviços é um agregado de despesa com um peso relevante, em média com o peso de 19%, sendo manifestamente superior nos municípios de média dimensão. Os grandes municípios apresentam um menor peso relativo destas despesas, podendo esta situação estar associada a ganhos de eficiência devido à melhor capacidade negocial face ao volume de aquisições e também ao facto de serem estes municípios os mais sensíveis à implementação de sistemas de compras centralizadas;
- Anota-se que para a média, como para cada agrupamento de municípios, as despesas de pessoal e as aquisições de bens e serviços, representam no seu conjunto, aproximadamente 50% das despesas totais. Esta situação leva-nos a concluir que a médio prazo a Administração Local terá de actuar sobre estas duas componentes da despesa, porque de outra forma terá dificuldades em implementar um programa de redução de custos que não impliquem desinvestimento;
- Os passivos financeiros (amortizações de empréstimos) são também uma despesa relevante, representando um peso médio de 4,4%. São os municípios de grande dimensão que mais encargos têm neste capítulo (4,8%). **Continua a notar-se que no ano de 2005 o total das amortizações de dívida (298 milhões de Euros) foi inferior ao total de empréstimos utilizados (343 milhões de Euros). Assim, não foi cumprido o estabelecido no Orçamento de Estado para 2005, o qual previa que a variação do stock de capital em dívida, para o global do sector da Administração Autárquica, fosse nula.**

Numa análise comparativa do total das despesas correntes e despesas de capital, verifica-se que as despesas correntes representam cerca de 57,2% das despesas totais sendo que nos municípios de grande dimensão o peso das despesas correntes em relação às despesas totais é manifestamente superior (60,7%).

Anota-se, contudo, que embora a presente amostra inclua um maior número de municípios (307, enquanto que em 2004 apenas se consideraram 289 municípios), o peso das despesas correntes diminuiu em 4 p.p., de 2004 (60%) para 2005 (57%). Tal facto pode-nos levar a concluir por uma mais eficaz gestão municipal com níveis de eficiência superiores aos do ano anterior.

Gráfico 3.2.4 - Estrutura das despesas



Despesas comprometidas e despesas pagas

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

- Orçamento corrigido (orçamento inicial da despesa com modificações resultantes de alterações e, ou revisões orçamentais);
- 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 da amostra (307) foi de 11.456.175.546 €, tendo sido pago 7.187.683.168 €, ou seja, apenas 63% do orçamento previsto. Anota-se que o grau de execução referenciado às despesas pagas, melhorou de 2004 (59%) para 2005 (63%) em 4 p. p.;
- O Quadro seguinte (3.2.10) apresenta o total das despesas comprometidas a pagar no exercício e as efectivamente pagas (incluindo pagamentos de compromissos de exercícios anteriores) Pode-se verificar que é relevante o valor dos compromissos por pagar em relação aos compromissos assumidos no exercício (28,5%), sendo mais elevado

este rácio nas dívidas relativas a transferências de capital e a aquisição de bens de capital. É preocupante a conclusão quando se associa o total destes compromissos por pagar, ao valor global dos créditos das autarquias sobre terceiros (dívidas a receber) e às disponibilidades existentes em bancos e caixa, no total de 1 218 milhões de Euros. Comparando valores, verifica-se que representam mais do dobro dos activos detidos pelos municípios. Isto é: **à data de 31 de Dezembro de 2005, o sector autárquico dispunha de meios financeiros para pagar menos de metade da sua dívida a terceiros**. A diferença, cerca de 1,5 milhões de Euros, representaria necessidades de financiamento suplementar;

- Ressalva-se, contudo, o facto de os compromissos por pagar cuja informação é fornecida pelos mapas de execução orçamental, poderem não reflectir o real valor dos encargos em dívida. De acordo com o ponto 26.1 do POCAL, com o encerramento das contas dever-se-ia fazer transitar os compromissos assumidos no ano e que não se concretizaram, para “Compromissos – exercícios futuros”. Acontece que nem sempre esta operação é realizada, o que implica aparecer no mapa de execução da despesa, um volume de compromissos eventualmente superior ao real. Quer isto dizer, que na impossibilidade de se testar a realização desta operação por parte dos municípios objecto desta análise, o montante apresentado de compromissos por pagar, será aceite, por nós, como o máximo do valor em dívida. Contudo, a sua confrontação com o passivo de curto prazo, em sede de análise do Balanço, onde deverão constar os valores **realmente** em dívida a terceiros, permitirá concluir sobre a materialidade e fiabilidade desta informação. Face à natureza informativa do Balanço, no passivo do mesmo, constarão ainda montantes que não representam dívida orçamental, mas sim valores de terceiros à guarda dos municípios. São o caso das garantias de clientes ou fornecedores, cauções e os impostos retidos a favor do Estado. Assim, a verificação de conformidade supramencionada exigirá, ainda, informação adicional sobre quais os montantes englobados no valor do saldo, que são relativos a operações de tesouraria reflectidos no Balanço;
- Releva-se o facto de constar em compromissos por pagar juros e passivos financeiros. É uma situação atípica, pois a Administração Pública não deveria ter dívidas desta natureza. A lógica da construção e execução orçamental obriga a considerar prioritárias as chamadas despesas obrigatórias. O pagamento de juros e as amortizações de capital incluem-se neste lote de encargos. Assim levará a estar no lote das prioridades de processamento das despesas;

- Finalmente, verifica-se em sede de Balanço (Quadro 3.3.2) um elemento denominado “dívidas a médio e longo prazo – outros”, no valor de 375 milhões de Euros. Ora este valor representa, fundamentalmente, dívidas negociadas com fornecedores, cujos prazos de pagamento se estendem por um período superior a 12 meses, sendo que desta rubrica fazem parte encargos com *leasing* financeiros no total de 37,4 milhões de Euros. Assim, à dívida de curto prazo do Balanço (2 197 milhões de Euros) haverá que adicionar 337,6 milhões de Euros de dívidas a fornecedores, consolidada a médio prazo, totalizando 2 534,8 milhões de Euros. Face ao exposto anteriormente sobre a omissão de operações de final de ano relativamente à componente orçamental, é nosso entender identificar a dívida global a terceiros, do sector autárquico, excluindo empréstimos bancários, em 2 534,8 milhões de Euros. No nosso entender, a fonte de informação mais fiável sobre este indicador será o Balanço.

Quadro 3.2.10 – Estrutura dos compromissos e pagamentos

Unidade: euros

Despesas	Compromissos a pagar no exercício	Pagamentos No exercício	Compromissos por pagar no final de 2005	Peso
01 – Despesas com pessoal	1.985.413.792	1.950.049.626	35.364.166	1,3%
02 – Aquisição de bens e serviços	1.803.755.316	1.308.451.158	495.304.158	18,0%
03 – Juros e outros encargos	112.194.375	101.790.279	10.404.095	0,4%
04 – Transferências correntes	451.382.695	410.504.081	40.878.613	1,5%
05 – Subsídios	115.779.843	99.167.499	16.612.344	0,6%
06 – Outras despesas correntes	101.924.100	91.983.302	9.940.798	0,4%
07 – Aquisição de bens de capital	4.157.581.529	2.128.215.554	2.029.365.975	73,9%
08 – Transferências de capital	501.618.799	408.787.637	92.831.162	3,4%
09 – Activos financeiros	75.166.946	68.593.167	6.573.779	0,2%
10 – Passivos financeiros	307.340.229	303.787.786	3.552.443	0,1%
11 – Outras despesas de capital	28.658.825	23.008.814	5.650.011	0,2%
Total	9.640.816.448	6.894.338.902	2.746.477.546	100,0%

- O Quadro seguinte (3.2.11) apresenta o total das despesas previstas, comprometidas e pagas no exercício, de todos os municípios da amostra considerada. Pode verificar-se que os **municípios gastaram em média 912 € por habitante tendo apenas pago, em média, de 680 € por habitante**. Os compromissos a pagar em exercícios futuros, assumidos no presente exercício, situam-se nos 420 € por habitante.

Quadro 3.2.11 – Orçamento e execução das despesas de todos os municípios

Unidade: euros

Despesas	Total	%	Por habitante (10.569.592 habitantes)
Despesas previstas (a)	11.456.175.546		1.084
Compromissos do exercício (b)	9.646.918.086	84,2*	912
Despesas pagas do exercício (c)	6.894.338.902	74,6**	680
Despesas pagas do exercício anterior (d)	293.344.266		
Compromissos do exercício por pagar (e)	2.746.477.546	28,5***	260
Compromissos a pagar em exercícios futuros (f)	1.687.848.415		160
Total de compromissos a pagar em exercícios futuros (g)	4.106.842.130		420
Grau de execução da despesa paga (h)		62,7****	

• * (b)/(a); ** ((c)+(d))/(b); *** (e)/(b); **** ((c)+(d))/(a)

- O Quadro 3.2.12, mostra em valores absolutos a estrutura das despesas pagas em 2005 para o total da presente amostra de municípios (307). Da análise do mesmo conclui-se, em complemento ao já apresentado que:
 - a) O maior agregado de despesa com o peso de 30,9% é sem dúvida o Investimento (aquisições de bens de capital). Anota-se que este peso cresceu de 2004 para 2005 cerca de 1,5 p.p.;
 - b) O segundo agregado com maior peso global, são as despesas com pessoal, que representam 28,3% da estrutura da despesa paga. Isto é, menos 0,7 p.p. que em 2004;
 - c) As aquisições de bens e serviços é o terceiro nesta hierarquia de importância relativa no total da despesa paga, com um peso de 19%, diminuindo 0,1 p.p. em relação ao ano anterior;
 - d) As transferências e subsídios representam 13,3% da despesa paga. Embora seja um encargo elevado, relativamente a 2004 diminuiu de peso relativo em 0,5 p.p.;
 - e) Os encargos de dívida representam, no seu conjunto, cerca de 5,9% da despesa paga. Isto é, apenas 30% das despesas com transferências e subsídios. Será fácil concluir que grande parte do controlo da despesa deverá passar pelo controlo deste último agregado.

Quadro 3.2.12 – Estrutura das despesas pagas

Unidade: euros

Despesas	Total	%	Por habitante (10.569.592 habitantes)
Despesas com pessoal	1.950.049.626	28,3	184
Aquisição de bens e serviços	1.308.451.158	19,0	124
Juros e outros encargos	101.790.279	1,5	10
Transferências e subsídios	918.459.217	13,3	87
Outras despesas correntes	91.983.302	1,3	9
Aquisição de bens de capital	2.128.215.554	30,9	201
Activos financeiros	68.593.167	1,0	6
Passivos financeiros	303.787.786	4,4	29
Outras despesas de capital	23.008.814	0,3	2
Total	6.894.338.902	100	652

Quadro 3.2.13 – Variação do peso das despesas mais relevantes

	Pequenas	Médias	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	177	106	24	307
Despesas com o pessoal / despesa total				
% Média de todos os municípios	28,4	26,6	30,1	28,3
% Mínima	10,6	12,4	17,7	10,6
% Máxima	57,9	45,7	43,2	57,9
Aquisição de bens e serviços / despesa total				
% Média de todos os municípios	18,5	20,1	18,2	19,0
% Mínima	8,5	9,5	6,9	6,9
% Máxima	32,1	31,3	27,6	32,1
Transferências correntes / despesa total				
% Média de todos os municípios	4,6	5,8	6,9	6,0
% Mínima	0,0	0,1	0,3	0,0
% Máxima	12,8	14,5	12,9	14,5
Aquisição de bens de capital / despesa total				
% Média de todos os municípios	4,2	5,4	7,5	5,9
% Mínima	0,0	0,2	0,5	0,0
% Máxima	19,1	20,7	18,9	20,7
Transferências de capital / despesa total				
% Média de todos os municípios	36,4	33,5	24,5	30,9
% Mínima	2,6	10,2	8,0	2,6
% Máxima	68,1	62,4	42,5	68,1
Despesa com pessoal / despesa total > 40%	20	8	3	31
Despesa com pessoal / despesa total > 50%	3	0	0	3

- Complementando a informação apresenta-se um Quadro 3.2.13, com as variações mínimas e máximas do peso estrutural das despesas mais elevadas, e conjugando com o Quadro 3.2.12, relevam-se os seguintes factos:
 - a) Há 3 municípios (Vila do Rei, Sardoal e Ourique) que apresentam uma despesa com pessoal superior a 50% do total das despesas;
 - b) Há 31 municípios (20 pequenos, 8 médios e 3 grandes) que apresentam um grau de despesa com pessoal, superior a 40% do total de despesas pagas;
 - c) Há 3 municípios (1 pequeno e 2 médios) que apresentam um nível de despesa em aquisição de bens e serviços superior a 30% da despesa total;
 - d) Relativamente a transferências correntes, há 17 municípios (5 pequenos, 9 médios e 3 grandes) que apresentam despesas pagas superiores a 10% do total gasto;
 - e) As transferências de capital pagas representam mais de 10% das despesas para vinte e oito municípios (12 pequenos, 10 médios e 6 grandes).
- Curiosamente, é nos pequenos e médios municípios que se encontram os indicadores de maior peso das transferências tanto corrente como de capital, relativamente ao total das despesas pagas. Também é nos municípios de menor dimensão onde se verificam os índices máximos relativos ao peso das despesas de pessoal;
- Ainda relativamente à análise da despesa paga e respectiva estrutura, comparando por município, o valor das amortizações de capital com as utilizações de capital, constatou-se que:
 - a) Em 123 municípios (62 pequenos, 46 médios e 16 grandes), o total das amortizações de capital (177,6 milhões de Euros), foi superior ao total de empréstimos utilizados (44,9 milhões de Euros). Quer isto dizer que contribuíram com mais de 132,7 milhões de Euros para a diminuição da dívida pública. Destes, 25 municípios contribuíram com um saldo líquido superior, cada um deles, a 1 milhão de Euros, sendo que 5 deles (Lisboa, Loures, Oeiras, Porto e Seixal) libertaram, cada um, mais de 5 milhões de Euros;
 - b) Todavia, como já se referiu, o valor total dos empréstimos utilizados foi superior ao valor das amortizações realizadas no ano económico de 2005, em 184 municípios (114 pequenos, 61 médios e 8 grandes). Os 8 grandes

municípios que estão nesta situação são: Amadora, Cascais, Gondomar, Guimarães, Odivelas, Santa Maria da Feira, Sintra e Vila Nova de Gaia;

c) Há 2 municípios (Meda e Penedono) que nem contraíram empréstimos nem têm amortizações.

- Resta anotar que a situação descrita na alínea a), seria o ideal e desejável, desde que em simultâneo não ocorra o aumento da dívida a fornecedores através da utilização de outros instrumentos financeiros alternativos aos empréstimos bancários;
- Como corolário desta análise e considerando que neste momento se dispõe de indicadores normalizados para a identificação da capacidade de solvência das autarquias locais, face ao disposto no artigo 41.º da NLFL, que determina que um município com dívidas a fornecedores de montante superior a 50% das receitas totais do ano anterior pode ser declarado em situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou de ruptura financeira, procedeu-se à simulação da situação dos municípios comparando o valor das dívidas a fornecedores com as receitas totais do ano anterior (2004). Assim, constata-se que 48 municípios apresentam, em Dezembro de 2005, um valor de dívidas a fornecedores superior a 50% dessas receitas totais (23 pequenos municípios, 22 municípios médios e 3 municípios grandes). Os 25 municípios com maior índice de dívida a fornecedores, relativamente às receitas do ano de 2004, são as que se apresentam no Ranking seguinte (R7):

**R7 - Municípios com maior índice de dívida a fornecedores
relativamente às receitas totais do ano anterior**

	Município	Dimensão	%
1	Gondomar	Grande	131,2
2	Sines	Pequena	121,0
3	Celorico da Beira	Pequena	109,5
4	Sátão	Pequena	108,5
5	Fornos de Algodres	Pequena	104,9
6	Nazaré	Pequena	101,7
7	Valongo	Média	100,9
8	Seia	Média	94,2
9	Castelo de Paiva	Pequena	93,5
10	Caldas da Rainha	Média	89,5
11	Vila Nova de Poiares	Pequena	89,0
12	Oliveira de Azeméis	Média	87,8
13	Fundão	Média	86,8
14	Ansião	Pequena	85,2
15	Silves	Média	81,8
16	Castanheira de Pêra	Pequena	80,6
17	Covilhã	Média	78,8
18	Mondim de Basto	Pequena	72,4
19	Lisboa	Grande	72,0
20	Paredes de Coura	Pequena	69,5
21	Chamusca	Pequena	68,8
22	Portalegre	Média	67,5
23	Torres Novas	Média	63,0
24	Montemor-o-Novo	Pequena	62,8
25	Tabuaço	Pequena	59,7

Os 25 municípios com menor índice de dívida a fornecedores relativamente às receitas de 2004, são as que a seguir se apresentam (R8):

**R8 - Municípios com menor índice de dívidas a fornecedores
relativamente às receitas do ano anterior**

	Município	Dimensão	%
1	Alvito	Pequena	0,0
2	Penedono	Pequena	0,0
3	Vidigueira	Pequena	0,0
4	Mealhada	Média	0,0
5	Pampilhosa da Serra	Pequena	0,0
6	Braga	Grande	0,0
7	Almada	Grande	0,1
8	Amarante	Média	0,1
9	Santa Marta de Penaguião	Pequena	0,1
10	Aguiar da Beira	Pequena	0,1
11	Vinhais	Pequena	0,2
12	Ponte de Lima	Média	0,4
13	Albufeira	Média	0,4
14	Castelo Branco	Média	0,5
15	Ferreira do Alentejo	Pequena	0,7
16	Oliveira do Hospital	Média	0,7
17	São Brás de Alportel	Pequena	0,8
18	Arronches	Pequena	0,9
19	Campo Maior	Pequena	1,0
20	Anadia	Média	1,0
21	Sobral de Monte Agraço	Pequena	1,0
22	Lagos	Média	1,1
23	Constância	Pequena	1,1
24	Vila do Bispo	Pequena	1,2
25	Odemira	Média	1,2

Nos termos da alínea a) do artigo supramencionado, estas autarquias estariam numa situação de desequilíbrio financeiro e estrutural e exigir-se-ia a aplicação às mesmas de um plano de reestruturação financeira.

- O Quadro 3.2.14, que a seguir se apresenta aplica-se só aos municípios do continente, uma vez que relaciona os dados de 2005 com os de 2004.

Quadro 3.2.14 – Equilíbrio financeiro

	Pequenas	Médias	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	156	99	23	278
Municípios cujo endividamento líquido, nos termos da NLFL, é maior que 1,25	61	39	11	101
Municípios com dívidas a fornecedores superiores a 50% das receitas liquidadas em 2004	23	22	3	48
Municípios com <i>stock</i> da dívida bancária maior que 100% das receitas consideradas para o efeito	33	36	15	84

- Ainda sustentados na informação do Quadro 3.2.14, pela aplicação das regras da NLFL, verifica-se que em 2005, 101 municípios (51 pequenos, 39 médios, 11 grandes) teriam um endividamento líquido superior a 125% das receitas consideradas para o efeito (impostos + transferências do Orçamento de Estado). Anota-se contudo, que para procedermos a este cálculo, consideramos a totalidade dos empréstimos bancários. Ora há empréstimos que não são considerados para este fim, nomeadamente aqueles que ao abrigo da anterior Lei das Finanças Locais, não contavam para a capacidade de endividamento (designadamente empréstimos destinados à habitação social, ao financiamento de acções financiadas pelo Quadro Comunitário de Apoio e acções de reabilitação urbana). Assim, não possuindo informação discriminada destes empréstimos, a análise servirá como indicador de situações extremas. Verifica-se, ainda que com uma dívida de médio ou longo prazo à banca, superior àquelas receitas, estariam 84 municípios (33 pequenos, 38 médios, 15 grandes).

Apresentam-se a seguir dois Rankings (R9 e R10) com a indicação respectivamente dos 25 municípios com menor índice de endividamento líquido, pela aplicação da NLFL e os 25 municípios com o maior índice de endividamento, nos mesmos termos:

R9 - Municípios com menor índice de endividamento líquido, nos termos da NLFL

	Município	Dimensão	Índice
1	Redondo	Pequena	0,0
2	Ponte de Lima	Média	0,0
3	Elvas	Média	0,0
4	Pampilhosa da Serra	Pequena	0,0
5	Almeida	Pequena	0,0
6	Almada	Grande	0,0
7	Campo Maior	Pequena	0,0
8	Vila do Bispo	Pequena	0,0
9	Cinfães	Média	0,0
10	Penedono	Pequena	0,0
11	Arronches	Pequena	0,0
12	Ponte de Sor	Pequena	0,0
13	Mafra	Média	0,0
14	Portel	Pequena	0,1
15	Idanha-a-Nova	Pequena	0,1
16	Viana do Alentejo	Pequena	0,1
17	Meda	Pequena	0,1
18	Alcácer do Sal	Pequena	0,1
19	Palmela	Média	0,1
20	Lagoa (Algarve)	Média	0,2
21	Torres Vedras	Média	0,2
22	Proença-a-Nova	Pequena	0,2
23	Marvão	Pequena	0,2
24	Albufeira	Média	0,2
25	Vinhais	Pequena	0,2

R10 R10 - Municípios com maior índice de endividamento líquido, nos termos da NLFL

	Município	Dimensão	Índice
1	Fornos de Algodres	Pequena	6,2
2	Torre de Moncorvo	Pequena	5,2
3	Covilhã	Média	4,2
4	Aveiro	Média	4,0
5	Espinho	Média	3,6
6	Castanheira de Pêra	Pequena	3,6
7	Gondomar	Grande	3,5
8	Vila do Conde	Média	3,3
9	Celorico da Beira	Pequena	3,2
10	Vila Nova de Poiares	Pequena	3,2
11	Fundão	Média	3,1
12	Seia	Média	3,0
13	Portalegre	Média	3,0
14	Oliveira de Azeméis	Média	2,9
15	Marco de Canaveses	Média	2,9
16	Sines	Pequena	2,8
17	Alpiarça	Pequena	2,8
18	Figueira da Foz	Média	2,8
19	Maia	Grande	2,8
20	Castelo de Paiva	Pequena	2,7
21	Valongo	Média	2,6
22	Armamar	Pequena	2,6
23	Vila Nova de Gaia	Grande	2,5
24	Melgaço	Pequena	2,5
25	São Pedro do Sul	Pequena	2,4

Os 25 municípios que em 31 de Dezembro de 2005, apresentaram um stock de capital em dívida superior a 100% das receitas consideradas nos termos da NLFL, são aqueles que a seguir se apresentam (R11):

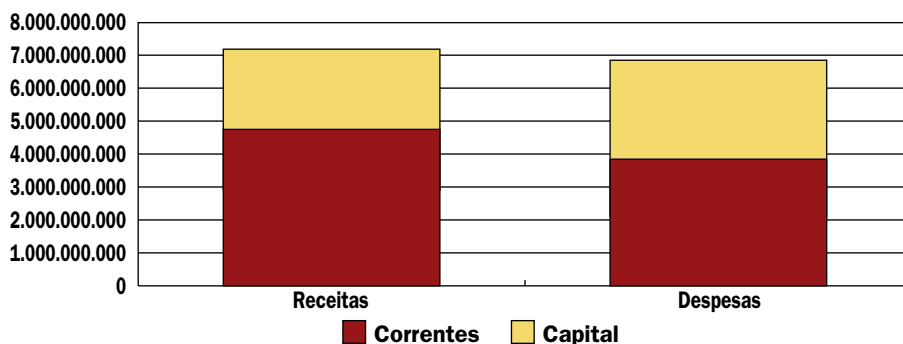
**R11 - Municípios que apresentam um stock de capital em dívida superior a 100%,
das receitas do ano anterior**

	Município	Dimensão	%
1	Torre de Moncorvo	Pequena	324,3
2	Fornos de Algodres	Pequena	291,1
3	Marco de Canaveses	Média	285,2
4	Covilhã	Média	249,9
5	Vila Nova de Gaia	Grande	233,5
6	Tomar	Média	219,4
7	Melgaço	Pequena	200,9
8	Braga	Grande	193,3
9	Maia	Grande	191,9
10	Vila do Conde	Média	190,3
11	Rio Maior	Média	185,9
12	Freixo de Espada à Cinta	Pequena	181,1
13	Armamar	Pequena	180,6
14	Monchique	Pequena	177,4
15	Gouveia	Pequena	176,3
16	Leiria	Grande	174,3
17	Aveiro	Média	173,1
18	Alcanena	Pequena	168,6
19	Vale de Cambra	Média	167,9
20	Guimarães	Grande	167,5
21	Alpiarça	Pequena	167,5
22	Setúbal	Grande	167,4
23	Monção	Pequena	165,1
24	Fundão	Média	161,7
25	Lisboa	Grande	161,3

3.2.4. Situação Financeira Global

Comparação da receita com a despesa

Gráfico 3.2.5 - Estrutura das receitas e das despesas



Da observação ao Gráfico anterior (3.2.5) podemos concluir que as receitas correntes cobradas são superiores às despesas correntes pagas. Assim, o saldo corrente de caixa para a média dos municípios é positivo e apresenta um valor absoluto global de 504,3 milhões de Euros.

Todavia, analisando de *per si* cada município, constata-se que, em termos ainda de **fluxos de caixa**, 57 municípios (51 pequenos e 6 médios) apresentam um total de despesa corrente paga superior à receita corrente arrecadada.

Acresce referir que, a análise do saldo corrente, para efeitos de avaliação do equilíbrio orçamental, não deve ser calculado na óptica de fluxos de caixa, mas sim, a diferença entre as receitas liquidadas e as despesas assumidas.

Contudo, se cuidarmos de saber quais os municípios cuja despesa corrente comprometida é superior à receita corrente liquidada, aparecem 142 autarquias, dos quais 99 são pequenas autarquias, 36 médias e 7 grandes. Os 25 municípios em que há maior diferença entre estes dois valores são os que a seguir se apresentam (R12 e R13), relevando-se tantos os que mostram a maior diferença negativa como os que mostram maior diferença positiva.

R12 – Municípios com maior diferença negativa entre as receitas liquidadas e as despesas comprometidas

Unidade: euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Vila Nova de Gaia	Grande	-73.574.071
2	Lisboa	Grande	-73.104.665
3	Sintra	Grande	-68.155.714
4	Aveiro	Média	-44.611.996
5	Fundão	Média	-43.858.316
6	Maia	Grande	-36.743.864
7	Funchal	Grande	-33.398.656
8	Santa Maria da Feira	Grande	-30.121.583
9	Guarda	Média	-29.818.268
10	Figueira da Foz	Média	-29.733.678
11	Portalegre	Média	-28.519.569
12	Faro	Média	-28.421.781
13	Setúbal	Grande	-27.131.211
14	Coimbra	Grande	-26.657.489
15	Loures	Grande	-26.272.509
16	Matosinhos	Grande	-25.545.036
17	Oeiras	Grande	-24.044.086
18	Torres Novas	Média	-23.857.955
19	Silves	Média	-23.212.043
20	Cascais	Grande	-22.431.490
21	Vila do Conde	Média	-22.407.948
22	Guimarães	Grande	-22.233.459
23	Leiria	Grande	-22.159.430
24	Penafiel	Média	-21.722.497
25	Ílhavo	Média	-21.622.293

R13 - Municípios com maior diferença positiva entre as receitas liquidadas e as despesas comprometidas

Unidade: euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Viseu	Média	10.567.320
2	Albufeira	Média	6.494.239
3	Mafra	Média	6.482.688
4	Castelo Branco	Média	3.424.040
5	Elvas	Média	2.871.744
6	Campo Maior	Pequena	2.418.110
7	Pampilhosa da Serra	Pequena	2.045.199
8	Almeida	Pequena	1.695.968
9	Santa Cruz da Graciosa	Pequena	1.668.003
10	Mortágua	Pequena	1.230.482
11	Almada	Grande	1.034.357
12	Crato	Pequena	874.123
13	Alvito	Pequena	710.555
14	Lajes das Flores	Pequena	697.970
15	Sobral de Monte Agraço	Pequena	641.110
16	Mealhada	Média	564.669
17	Vidigueira	Pequena	516.652
18	São Brás de Alportel	Pequena	489.411
19	Arronches	Pequena	269.284
20	Constância	Pequena	238.069
21	São Roque do Pico	Pequena	112.338
22	Ponta do Sol	Pequena	108.669

No Quadro seguinte (3.2.15), apresentar-se-ão alguns indicadores relativos a despesas e receitas, evidenciando-se os valores médios, máximos e mínimos para a totalidade da amostra (307), tendo também em consideração a dimensão dos municípios (pequenos, médios e grandes).

Quadro 3.2.15 - Indicadores da Despesa e da Receita

Municípios existentes	Intervalos	Pequenas	Médias	Grandes	Total
		178	106	24	308
Municípios analisados		177	106	24	307
Grau de execução do orçamento – DESPESA	Mínimo	28%	33%	50%	28%
	Máximo	89%	90%	86%	90%
	Médio	57%	62%	68%	63%
Grau de execução do orçamento – RECEITA	Mínimo	28%	34%	50%	28%
	Máximo	95%	104%	91%	104%
	Médio	58%	62%	69%	63%
Receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas	Mínimo	0%	0%	0%	0%
	Máximo	18%	25%	40%	40%
	Médio	2%	3%	11%	6%
Despesas de Investimento em relação às despesas totais	Mínimo	3%	10%	8%	3%
	Máximo	68%	62%	43%	68%
	Médio	36%	36%	25%	31%
Despesas com pessoal em relação às despesas totais	Mínimo	11%	12%	18%	11%
	Máximo	58%	46%	43%	58%
	Médio	28%	27%	30%	28%

Os valores observados suscitam os seguintes comentários:

- O valor médio do grau de execução do orçamento da despesa e receita (que, de acordo com o POCAL, relacionam os valores pagos ou cobradas com as dotações/previsões corrigidas são ambos em 2005, de 63%. Esta igualdade de valores está conforme o conceito de execução exigido no POCAL, assentando na comparabilidade ao nível dos fluxos de caixa.

A seguir apresentam-se (R14 e R15) os 25 municípios, respectivamente, com maior e menor grau de execução da receita:

R14 - Municípios com maior grau de execução da receita cobrada

	Município	Dimensão	Grau %
1	Mafra	Média	104,3
2	Albufeira	Média	101,3
3	Elvas	Média	96,4
4	Sobral de Monte Agraço	Pequena	95,5
5	Braga	Grande	91,2
6	Pampilhosa da Serra	Pequena	90,8
7	Marco de Canaveses	Média	89,1
8	Lagoa (Algarve)	Média	88,9
9	Mortágua	Pequena	86,7
10	Alvito	Pequena	85,8
11	Almada	Grande	85,3
12	Proença-a-Nova	Pequena	84,1
13	São João da Pesqueira	Pequena	84,0
14	Porto	Grande	83,9
15	Lagos	Média	83,9
16	Nelas	Pequena	83,9
17	Benavente	Média	83,8
18	Vidigueira	Pequena	83,8
19	Vila Nova de Cerveira	Pequena	83,2
20	Lisboa	Grande	82,4
21	São Brás de Alportel	Pequena	82,0
22	Angra do Heroísmo	Média	81,8
23	Esposende	Média	81,3
24	Almodôvar	Pequena	81,2
25	Alvaiázere	Pequena	80,8

R15 - Municípios com menor grau de execução da receita cobrada

	Município	Dimensão	Grau %
1	Ourique	Pequena	28,2
2	Castelo de Paiva	Pequena	30,7
3	Mourão	Pequena	32,8
4	Guarda	Média	34,0
5	Sabrosa	Pequena	35,2
6	Vila Nova de Poiares	Pequena	35,9
7	Fundão	Média	36,3
8	Aveiro	Média	37,1
9	Vila Franca do Campo	Pequena	37,2
10	Castanheira de Pêra	Pequena	38,7
11	Covilhã	Média	39,4
12	Sátão	Pequena	39,8
13	Tabuaço	Pequena	39,9
14	Alijó	Pequena	40,5
15	Cinfães	Média	41,0
16	Mora	Pequena	41,1
17	Sardoal	Pequena	41,5
18	Calheta (R. A. A.)	Pequena	41,8
19	Moura	Pequena	41,8
20	Sines	Pequena	42,1
21	Porto Moniz	Pequena	42,2
22	Estremoz	Pequena	42,7
23	Nazaré	Pequena	42,9
24	Meda	Pequena	42,9
25	Trancoso	Pequena	43,3

- Dados os parâmetros em que assenta o cálculo da execução dos orçamentos e face à obrigatoriedade de existir o equilíbrio de caixa, o grau de execução de despesa estará sempre dependente do grau de execução da receita, tendendo a aproximar-se deste até ao limite zero do saldo orçamental. Efetivamente, o indicador mais relevante será o da execução da receita, o qual determinará o da despesa. Mas mesmo aquele não espelha a verdadeira situação financeira do município, pois não reconhece as receitas liquidadas e não cobradas as quais constituem activos de curto prazo.

No nosso entender, este indicador deverá ser sempre acompanhado pelo indicador que exprime a relação entre as receitas liquidadas e as despesas processadas.

- Pese o referido no número anterior, sempre interessará anotar que há municípios com um grau de realização da despesa superior a 90%. Sem dúvida que estes municípios face, ao exposto, tiveram um grau de execução de receita também igual ou superior a 90%;
- Com grau de execução de despesa superior a 80% surgem 20 municípios (6 pequenos, 10 médios, 4 grandes). Naturalmente estes municípios tiveram também um nível de receita superior a 80%. Os 25 municípios com maior nível de execução da despesa são os que a seguir apresentamos (R16):

R16 - Municípios com maior grau de execução da despesa paga

	Município	Dimensão	Grau %
1	Ribeira Grande	Média	90,1
2	Mafra	Média	90,0
3	Valença	Pequena	88,7
4	Albufeira	Média	88,3
5	Vila Nova de Famalicão	Grande	85,7
6	Benavente	Média	85,5
7	Palmela	Média	85,5
8	Braga	Grande	85,05
9	Porto	Grande	84,7
10	Marco de Canaveses	Média	84,6
11	Sobral de Monte Agraço	Pequena	84,5
12	Lajes do Pico	Pequena	84,3
13	São João da Pesqueira	Pequena	83,7
14	Lagoa (Algarve)	Média	83,5
15	Almada	Grande	82,5
16	Torres Vedras	Média	82,3
17	Almodôvar	Pequena	81,2
18	Nelas	Pequena	80,9
19	Angra do Heroísmo	Média	80,8
20	Esposende	Média	80,2
21	Idanha-a-Nova	Pequena	79,8
22	Elvas	Média	78,6
23	Sesimbra	Média	78,5
24	Chamusca	Pequena	78,0
25	Oliveira de Frades	Pequena	77,5

De igual modo se listam (R17) os municípios com menor grau de execução da despesa:

R17 - Municípios com menor grau de execução da despesa paga

	Município	Dimensão	Grau %
1	Ourique	Pequena	27,6
2	Castelo de Paiva	Pequena	30,1
3	Covilhã	Média	33,0
4	Guarda	Média	34,5
5	Sabrosa	Pequena	34,7
6	Mourão	Pequena	35,0
7	Vila Nova de Poiares	Pequena	35,1
8	Aveiro	Média	36,0
9	Mira	Pequena	36,2
10	Castanheira de Pêra	Pequena	36,6
11	Fundão	Média	37,0
12	Crato	Pequena	37,8
13	Mora	Pequena	38,0
14	Porto Moniz	Pequena	38,4
15	Sátão	Pequena	39,1
16	Nazaré	Pequena	39,8
17	Tabuaço	Pequena	39,9
18	Alijó	Pequena	40,5
19	Sardoal	Pequena	41,1
20	Moura	Pequena	42,3
21	Sines	Pequena	42,3
22	Faro	Média	42,4
23	Trancoso	Pequena	42,6
24	Fronteira	Pequena	42,7
25	Meda	Pequena	42,8

- O nível de execução da despesa e da receita superior a 80%, está associado à elaboração rigorosa dos orçamentos, em que se expurgam as situações de receitas impossíveis ou incertas, se consideram as efectivamente concretizadas e as variáveis com um maior grau de previsibilidade, assentando o valor inscrito, normalmente, na média da receita cobradas nos 24 meses que antecedem à elaboração do orçamento;
- Em oposição a esta situação há os orçamentos empolados com inscrição de receitas sobreavaliadas ou com níveis elevados de incerteza na cobrança. Estes orçamentos apresentam graus de execução, normalmente abaixo dos 60%;
- Observando o Quadro anterior (3.2.15) verifica-se que para o mesmo agrupamento de municípios a média de execução de receita é igual ou superior à média da execução da despesa e nunca o inverso. Assim, fracos graus

de execução de receita, casos em que a execução é de 28% (no grupo dos pequenos municípios) e 33% (nos municípios médios), conduziram a fracos graus de execução da despesa: 28% (pequenos municípios) e 33% (municípios médios);

- O facto de existirem graus de execução de receita superior a 100% traduz a existência de autarquias em que o valor total cobrado, foi superior ao valor previsto;
- Observando os indicadores relativos às receitas por cobrar, constata-se que há municípios que apresentam valores zero para o mesmo. Na generalidade este valor traduz uma situação de inexistência de momentos autónomos de registos contabilísticos da fase da liquidação e da fase da cobrança da receita. Quer dizer que, estes municípios funcionam na base de uma gestão de caixa. Não se está, normalmente, perante uma situação de municípios que não têm créditos sobre terceiros para cobrar. Eles existem economicamente, não estando reflectidos contabilisticamente.

Na listagem seguinte elencam-se os municípios que não apresentam receitas por cobrar (R18):

R18 - Municípios que não apresentam receitas por cobrar

	Município	Dimensão
1	Abrantes	Média
2	Arronches	Pequena
3	Borba	Pequena
4	Fronteira	Pequena
5	Mação	Pequena
6	Mondim de Basto	Pequena
7	Monforte	Pequena
8	Montemor-o-Novo	Pequena
9	Odivelas	Grande
10	Oeiras	Grande
11	Oliveira do Bairro	Média
12	Paredes de Coura	Pequena
13	Penedono	Pequena
14	Ponte da Barca	Pequena
15	Portel	Pequena
16	Porto Santo	Pequena
17	Santa Cruz das Flores	Pequena
18	Santana	Pequena
19	São Roque do Pico	Pequena
20	Sátão	Pequena
21	Tabuaço	Pequena
22	Terras de Bouro	Pequena
23	Vidigueira	Pequena
24	Vieira do Minho	Pequena

Por outro lado, a existência de autarquias, com um nível de receitas por cobrar de 40% em relação às receitas liquidadas é um dado preocupante, embora a presente situação se refira a uma única autarquia e de grande dimensão (Funchal). Contudo, um grau de 24,5% de receita por cobrar numa autarquia de média dimensão (Vila Praia da Vitória), é também preocupante. Mais ainda quando sabemos que o maior peso das receitas incidem sobre transferências do Estado e/ou impostos directos, e relativamente aos quais há um rigoroso cumprimento por parte do Estado, tanto no que respeita às datas como ao valor. A autarquia em questão, o município do Funchal, apresentava já no início de 2005 um montante elevado de receita de 2004, por cobrar (48,5 milhões de Euros), mantendo-se na globalidade esses valores no final de 2005.

Ora de acordo com o POCAL, a liquidação de receita exige que a mesma seja atestada com documento comprovativo da existência de um crédito sobre terceiro e que o mesmo se encontra vencido. Por outro lado, o documento de liquidação tem que ser fiscalmente reconhecido pela entidade devedora;

- Assim, os eventuais créditos futuros ou os existentes que as autarquias prevêem ter sobre terceiros, como por exemplo os resultantes da celebração de contratos-programa ou das aprovações de candidaturas ao Quadro Comunitário de Apoio, não são susceptíveis de inscrição como montante liquidado, e por isso não se reflectem na execução orçamental. Servem só de fundamentação à inscrição de valores no orçamento previsional da receita.

As liquidações de valores que se esperam receber e que não se transformam em dívidas vencidas de terceiros à autarquia, adulteraram positivamente o indicador do endividamento líquido pois contabilisticamente serão consideradas activos a deduzir à dívida bruta;

- Relativamente às despesas com pessoal constata-se que o peso das mesmas na despesa total não está directamente relacionada a dimensão da autarquia. Contudo, Câmaras de maior dimensão, podem racionalizar mais estes custos e proceder à gestão de pessoal com maior eficácia. Todavia, é também verdade, que há pequenas autarquias que apresentam um peso manifestamente pequeno destas despesas. No Quadro seguinte (3.2.16) apresentamos as Câmaras com uma despesa com pessoal inferior a 15% das despesas totais.

Quadro 3.216 – Municípios que apresentam uma despesa com pessoal inferior a 15%

	Município	Dimensão	%
1	São Vicente	Pequena	14
2	Castelo Branco	Média	14
3	Santana	Pequena	14
4	Ponte de Lima	Média	12
5	São João da Pesqueira	Pequena	11

A despesa com pessoal é uma despesa estrutural no funcionamento da administração, directamente relacionada com as obrigações e competências do município. Assim a existência dentro do mesmo agrupamento dimensional de autarquias de uma variação significativa do peso desta despesa, entre os valores máximos e mínimos, leva-nos a sugerir a pertinência de um estudo sobre as reais necessidades de pessoal de uma autarquia e a identificar a tipologia organizacional que melhor rentabilize os recursos humanos e financeiros com vista à prossecução dos objectivos estruturais dos municípios.

A seguir apresentam-se os 25 municípios com o maior índice de despesa com pessoal (R19):

R19 – Municípios que apresentam um maior peso das despesas com pessoal, nas despesas totais

	Município	Dimensão	%
1	Sardoal	Pequena	57,9
2	Vila de Rei	Pequena	56,8
3	Ourique	Pequena	54,9
4	Sátão	Pequena	49,6
5	Barrancos	Pequena	49,0
6	Mourão	Pequena	47,9
7	Alvito	Pequena	47,6
8	Moura	Pequena	47,5
9	Monforte	Pequena	47,5
10	Golegã	Pequena	47,3
11	Alcochete	Pequena	46,5
12	Alpiarça	Pequena	45,8
13	Barreiro	Média	45,7
14	Cartaxo	Média	44,6
15	Bombarral	Pequena	43,3
16	Coimbra	Grande	43,2
17	Santiago do Cacém	Média	43,0
18	Seixal	Grande	42,9
19	Peniche	Média	42,9
20	Sesimbra	Média	42,6
21	São Pedro do Sul	Pequena	42,6
22	Nazaré	Pequena	42,3
23	Setúbal	Grande	42,2
24	Arganil	Pequena	42,2
25	Avis	Pequena	41,9

- Relativamente ao Investimento, verifica-se que há municípios (29) com um peso extraordinário desta despesa no seu orçamento, ultrapassando os 50 % da despesa total. No Ranking seguinte (R20) apresentamos os municípios com uma despesa de investimento superior a 50%.

R20 – Municípios que apresentam um maior peso das despesas de investimento, nas despesas totais

	Município	Dimensão	%
1	Santana	Pequena	68,1
2	Santa Cruz das Flores	Pequena	65,7
3	São Vicente	Pequena	64,0
4	Ponte de Lima	Média	62,4
5	Câmara de Lobos	Média	61,7
6	Machico	Média	60,6
7	Vimioso	Pequena	60,6
8	Aguiar da Beira	Pequena	60,4
9	Nordeste	Pequena	60,0
10	Elvas	Média	57,7
11	Ponta do Sol	Pequena	57,5
12	Santa Cruz	Média	57,5
13	Montalegre	Pequena	56,6
14	Castro Marim	Pequena	56,2
15	Valpaços	Pequena	55,5
16	Arronches	Pequena	55,2
17	Mogadouro	Pequena	55,2
18	Mafra	Média	55,1
19	Arcos de Valdevez	Média	54,9
20	Alvaiázere	Pequena	54,3
21	Vila Nova da Barquinha	Pequena	53,8
22	Ferreira do Zêzere	Pequena	53,7
23	Paredes de Coura	Pequena	53,6
24	Murça	Pequena	53,5
25	Portalegre	Média	53,0

- Dos grandes municípios nenhum apresenta investimentos com um peso superior a 43% da despesa total;
- Também neste capítulo das despesas se verifica uma relevante margem entre os valores máximos e mínimos dentro do mesmo grupo dimensional de autarquias, uma variação entre 3% e 68%;
- Claro que neste ponto, devemos ressaltar o facto de as autarquias podem ter delegado em empresas municipais as competências de execução dos investimentos. O facto de não se dispor desta informação e a presen-

te agregação das contas ter sido feita sem as contas das empresas municipais e dos serviços municipalizados, limita extraordinariamente a análise, nomeadamente a referente ao investimento e também, naturalmente às despesas com pessoal;

- Não podemos, contudo, deixar de referir a pertinência de a administração local contribuir com medidas concretas para o processo de consolidação orçamental, conforme vem reflectido no PEC (Programa de Estabilidade e Crescimento) 2006-2010.

Assim, face à existência de saldos globais (na fase dos compromissos) sucessivamente negativos, conforme se poderá verificar no Quadro 3.2.17, é urgente a tomada de decisões políticas conducentes à implementação de reformas que conduzam à reestruturação dos serviços das autarquias à semelhança das orientações preconizadas de reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE).

Um dos objectivos desejados poderá ser o desenho de um novo modelo de organização que privilegia as funções de apoio à governação local, a gestão racional de recursos e as funções operacionais para um melhor serviço aos cidadãos. Para isso poder-se-à exigir:

- Redução das estruturas;
- Redução dos cargos de direcção;
- Redução dos serviços de administração indirecta da administração local;
- Avaliação e eventual redução ou concentração das empresas municipais;
- Simplificação do funcionamento dos serviços das autarquias.

Se verificarmos agora o grau de realização da despesa e da receita respectivamente aferido pelos compromissos e pelas liquidações, concluímos que:

- Relativamente à despesa a taxa média de execução sobe para 84,2 % (a taxa de execução paga é de 64,5%);
- A taxa média da receita liquidada apresentada é de 64,5%, ligeiramente superior ao da execução da cobrada, que foi de 63,5%.

Quadro 3.2.17 – Indicadores da Despesa e Receita com base nos compromissos e liquidações

		Pequenas	Médias	Grandes	Total
Municípios existentes	Intervalos	178	106	24	308
Municípios analisados	Intervalos	177	106	24	307
Grau de execução do orçamento – DESPESA	Mínimo	39,7%	52,7%	64,9%	39,7%
	Máximo	99,1%	99,3%	96,9%	99,3%
	Médio	78,6%	84,9%	87,5%	84,2%
Grau de execução do orçamento – RECEITA	Mínimo	28,2%	34,4%	51,3%	28,2%
	Máximo	97,1%	104,3%	91,2%	104,3%
	Médio	58,4%	63,0%	70,9%	64,5%

- A observação do Quadro anterior (3.2.17) permite-nos ainda concluir que o grau médio de execução da despesa é manifestamente superior ao da receita. Esta diferença de execução, com maior realização para a despesa é uma das causas do despesismo da Administração Local. A despesa foi validada por uma dotação previsional que na globalidade, foi atribuída pela existência previsional de determinado volume de recursos financeiros que a sustentaria. A concretização da despesa independentemente da realização ou não da receita é a razão da falta de liquidez da generalidade dos municípios e do crescimento da dívida de curto prazo, face às limitações legais ao endividamento bancário. Impunha-se a adopção de medidas que possibilitassem uma execução do orçamento da despesa, de algum modo aferido à execução do orçamento da receita.
- Pela pertinência da situação comparou-se as dívidas a terceiros excluindo a banca com os créditos sobre terceiros e as disponibilidades, procurando-se, com isso, identificar o nível de liquidez das autarquias. Conclui-se que 236 municípios têm uma situação de liquidez inferior a zero, isto é, os créditos sobre terceiros mais as disponibilidades são insuficientes para cobrir as dívidas a terceiros de curto prazo (considerou-se aqui, também, a dívida de curto prazo consolidada em médio prazo através da negociação de prazos de pagamento). Apresentam-se a seguir as listagens dos 25 municípios com maior nível de liquidez e os 25 municípios com menor nível de liquidez (R21 e R22);

R21 – Municípios com maior liquidez

Unidade: euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Almada	Grande	56.619.205
2	Leiria	Grande	43.272.944
3	Amadora	Grande	22.989.699
4	Matosinhos	Grande	22.160.920
5	Ponte de Lima	Média	14.933.873
6	Albufeira	Média	14.008.147
7	Castelo Branco	Média	13.727.995
8	Braga	Grande	13.216.931
9	Mafra	Média	12.537.664
10	Viseu	Média	11.166.405
11	Elvas	Média	10.141.840
12	Funchal	Grande	8.731.974
13	Lagos	Média	5.781.085
14	Pampilhosa da Serra	Pequena	5.326.924
15	Almeida	Pequena	4.994.690
16	Odemira	Média	4.979.806
17	Redondo	Pequena	4.776.010
18	Abrantes	Média	4.600.479
19	Marinha Grande	Média	3.448.191
20	Palmela	Média	3.231.177
21	Lagoa (Algarve)	Média	3.122.174
22	Ponte de Sor	Pequena	2.870.660
23	Loulé	Média	2.786.309
24	Castro Marim	Pequena	2.544.237
25	Cinfães	Média	2.537.068

- O número de municípios que apresentaram uma liquidez positiva (o somatório dos créditos sobre terceiros e das disponibilidades é superior às dívidas a terceiros), foram 71 (6 municípios de grande dimensão, 23 município de média dimensão e 42 municípios de pequena dimensão).

R22 – Municípios com menor liquidez

Unidade: euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Lisboa	Grande	-317.382.885
2	Gondomar	Grande	-68.689.482
3	Oliveira de Azeméis	Média	-52.979.378
4	Porto	Grande	-43.453.026
5	Valongo	Média	-36.141.286
6	Maia	Grande	-35.496.119
7	Vila do Conde	Média	-32.945.579
8	Aveiro	Média	-32.176.624
9	Figueira da Foz	Média	-31.106.592
10	Covilhã	Média	-29.046.207
11	Cascais	Grande	-28.278.970
12	Espinho	Média	-26.842.712
13	Silves	Média	-24.779.933
14	Loures	Grande	-24.630.244
15	Santa Cruz	Média	-23.945.914
16	Póvoa de Varzim	Média	-23.562.683
17	Tomar	Média	-22.895.354
18	Santa Maria da Feira	Grande	-21.120.024
19	Seia	Média	-20.821.142
20	Guarda	Média	-20.541.940
21	Fundão	Média	-19.487.238
22	Portalegre	Média	-19.089.025
23	Santarém	Média	-18.467.501
24	Sines	Pequena	-18.018.850
25	Coimbra	Grande	-17.567.656

- Finalizando esta análise da despesa, avaliou-se o prazo médio de pagamento de cada município da amostra. Conclui-se que 8 municípios pagam, em média, a pronto enquanto que um número significativo de autarquias apresenta prazos de pagamento²⁰ superior a 236 dias. Os *rankings* que se seguem apresentam os 25 municípios com mais curto prazo de pagamento e os 25 municípios com prazos de pagamento mais alargados (R23 e R24):

²⁰ O cálculo deste indicador relaciona as dívidas a fornecedores e outros credores com as compras e fornecimentos e serviços de terceiros e investimentos.

R23 – Municípios com maior prazo médio de pagamentos

	Município	Dimensão	Dias
1	Fornos de Algodres	Pequena	643
2	Oliveira de Azeméis	Média	520
3	Gondomar	Grande	506
4	Mondim de Basto	Pequena	472
5	Ourique	Pequena	413
6	Celorico da Beira	Pequena	409
7	Montemor-o-Novo	Pequena	407
8	Porto Moniz	Pequena	403
9	Chamusca	Pequena	403
10	Lisboa	Grande	394
11	Valongo	Média	349
12	Vagos	Média	312
13	Mourão	Pequena	311
14	Santarém	Média	306
15	Aveiro	Média	294
16	Figueira da Foz	Média	279
17	Sines	Pequena	275
18	Santa Cruz	Média	261
19	São Pedro do Sul	Pequena	259
20	Covilhã	Média	247
21	Sátão	Pequena	246
22	Vila Franca do Campo	Pequena	238
23	Nazaré	Pequena	237
24	Vila do Conde	Média	236
25	Machico	Média	236

R24 – Municípios com menor prazo médio de pagamentos

	Município	Dimensão	Dias
1	Vidigueira	Pequena	0
2	Penedono	Pequena	0
3	Bragã	Grande	0
4	Amarante	Média	0
5	Aguiar da Beira	Pequena	1
6	Vila do Porto	Pequena	1
7	São Roque do Pico	Pequena	4
8	Oliveira do Hospital	Média	4
9	Anadia	Média	5
10	Arronches	Pequena	5
11	Mafra	Média	6
12	Pampilhosa da Serra	Pequena	7
13	Santa Marta de Penaguião	Pequena	7
14	Constância	Pequena	8
15	Lagos	Média	8
16	Alvito	Pequena	9
17	Vendas Novas	Pequena	9
18	Vila Nova de Foz Côa	Pequena	10
19	Santa Cruz da Graciosa	Pequena	11
20	Sernancelhe	Pequena	11
21	Albufeira	Média	11
22	Cinfães	Média	11
23	São João da Pesqueira	Pequena	13
24	Elvas	Média	13
25	Vila do Bispo	Pequena	15

3.2.5. Saldos Orçamentais

Quando se levanta a questão do défice público e a contribuição ou não para o reforço do mesmo, por parte das autarquias, estamos-nos a referir ao **Saldo Global** da administração local, no que respeita às **receitas e despesas efectivas**, isto é, não financeiras.

As **receitas efectivas**, são todas aquelas que não dão origem a encargos futuros (isto significa que não incluem as receitas que provêm de recurso a empréstimos – passivos financeiros) e que não resultam de reembolsos de empréstimos concedidos (isto é, não incluem os activos financeiros).

De igual modo as **despesas efectivas** são aquelas que não incluem despesas com activos e passivos financeiros. Assim, é o total da despesa efectuada excluída das amortizações de capital (passivos financeiros) e da despesa com compra de títulos (activos financeiros).

Anota-se contudo, que há receitas e despesas efectivas que resultam da existência de activos e passivos financeiros, mas não das operações sobre os mesmos. Estamos a falar dos dividendos que são rendimentos de propriedade e dos juros da dívida. Ambos são despesa corrente.

O **saldo global ou efectivo** é a diferença entre as receitas efectivas e as despesas efectivas. Caso seja positiva, existe **superavit**, isto é, um excedente orçamental que se traduz na capacidade de financiamento da administração local. Caso seja negativo, então há **défice**, isto é, há necessidade de financiamento.

Há ainda um outro conceito que interessa reter, pela importância que o mesmo reveste na análise da situação financeira de todos os sectores da Administração Pública. Estamos a falar de saldo primário. Ora quando do cálculo da despesa efectiva se excluírem os juros, obtêm-se a despesa primária. Do mesmo modo, à diferença entre a receita efectiva e a despesa primária, chama-se **saldo primário**.

Resumindo:

- Receita efectiva = receitas correntes + receitas de capital – activos financeiros – passivos financeiros
- Despesa efectiva = despesas corrente + despesas de capital – activos financeiros – passivos financeiros
- Despesa primária = despesa efectiva – juros
- Despesa corrente primária = despesa corrente – juros
- Saldo global ou efectivo = receitas efectivas – despesas efectivas
- Saldo primário = receitas efectivas – despesas primárias ou
- Saldo primário = saldo global + juros

Embora a informação do valor destes indicadores na base dos recebimentos e pagamentos tenha sido a mais frequentemente utilizada nas análises à evolução da situação financeira do sector, certo é que face à crescente dívida de curto prazo a fornecedores e face à possibilidade de com a implementação do POCAL se identificarem os créditos dos municípios sobre terceiros, é nosso entendimento que aqueles saldos não deverão ser avaliados na óptica de fluxos de caixa, mas mais na óptica financeira, na base dos reais fluxos económicos (receitas liquidadas e compromissos assumidos).

Assim sendo, apresenta-se a Quadro 3.2.18, mais a título informativo e passaremos à apreciação do Quadro 3.2.19 – Saldo na Base de Compromissos.

Quadro 3.2.18 - Saldos na base de caixa (recebimentos *versus* pagamentos)

Unidade: milhões de Euros

		Base de Caixa (recebimentos / pagamentos)			
		Total	Pequenas	Médias	Grandes
(a)	Receitas correntes (não incluído o saldo inicial)	4.855	972	1.883	2.000
(b)	Despesas correntes	3.974	886	1.506	1.582
(c)=(a)-(b)	Saldo corrente	8181	87	376	418
	N.º de municípios com saldo corrente positivo	250	126	100	24
(d)	Receitas de capital	2.284	729	908	647
(e)	Despesas de capital	2.934	737	1.183	1.014
(f)=(d)-(e)	Saldo de capital	-650	-8	-275	-367
(a)+(d)	Receitas totais (não incluído o saldo inicial)	7.140	1.702	2.791	2.647
(b)+(e)	Despesas totais	6.908	1.623	2.689	2.596
(g)=(c)+(f)	Saldo orçamental	231	79	101	51
	N.º de municípios com saldo orçamental positivo	185	100	65	10
(h)	Activos financeiros (receitas)	37	2	3	32
(i)	Activos financeiros (despesa)	69	4	23	42
(j)	Passivos financeiros (receita)	342	126	144	72
(k)	Passivos financeiros (despesas)	306	70	111	125
(l)	Receitas – AF – PF	6.758	1.573	2.643	2.542
(m)	Despesas – AF – PF	6.533	1.549	2.555	2.429
(n)=(l)+(m)	Saldo global ou efectivo	225	24	88	113
(o)	Juros e outros encargos (despesas)	102	21	38	43
(p)=(n)+(o)	Saldo primário	327	45	126	156
	N.º de municípios com saldo primário positivo	167	92	60	15

Quadro 3.2.19 - Saldos na base de compromissos (liquidações versus compromissos)

Unidade: milhões de Euros

		Base de compromissos (receita liquidadas / compromissos assumidos)			
		Total	Pequenas	Médias	Grandes
(a)	Receitas correntes (não incluído o saldo inicial)	4.945	979	1.904	2.062
(b)	Despesas correntes	4.588	1.015	1.748	1.825
(c)=(a)-(b)	Saldo corrente	357	-36	155	238
	N.º de municípios com saldo corrente positivo	164	77	70	17
(d)	Receitas de capital	2.307	738	915	654
(e)	Despesas de capital	17.386	13.668	2.141	1.577
(f)=(d)-(e)	Saldo de capital	-2.778	-629	-1.226	-923
(a)+(d)	Receitas totais (não incluído o saldo inicial)	7.252	1.717	2.819	2.716
(b)+(e)	Despesas totais	9.672	2.282	3.889	3.401
(g)=(c)+(f)	Saldo orçamental	-2.420	-665	-1.070	-685
	N.º de municípios com saldo orçamental positivo	9	5	3	1
(h)	Activos financeiros (receitas)	38	2	1	35
(i)	Activos financeiros (despesa)	76	6	25	45
(j)	Passivos financeiros (receita)	338	129	147	62
(k)	Passivos financeiros (despesas)	309	69	113	127
(l)	Receitas – AF - PF	6.875	1.586	2.670	2.619
(m)	Despesas – AF - PF	9.288	2.307	3.571	3.230
(n)=(l)+(m)	Saldo global ou efectivo	-2.413	-721	-1.081	-611
(o)	Juros e outros encargos (despesas)	113	23	44	46
(p)=(n)+(o)	Saldo primário	-2.300	-698	-1.037	-565
	N.º de municípios com saldo primário positivo	11	7	3	1

- Verifica-se que para a globalidade do sector autárquico, o **saldo corrente** (diferença entre as receitas correntes e as despesas correntes) é positivo, mantendo-se o equilíbrio orçamental na situação *ex post*. Contudo, no grupo das autarquias de pequena dimensão, surge um saldo corrente negativo que indica um desequilíbrio financeiro que contraria as Regras Orçamentais, cujo cumprimento é exigido às entidades no âmbito do POCAL;
- O facto do **saldo de capital** (receitas de capital menos despesas de capital) ser negativo não constitui uma situação anómala, mas advém da insuficiência crónica de recursos de capital. Contudo, seria importante que o saldo corrente, fosse suficientemente excedentário para cobrir o saldo de capital. Desta situação resulta um saldo orçamental (receitas totais menos despesas totais) do sector, manifestamente negativo (-2,4 milhares de milhão de Euros). Dado que para o cálculo deste saldo contribuíram todas as receitas liquidadas e despesas assumidas, poder-se-á concluir que **o sector autárquico realizou 2,4 milhares de milhão de Euros de despesa para além da sua capacidade financeira** e relativamente às quais não possui meios de pagamento: nem disponíveis, nem em créditos de curto prazo;
- Por outro lado o **saldo global ou efectivo**, na presente situação cifra-se também em -2,4 milhares de milhão de Euros. Este valor é o défice da Administração Local e relativo ao ano económico de 2005;
- Pela análise do Quadro em questão (3.2.19), verifica-se, contudo, que há um total de 8 municípios que apresentam um **saldo efectivo** positivo (5 pequenos municípios e 3 médios);
- Com **saldo primário** positivo acrescem a estes 8 mais 3 municípios:

R25 – Municípios com saldo primário e/ou efectivo positivo (saldo na base de compromissos)

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Saldo efectivo	Saldo primário
1	Mafra	Média	7.166.192	7.440.879
2	Albufeira	Média	6.439.499	6.996.619
3	Mealhada	Média	721.928	880.182
4	Lajes das Flores	Pequena	683.726	714.387
5	Vidigueira	Pequena	614.470	668.464
6	Almada	Grande	negativo	518.262
7	Santa Cruz da Graciosa	Pequena	408.581	452.673
8	Alvito	Pequena	369.517	421.154
9	São Roque do Pico	Pequena	214.515	279.829
10	Arraiolos	Pequena	negativo	64.373
11	Mondim de Basto	Pequena	negativo	50.853

- Verifica-se ainda que dos 307 municípios, só 165 respeitaram o princípio do **equilíbrio corrente** (77 pequenos: 43,5%; 70 médios: 66% e 17 grandes: 70,8%), em sede de prestação de contas.

Apresenta-se a seguir o Ranking com os 25 municípios que apresentavam, em 2005, maior saldo corrente na base dos compromissos (R26).

R26 – Municípios com maior saldo corrente (saldo na base de compromissos)

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Saldo
1	Lisboa	Grande	70.802.319
2	Oeiras	Grande	31.948.649
3	Seixal	Grande	24.553.177
4	Braga	Grande	22.896.150
5	Porto	Grande	21.514.773
6	Loulé	Média	17.258.466
7	Albufeira	Média	15.998.384
8	Matosinhos	Grande	15.439.904
9	Mafra	Média	15.289.569
10	Vila Franca de Xira	Grande	14.277.794
11	Cascais	Grande	14.168.775
12	Maia	Grande	13.430.273
13	Almada	Grande	12.076.197
14	Loures	Grande	11.476.958
15	Castelo Branco	Média	9.442.107
16	Barcelos	Grande	9.363.548
17	Lagoa (Algarve)	Média	9.074.697
18	Guimarães	Grande	8.530.665
19	Covilhã	Média	7.963.575
20	Lagos	Média	7.144.970
21	Viseu	Média	6.504.176
22	Portimão	Média	6.180.570
23	Ponta Delgada	Média	5.821.783
24	Viana do Castelo	Média	5.773.575
25	Ponte de Lima	Média	5.767.461

Apresentam-se a seguir, os 9 municípios (R27) com receita total liquidada superior ao total dos compromissos assumidos no ano económico de 2005:

R27 – Municípios com saldo orçamental positivo (saldo na base de compromissos)

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Saldo
1	Mafra	Média	6.479.339
2	Albufeira	Média	5.890.989
3	Lajes das Flores	Pequena	604.009
4	Vidigueira	Pequena	516.350
5	Almada	Grande	435.175
6	Santa Cruz da Graciosa	Pequena	257.734
7	Alvito	Pequena	218.411
8	Ponta do Sol	Pequena	106.587
9	Mealhada	Média	52.920

- De acordo com os dados apresentados, conclui-se que é mais fácil às grandes e médias autarquias manter o respectivo equilíbrio corrente dado que conseguem, comparativamente, maiores receitas correntes, que as pequenas autarquias. O facto de as pequenas autarquias estarem muito dependentes das transferências do Orçamento de Estado e as mesmas por imposição estarem divididas em receitas correntes e de capital, quando a quase totalidade dessas transferências são afectas ao funcionamento das autarquias, será a razão fundamental para este desequilíbrio. Contudo com a NLFL, julgamos que a situação poderá alterar ligeiramente, já que a mesma dispõe no seu artigo 25.º que cada município pode decidir da repartição dos montantes do FEF (FGM e FCM) entre receita corrente e de capital, desde que a componente corrente não exceda 65% do FEF.

3.3. Análise da situação económica e patrimonial dos municípios

3.3.1. Cumprimento do POCAL

No Quadro 3.3.1, é apresentada informação resumida sobre o cumprimento ou não do POCAL, no que se refere ao sistema de contabilidade patrimonial.

Quadro 3.3.1 – Informação patrimonial e económica

	Pequenos	Médios	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	177	106	24	307
Municípios que não apresentam o Balanço	0	0	0	0
Municípios que não registaram amortizações do exercício	15	6	1	22
Municípios que têm no activo Bens de Domínio Público mas não têm valores de amortizações desses bens	67	33	5	105
Municípios que têm no activo Bens de Domínio Público mas apenas imobilizado em curso	7	5	0	11
Municípios que têm no activo Bens de Domínio Público mas não têm qualquer valor em terrenos	64	26	2	92
Municípios que têm no activo Bens de Domínio Público mas não têm qualquer valor em património histórico artístico e cultural	110	54	10	174
Municípios cujo activo não tem Bens de Domínio Público	2	2	0	4
Municípios em que os Bens de Domínio Público são inferiores a 20% do total do activo	29	18	10	58
Municípios que não registaram proveitos diferidos	31	9	2	42
Municípios que não têm valores a receber de clientes, contribuintes e utentes	44	13	2	59
Municípios que não têm valores de existências	77	31	4	112
Municípios que não têm valores de provisões	141	79	13	233
Municípios que não apresentam acréscimos de custos (passivo)	65	24	6	95

Da informação apresentada no Quadro 3.3.1, pode salientar-se o seguinte:

- A primeira nota relevante é a de que todos os municípios da amostra (307) apresentam o Balanço na situação de equilíbrio;
- No que reporta ao cumprimento das regras do POCAL verifica-se que 4 dos municípios (Câmara dos Lobos, Felgueiras, Miranda do Douro e Ourique) não incluem os Bens de Domínio Público no activo, e que outros apenas os referem em Bens de Domínio Público em Curso (11 municípios: Alijó, Beja, Cinfães, Freixo de Espada a Cinta, Marco de Canaveses, Mirandela, Penedono, Povoação, Tabuaço, Vila Nova de Foz Côa, Vila Real de Santo António). Por outro lado algumas autarquias não têm na conta 45 – «Bens de Domínio Público» valores relativos a terrenos e recursos naturais (92 municípios) e a património histórico, artístico e cultural (174 municípios), quando todos os municípios têm no seu património este tipo de Bens de Domínio Público;
- Verifica-se que 56,5% das autarquias não tinham, em Dezembro de 2005, avaliado o seu património histórico, artístico e cultural. De igual modo, 29,9% das autarquias não avaliam, ainda, os seus terrenos;
- Em obediência ao princípio da especialização dos exercícios, os subsídios ou transferências recebidas e destinadas à aquisição de bens de investimento devem ser registadas como proveitos diferidos e não como proveitos do exercício. No entanto, verifica-se que 42 municípios não apresentam valor nesta rubrica do passivo. Esta ausência de valor poderá significar que estes municípios não recebem subsídios de investimentos porque de outra forma estariam a inflacionar os resultados económicos, pois as eventuais receitas teriam sido contabilizadas como proveitos;
- Também no cumprimento dos princípios contabilísticos, para as dívidas a receber de clientes, contribuintes e utentes que se encontrem em mora 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 (74) que no Balanço apresentam na coluna AP (amortizações e provisões) os valores da respectiva redução (ajustamentos) referente a 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 pois muitos municípios ainda registam a liquidação (direito) apenas no momento da cobrança;

- O facto de 112 municípios (36,5 % da amostra) não apresentarem qualquer valor em existências, pode não significar incumprimento das regras contabilísticas, mas tão só o facto de os serviços produtivos estarem externalizados ou delegados em empresas municipais. No entanto, é de realçar que destes 112 municípios, 78 não têm serviços municipalizados ou empresas municipais, pelo que se conclui que parte destas autarquias poderão executar todas as funções de produção através de serviços externos (externalização), nomeadamente, a execução de obras por empreitadas;
- O facto de existir um número significativo de autarquias que não avaliaram, ainda, parte do seu património, conforme se acabou de concluir nos pontos anteriores, conduz-nos a um resultado distorcido do Balanço consolidado. Porque não dispomos de informação complementar, não é possível identificar o grau de distorção desta informação, o qual é reforçado com o facto de um número, também, elevado de municípios que não procederam à amortização de parte do seu activo, nomeadamente de Bens de Domínio Público.

3.3.2. Análise do Balanço Consolidado: Estrutura

No Quadro 3.3.2, apresentam-se os valores globais (agregados) das componentes do Balanço de todos os municípios da amostra.

Quadro 3.3.2 – Estrutura do Balanço

Unidade: Euros

Activo		Fundos próprios	
Bens de domínio público	10.394.726.645	Fundo Patrimonial	17.791.948.790
Imobilizado incorpóreo	53.229.159	Reservas	810.497.197
Imobilizado corpóreo	12.206.867.967	Doações	351.237.508
Investimentos Financeiros	845.174.288	Resultados Transitados	1.065.456.168
Imobilizado em Curso	5.380.248.391	Resultados Líquidos	568.985.244
Existências	133.476.716	Passivo	
Dívidas a Receber	648.105.311	Provisões para riscos e encargos	87.438.597
Títulos Negociáveis	28.123.574	Dívidas a médio e longo prazo – banca	4.021.554.617
Depósitos e Caixa	570.264.857	Dívidas a médio e longo prazo – outros	375.155.530
Acréscimos de proveitos	105.650.741	Dívidas a curto prazo	2.197.192.960
Custos diferidos	54.439.535	Acréscimos de custos	175.384.577
		Proveitos diferidos	2.975.455.994
Total	30.420.307.183	Total	30.420.307.183

Desta informação pode-se concluir que:

- a) O imobilizado, no valor de 28.880.247.450 €, representa 94,9% do activo total. Contudo, dado que nem todo o imobilizado existente à data se

encontrava avaliado e contabilizado, este valor está sub-avaliado, para a globalidade das autarquias;

- b) As dívidas a receber no global dos municípios da amostra são de 648,1 milhões de Euros, valor este que pode estar sub-dimensionado uma vez que nem todos os municípios registam contabilisticamente os direitos sobre terceiros no momento em que se vencem, mas sim no momento da cobrança. Por outro lado, foram identificados 124 autarquias (68 pequenas, 48 médias e 8 grandes), cujo valor das dívidas a receber inscrito no Balanço é inferior ao valor das receitas por cobrar no final do ano, refletidas no mapa orçamental da execução da receita;
- c) As dívidas a terceiros de curto prazo no montante de 2.157,7 milhões de Euros [ao valor apresentado em Balanço (2.197,2 milhões de Euros), deduziu-se os montantes dos empréstimos a pagar de curto prazo incluso naquele valor] são manifestamente superiores aos activos de curto prazo, considerando o total das dívidas a receber com disponibilidades. Este valor perfaz, no âmbito da amostra, 1.177,9 milhões de Euros. Assim, à data de Dezembro de 2005 **o sector da administração autárquica apresentava uma falta de liquidez global no montante de 980 milhões de Euros**. Nesta situação, encontram-se 229 municípios, sendo 115 pequenos, 79 médios e 17 grandes. Todavia, há outras dívidas de médio prazo, para além da dívida bancária. Nessas, estão inclusas dívidas a fornecedores resultantes de processos de negociação de prazos de pagamento. No nosso entender esses montantes, para efeito de análise da liquidez do município, deverão ser acrescidos à dívida de curto prazo. Assim, consideramos que só a dívida por *leasing* deverá ser expurgada do rácio de liquidez. Na presente situação à dívida de 2 157,7 milhões de Euros dever-se-ia acrescentar os 375,2 milhões de Euros, pelo que a falta de liquidez global seria realmente de 1 355 milhões de Euros;
- d) Confrontando os valores do Balanço com os valores dados pela Execução Orçamental da Despesa, verifica-se que o total das dívidas a pagar a terceiros reportada ao Balanço (2.157,7 milhões de Euros) é inferior ao total dos compromissos orçamentais por pagar (2.418,9 milhões de Euros). Julgamos que o valor menos fiável será o valor fornecido pelo Mapa de Execução Orçamental, uma vez que não há indícios que as autarquias procedessem, em sede de encerramento de contas, às operações de transferência, para a conta 05 - «Compromissos – Exercícios Futuros», dos compromissos assumidos no ano e que não se concretizaram. Entendemos pois, que a informação mais fiável, neste campo, será a fornecida pelo Balanço. Na situação de ser inferior ao valor do registo da dívida no

Balanço o valor dos registos dos encargos por pagar no Mapa da Execução Orçamental da Despesa, estão 214 municípios (118 pequenos, 81 médios e 15 grandes);

e) O total da dívida bancária de MLP (médio e longo prazo) era em 31 de Dezembro de 2005, de 4.021,6 milhões de Euros e de a curto prazo de 77,2 milhões de Euros.

Apresenta-se de seguida o Ranking dos 25 municípios com maior endividamento bancário em 2005 (R28):

R28 – Municípios que apresentaram maior endividamento bancário de médio e longo prazo

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Lisboa	Grande	490.786.698
2	Vila Nova de Gaia	Grande	178.581.303
3	Porto	Grande	134.682.556
4	Braga	Grande	94.205.321
5	Maia	Grande	78.474.254
6	Guimarães	Grande	74.250.869
7	Sintra	Grande	69.800.907
8	Leiria	Grande	68.331.369
9	Setúbal	Grande	65.623.962
10	Loures	Grande	59.557.939
11	Matosinhos	Grande	57.390.910
12	Odivelas	Grande	52.533.607
13	Amadora	Grande	51.670.266
14	Funchal	Grande	50.324.996
15	Aveiro	Média	47.074.876
16	Gondomar	Grande	46.875.186
17	Marco de Canaveses	Média	45.000.000
18	Vila do Conde	Média	44.915.553
19	Covilhã	Média	42.850.882
20	Seixal	Grande	42.582.609
21	Almada	Grande	41.679.033
22	Coimbra	Grande	38.588.942
23	Vila Nova de Famalicão	Grande	38.005.652
24	Faro	Média	36.816.925
25	Oeiras	Grande	36.295.663

O Quadro 3.3.3, resume alguns dados relativos à composição do Balanço dos diferentes municípios.

Quadro 3.3.3 – Estrutura do Balanço

	Pequenos	Médios	Grandes	Total
Nº de municípios existentes	178	106	24	308
Nº de municípios analisados	177	106	24	307
Municípios que apresentam o Balanço	177	106	24	307
Municípios que no Balanço não têm dívidas a receberem	4	0	1	5
Municípios que no Balanço não tem existências	77	31	4	112
Municípios que apresentam custos diferidos no activo	110	75	18	203
Municípios que apresentam acréscimos de proveitos no activo	71	51	15	137
Municípios que apresentam provisões para riscos e encargos	8	6	4	18
Municípios em que as dívidas a pagar/activo, são superiores a 20%	83	53	14	150
Municípios em que as dívidas a pagar/activo, são superiores a 40%	33	15	3	51
Municípios com fundo patrimonial (conta 51) negativo	16	4	2	22
Municípios que apresentam resultados líquidos positivos	122	84	20	226
Municípios que apresentam subsídios em fundos próprios	26	21	5	53
Municípios que apresentam reservas de reavaliação	1	5	2	8
Municípios que apresentam um activo disponível de curto prazo inferior ao passivo de curto prazo	133	78	16	227

Deste Quadro (3.3.3), conjugado com a informação constante nos Gráficos de 3.3.1 a 3.3.4, que representam a estrutura média do Balanço dos municípios, global e por dimensão (pequenas, médias e grandes), podemos salientar o seguinte:

- Nem todas as principais componentes do Activo se encontram reflectidas no Balanço de cada município. Assim, existem municípios que não apresentam dívidas a receber (5), existências (112), custos diferidos (203) e acréscimos de proveitos (137);
- É significativo o número de municípios (51) cujas dívidas a pagar são superiores a 40% do activo. Relativamente a este indicador, anota-se que o número de municípios nesta situação desceu significativamente, em relação ao ano transacto. Assim, na amostra de 2004, em 289 municípios identificaram-se 89 nestas circunstâncias. Em 2005, com uma amostra de municípios superior (307) o número de municípios nesta situação diminuiu 42,7% (menos 38 municípios). Não podemos deixar de referir que embora seja um indicador de

inegável valor comparativo, relativamente à capacidade de solvência das autarquias pouco poderá traduzir, uma vez que o activo é constituído por bens, na sua maior parte indisponíveis. Mas não só os Bens de Domínio Público, deverão ser considerados inalienáveis. Também outros bens do imobilizado corpóreo, sendo indispensáveis à actividade central da autarquia, isto é, ao exercício das suas atribuições fundamentais deverão ser considerados indisponíveis. **Assim, no nosso entender, dever-se-á, apenas, comparar para efeitos de capacidade de solvência da autarquia, o activo disponível de curto prazo com o passivo de curto prazo.** Este indicador mostra que 227 municípios não dispõem, a curto prazo, de meios financeiros para a liquidação das suas dívidas. Tal situação, imporia, de imediato um corte nas despesas do ano subsequente (2006), com vista à liquidação desses encargos. O que se tem verificado é que, embora orçamentalmente, as dívidas transitadas sejam incluídas no orçamento de despesa do ano subsequente e absorvam as respectivas dotações orçamentais, esta situação de desequilíbrio financeiro (confirmada pelos saldos efectivos negativos) se repete sucessivamente. Apontamos como razão central os orçamentos de receita sobrevalorados e o facto de não haver uma norma que obrigue a rectificações orçamentais, ajustando as dotações do orçamento da despesa aos níveis de execução da receita;

No Ranking que se segue (R29), apresentam-se os 25 municípios com maior Passivo exigível, em 2005 (considerando-se Passivo todas as dívidas a pagar):

R29 – Municípios com maior Passivo exigível em 2005

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Lisboa	Grande	956.794.650
2	Vila Nova de Gaia	Grande	231.199.876
3	Porto	Grande	198.579.975
4	Maia	Grande	128.184.183
5	Gondomar	Grande	118.388.413
6	Aveiro	Média	116.117.954
7	Loures	Grande	96.758.075
8	Braga	Grande	96.364.408
9	Sintra	Grande	94.727.489
10	Guimarães	Grande	88.949.594
11	Leiria	Grande	86.972.383
12	Funchal	Grande	86.786.860
13	Covilhã	Média	82.497.572
14	Setúbal	Grande	82.366.637
15	Vila do Conde	Média	81.068.084
16	Coimbra	Grande	75.358.018
17	Cascais	Grande	63.701.987
18	Matosinhos	Grande	63.267.139
19	Figueira da Foz	Média	60.956.137
20	Odivelas	Grande	60.475.428
21	Seixal	Grande	60.352.012
22	Amadora	Grande	59.074.172
23	Valongo	Média	57.291.282
24	Oliveira de Azeméis	Média	56.802.365
25	Santa Maria da Feira	Grande	53.936.911

- 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 41 % do Activo. Esta relação pode ser justificada 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.

Gráfico 3.3.1 – Estrutura global do Balanço

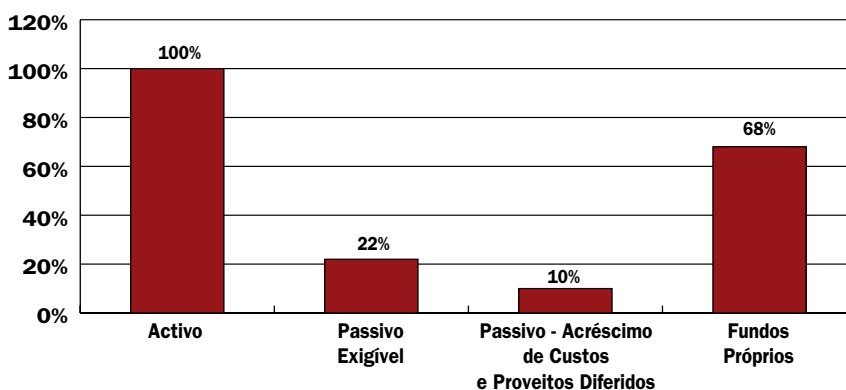


Gráfico 3.3.2 – Estrutura do Balanço dos municípios de pequena dimensão

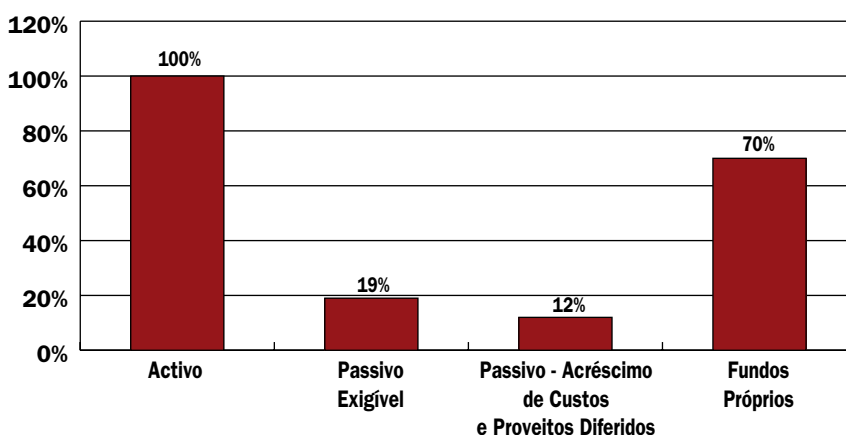


Gráfico 3.3.3 – Estrutura do Balanço dos municípios de média dimensão

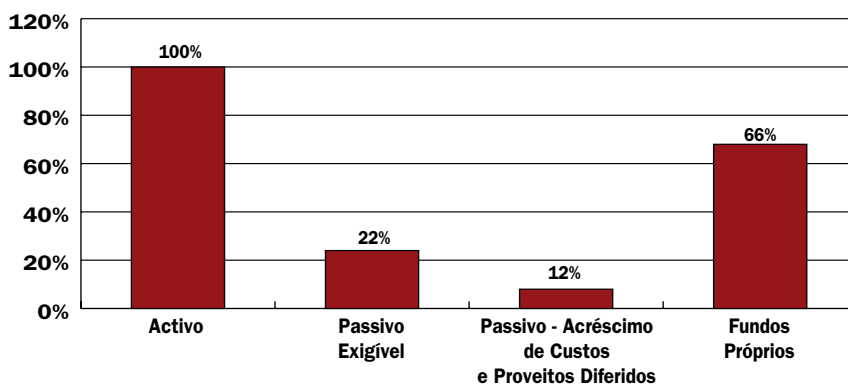
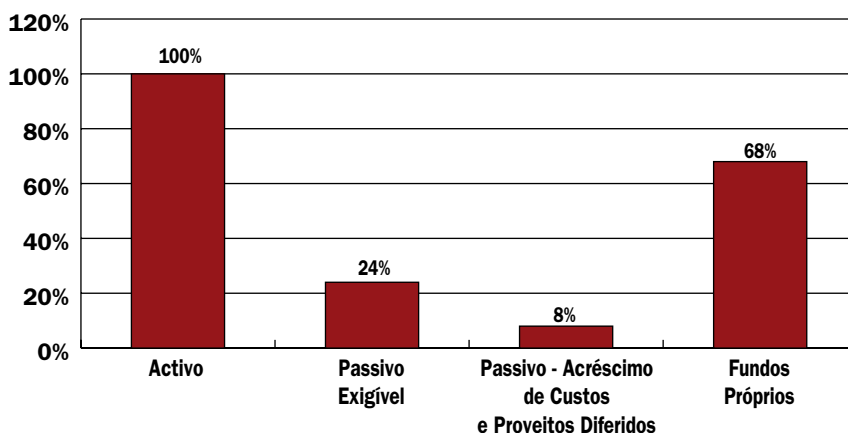


Gráfico 3.3.4 – Estrutura do Balanço dos municípios de grande dimensão



3.3.3. Activo

Nos Gráficos 3.3.5 a 3.3.8, apresenta-se relativamente a 2005, a estrutura e composição média do activo dos municípios. Podem tecer-se os seguintes comentários gerais:

- O Imobilizado Corpóreo e os Bens de Domínio Público representam 74% 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 3.3.5 – Estrutura do global do activo

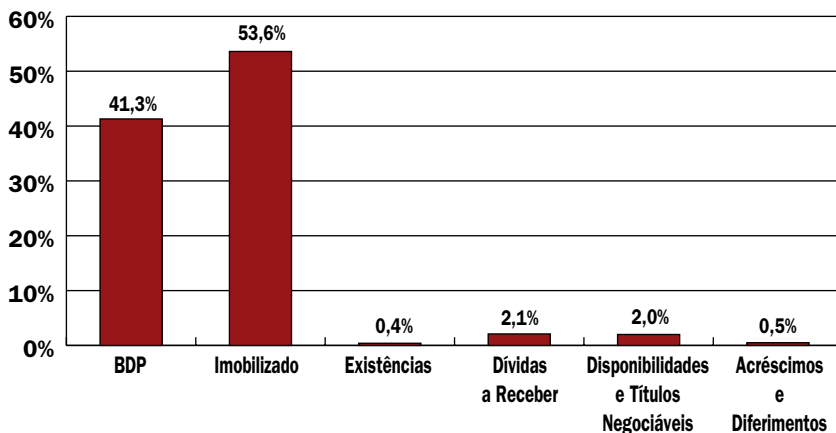


Gráfico 3.3.6 – Estrutura do activo dos municípios de pequena dimensão

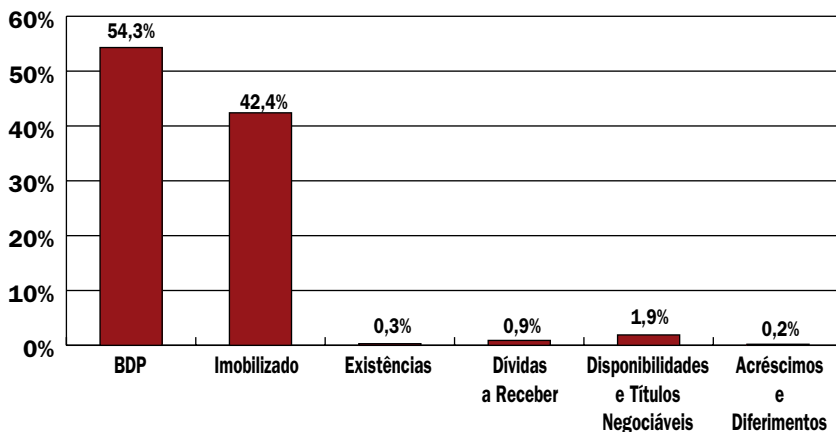


Gráfico 3.3.7 – Estrutura do activo dos municípios de média dimensão

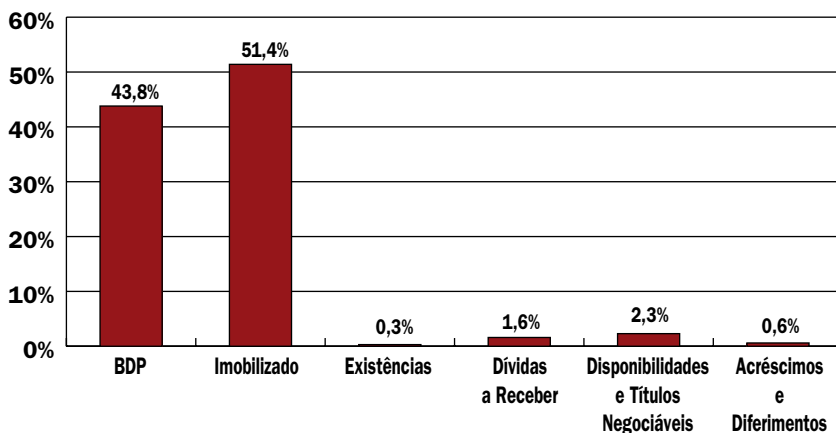
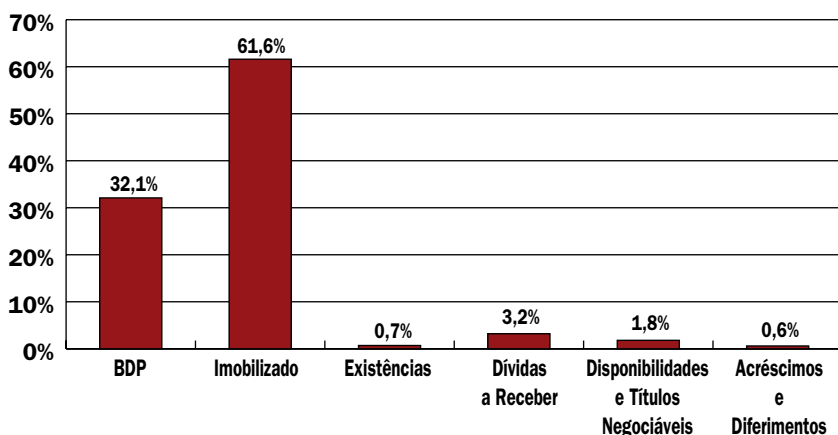


Gráfico 3.3.8 – Estrutura do activo dos municípios de grande dimensão



- A composição dos Bens de Domínio Público encontra-se assinalada nos Gráficos 3.3.9 a 3.3.12 onde se verifica que a principal componente dos Bens de Domínio Público são as “outras construções” (69%). Estas “Outras Construções” são na sua generalidade, vias e arruamentos. As obras em curso representam uma parcela significativa, não havendo indicações sobre a natureza das mesmas, que tanto podem ser “Edifícios” ou “Outras Construções”;
- Ora sendo as estradas, por imposição constitucional (artigo 34.º da Constituição da República Portuguesa), Bens de Domínio Público, e os museus, bibliotecas, arquivos, bens da mesma natureza, de acordo com o Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de Outubro, facilmente se depreenderá que os Gráficos: 3.3.5, 3.3.7 e 3.3.8, mostram o desequilíbrio proporcional entre os Bens de Domínio Público e o outro Imobilizado Corpóreo. A razão desta situação registal que no nosso entender não reflecte a realidade do Activo, deve-se ao facto de a maior parte das estradas e vias de comunicação de gestão e controlo municipal, não estarem inventariados e avaliados. Também se verifica a não classificação em Bens de Domínio Público de museus, bibliotecas e arquivos municipais, mas eventualmente em Imobilizado Corpóreo, para além das situações em que nem inventariados, ainda, estarão. No nosso entender impunha-se uma normalização da inventariação e avaliação, extensiva a todas as autarquias, pese embora o CIBE ser o instrumento de utilização comum para a classificação e inventariação dos bens. De outra forma não há garantia da existência de uma informação fidedigna que permita uma consolidação global do sector autárquico.

Gráfico 3.3.9 – Estrutura do global dos Bens de Domínio Público

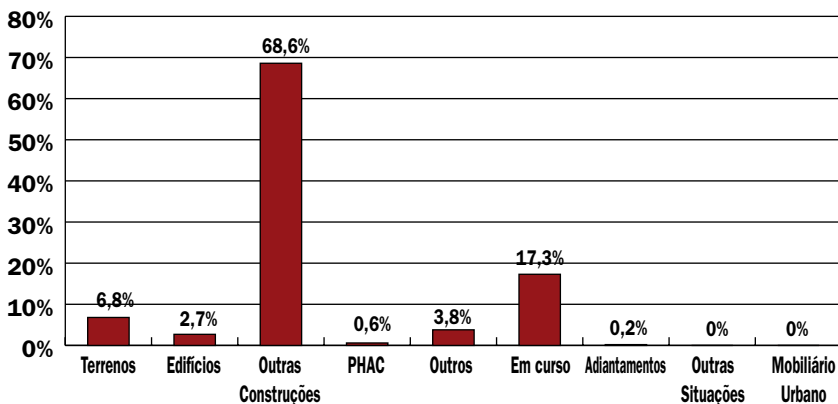


Gráfico 3.3.10 – Estrutura dos Bens de Domínio Público dos municípios de pequena dimensão

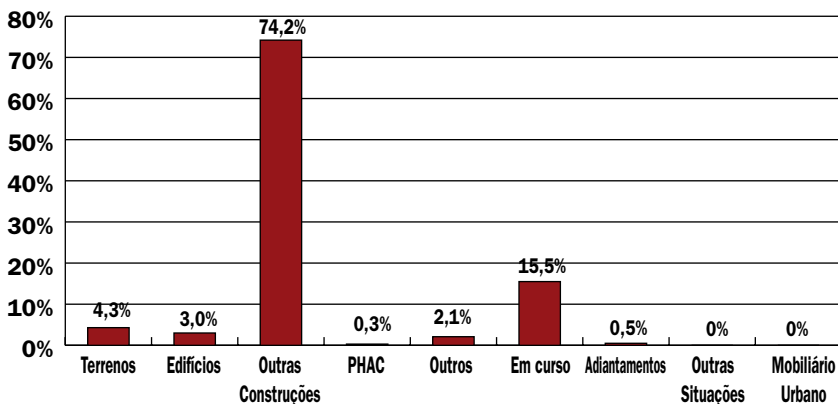


Gráfico 3.3.11 – Estrutura dos Bens de Domínio Público dos municípios de média dimensão

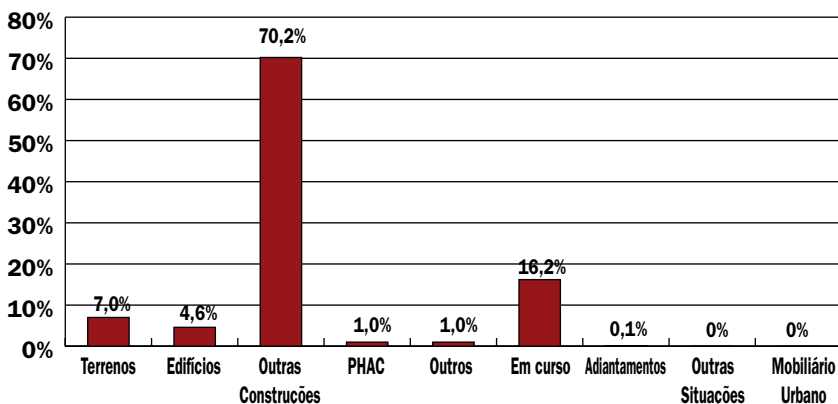
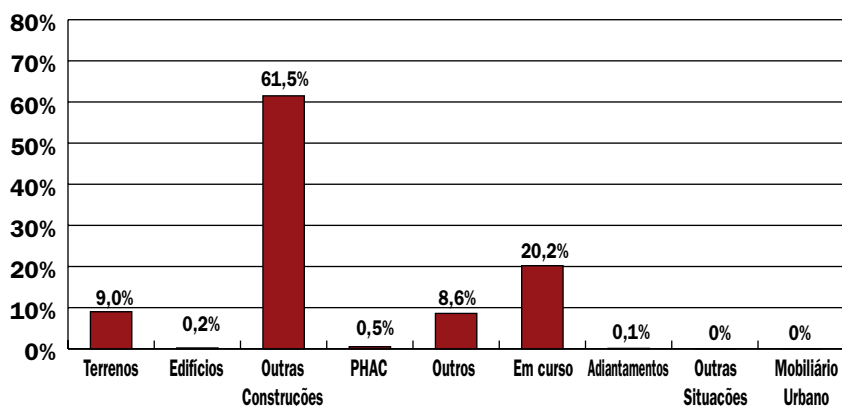


Gráfico 3.3.12 – Estrutura dos Bens de Domínio Público dos municípios de grande dimensão



O Imobilizado Corpóreo representa cerca de 40 % do activo total e inclui os bens duradouros, concluídos, não destinados a venda e não considerados Bens de Domínio Público. No Quadro 3.3.4, é apresentada a 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 3.3.4 – Estrutura do Imobilizado Corpóreo dos municípios

	Pequenas	Médias	Grandes	Global
Terrenos	19,8%	21%	28%	24,1%
Edifícios	44,7%	48,8%	40,5%	44,1%
Equipamento Básico	5,2%	3,1%	1,9%	2,9%
Equipamento de Transporte	2,4%	1,4%	0,5%	1,2%
Ferramentas e utensílios	0,2%	0,1%	0,1%	0,1%
Equipamento Administrativo	1,2%	1,1%	0,9%	1%
Imobilizado em Curso	25,4%	23,5%	16,7%	20,6%
Adiantamentos	0,3%	0,1%	0,4%	0,3%
Outros	0,8%	1%	11,2%	5,8%

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

Quadro 3.3.5 – Estrutura dos Investimentos financeiros

Unidade: Euros

Investimentos financeiros	Pequenas	Médias	Grandes	Global	%
Partes de capital	43.726.773	282.322.924	338.523.646	664.573.342	77,5
Obrigações e títulos de participação	3.245.252	8.866.345	9.322.926	21.434.524	2,5
Investimentos em Imóveis	58.324.987	47.959.523	42.650.760	148.935.271	17,4
Outras aplicações Financeiras	618.073	3.047.304	29.058	3.694.435	0,4
Imobilizações em Curso	4.122.723	1.410.236	6.895.478	12.428.437	1,4
Adiantamentos por conta de investimentos Financeiros	45.036	215.718	6.275.963	6.536.717	0,8
Total	110.082.845	343.822.050	403.697.830	857.602.725	

- Através do Quadro 3.3.5, e do Gráfico 3.3.13, pode-se verificar que a conta “partes de capital” é a componente com maior peso nos investimentos financeiros (superior a 75%). Numa análise da estrutura dos investimentos financeiros por dimensão, verifica-se que nos municípios de grande dimensão esta componente representa cerca de 53% 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 da entidade (por exemplo, imóveis que se encontrem arrendados);
- Verifica-se também que há municípios que apresentam adiantamentos por conta de Investimentos Financeiros, são eles: Alcanena, Alter do Chão, Fafe, Braga e Setúbal.

Gráfico 3.3.13 – Estrutura global dos Investimentos Financeiros

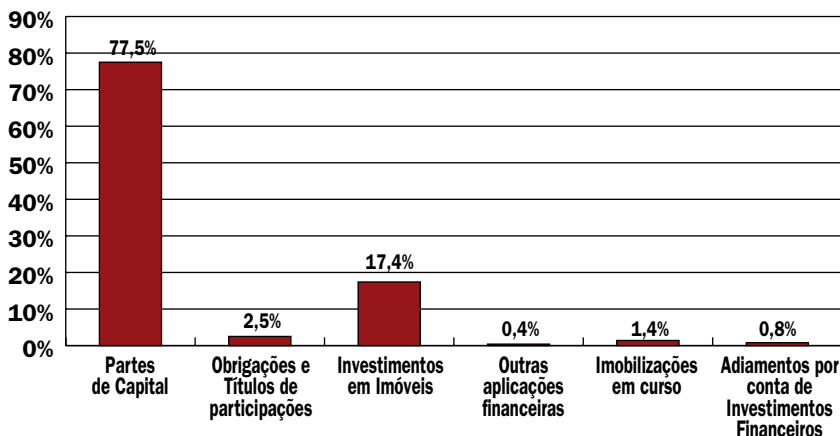


Gráfico 3.3.14 – Estrutura dos Investimentos Financeiros dos municípios de pequena dimensão

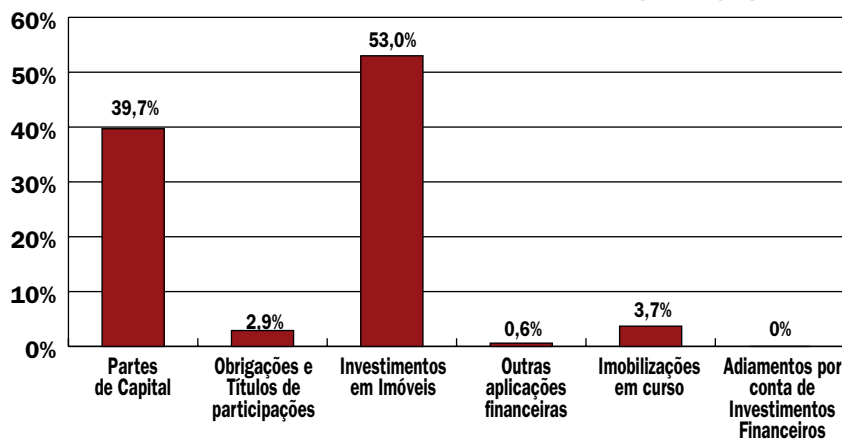


Gráfico 3.3.15 – Estrutura dos Investimentos Financeiros dos municípios de média dimensão

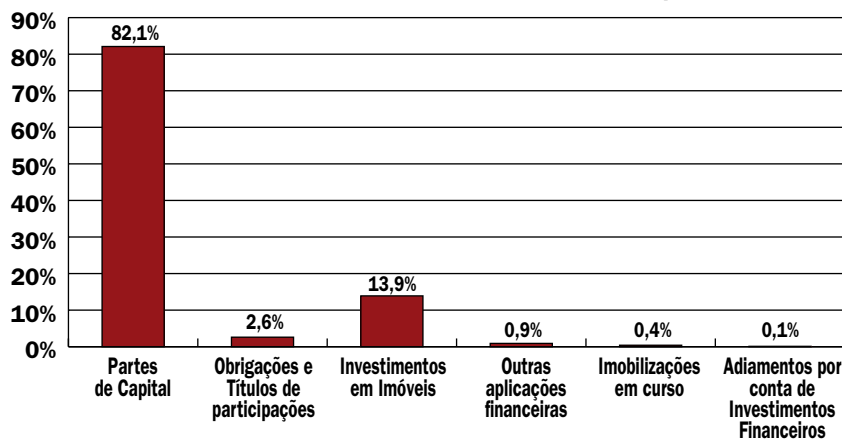
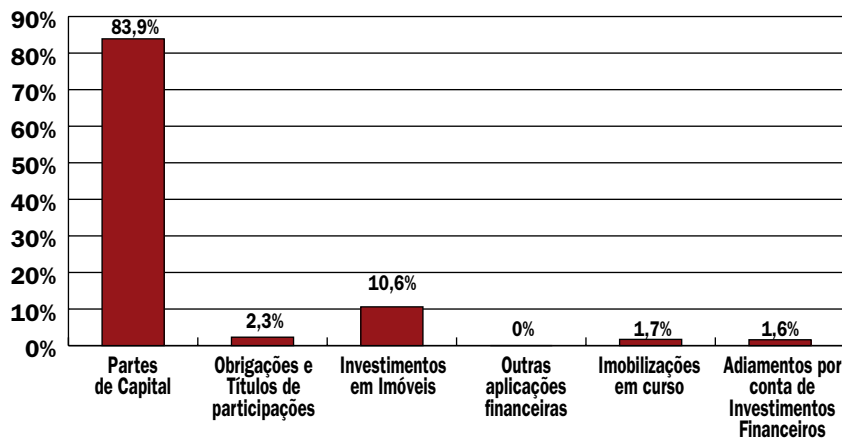


Gráfico 3.3.16 – Estrutura dos Investimentos Financeiros dos municípios de grande dimensão



- As **existências** representam um valor muito pouco significativo na estrutura média do Balanço dos municípios (entre 0% e 8%, numa média de 0,4 %). De referir ainda que, apesar de 195 municípios apresentarem valores em existências, é muito reduzido o número de municípios (74) 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 % do total do Activo, sendo no caso dos municípios de pequena dimensão de apenas 0,9% e nos municípios de grandes dimensões de 3 %. 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 as receitas apenas no momento da cobrança (base de caixa);
- 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 21 % do total do Activo, numa média global da amostra, de 2% 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 disponibilidades orçamentais, outras, designadamente, de operações de tesouraria (cauções em bancos de fornecedores ou clientes; impostos retidos a entregar ao Estado; etc.) que representam cobranças para terceiros ou de terceiros, não constituindo deste modo disponibilidades da entidade. Por outro lado, algumas das disponibilidades orçamentais 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. Este distingue as disponibilidades em orçamentais e referentes a Operações de Tesouraria;

- 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 203 municípios dos 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, 137 incluem acréscimos de proveitos no seu activo.

3.3.4. 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, às dívidas por pagar, representam 67 % do total do designado por “Passivo”;
- A estrutura média do Passivo dos municípios encontra-se apresentada nos Gráficos 3.3.17 a 3.3.20. 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 53 % do Passivo total, nos municípios de média dimensão atingem 40 % e nos municípios de pequena dimensão o peso desta rubrica é inferior, ou seja 36% do Passivo total. No entanto, em qualquer dos casos, é a rubrica com maior peso no Passivo, representando em média 44,7 % do valor total do Passivo.

Gráfico 3.3.17 – Estrutura global do Passivo

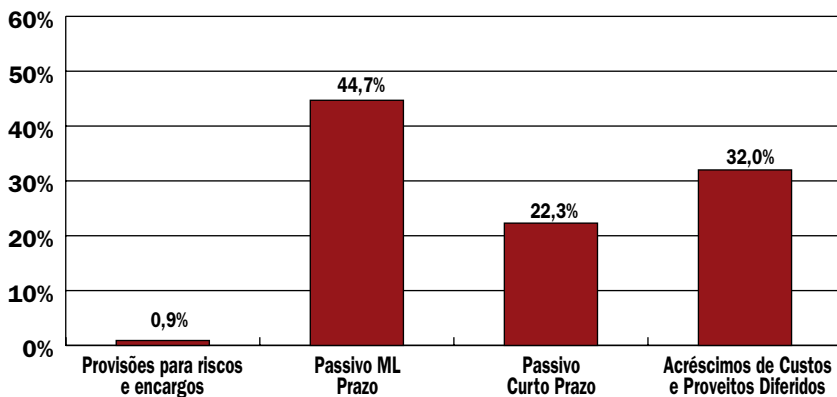


Gráfico 3.3.18 – Estrutura do Passivo nos municípios de pequena dimensão

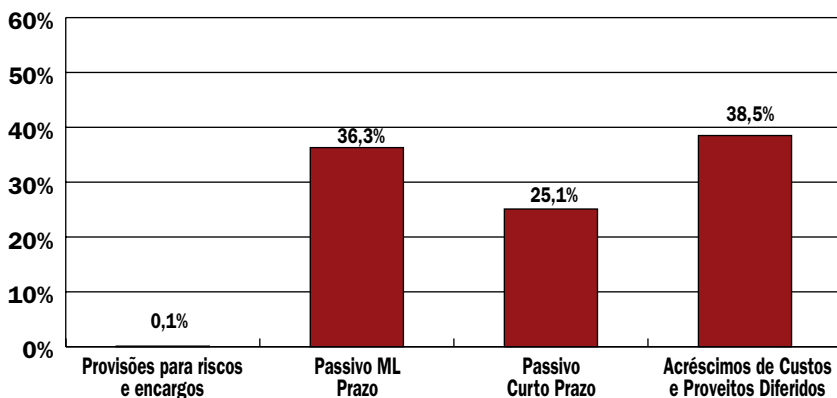


Gráfico 3.3.19 – Estrutura do Passivo nos municípios de média dimensão

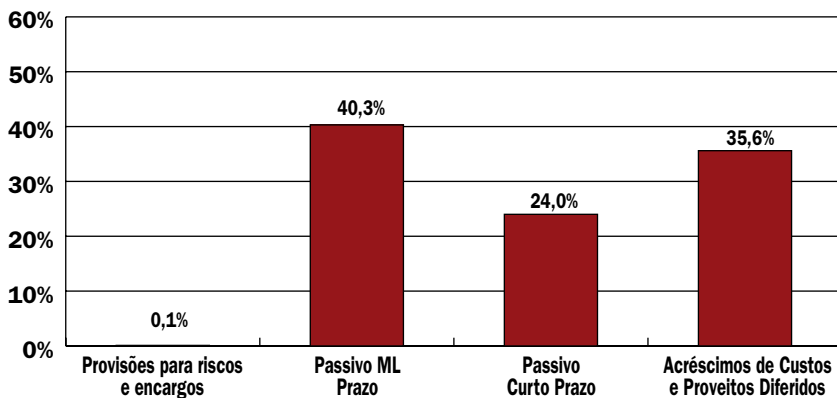
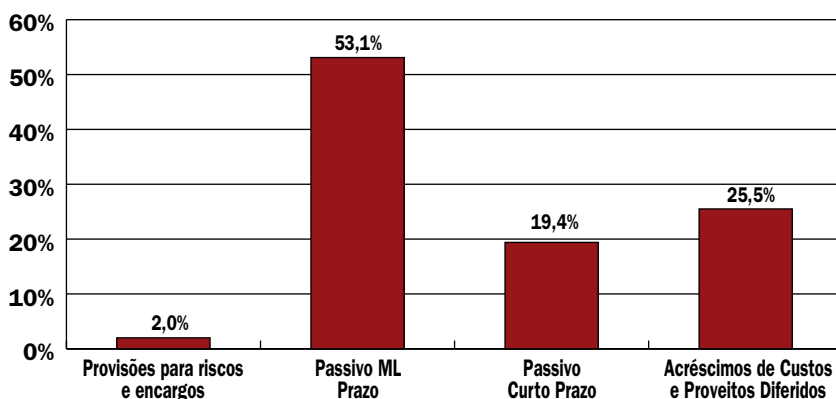


Gráfico 3.3.20 – Estrutura do Passivo nos municípios de grande dimensão



- A análise da estrutura do Passivo pelas três categorias de municípios, permite-nos verificar a elevada importância que assumem para os municípios de pequena e média dimensão os subsídios ao investimento, representando respectivamente 38,5% e 35,6% do total do Passivo;
- Tanto no global do sector autárquico, como para cada categoria de municípios, o maior peso do Passivo centra-se no Passivo de Média e Longa Duração, sendo directamente proporcional à dimensão do município. Assim, nos grandes municípios assume um peso médio de 53,1%;
- O total das **dívidas a terceiros** representa informação relevante para análise da situação financeira dos municípios, sendo obtido em duas perspectivas: atendendo ao prazo da exigibilidade e às entidades credoras. No Balanço, são separadas as dívidas a “curto prazo” (dívidas a pagar a um ano) e dívidas a “médio e longo prazo” (dívidas a pagar a mais de um ano) e, dentro destas, é ainda obtida informação por tipo de credor (fornecedor, credor de empréstimos bancários, Estado, etc.);
- 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 18 municípios apresentam valores nesta conta do Passivo;

- Os **proveitos diferidos** compreendem as receitas que devem ser reconhecidos como proveitos em 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) poderá alterar significativamente a estrutura do Balanço e a Demonstração de Resultados. De referir, ainda, que esta conta representa em média 30% do total do Passivo (44% nos pequenos municípios, 34% nos municípios de média dimensão e 23% 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 212 dos municípios apresentam valores na conta “acréscimos de custos”, significando que 95 municípios não cumprem com o estabelecido (65 municípios pequenos, 24 municípios médios e 6 municípios de grande dimensão), sendo os 6 municípios de grande dimensão que não cumprem com o estabelecido, os seguintes: Almada, Braga, Gondomar, Guimarães, Seixal e Vila Franca de Xira.

3.3.5. 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 repre-

sentam entre valores significativamente negativos e 99% do Activo total. A média global é de 68% o que poderia significar menor autonomia financeira das entidades (Fundos Próprios em relação ao Activo Total) elevada, se não estivessemos a falar de entes públicos que gerem património do domínio público e por isso mesmo, inalienáveis. Por outro lado parte do património do domínio privado das autarquias é também indisponível pois são essenciais à prossecução dos fins da entidade. Assim este indicador pouco significado financeiro tem. É um mero indicador estatístico e de carácter comparativo.

Quadro 3.3.6 – Rácio entre os Fundos Próprios/Activo total

Fundos Próprios/Activo	Pequenas	Médias	Grandes	Global
Mínimo	-260,71%	-43,66%	11,06%	-260,71%
Máximo	99,24%	93,08%	93,08%	99,24%
Médio	69,90%	65,71%	68,14%	67,68%

- O **fundo patrimonial inicial** representa a diferença entre o Activo e o Passivo no momento da elaboração do primeiro Balanço do município. No ano de 2005, 5 das autarquias que apresentavam um fundo patrimonial inicial negativo em 2004, ainda o mantêm (Aveiro, Freixo de Espada a Cinta, Marco de Canavezes, Ourique e Torre de Moncorvo), ao qual acresce 2 autarquias que não fizeram parte da amostra do ano de 2004 (Povoação e Calheta – da Região Autónoma dos Açores). Em 2005, são 7 autarquias, em que se verifica, no registo contabilístico, que o seu Passivo era maior que o Activo no momento da elaboração do primeiro Balanço. No entanto, analisando a informação desses municípios, verifica-se que o mesmo se deve à não avaliação de grande parte do Imobilizado;
- Os **subsídios** registados no Fundo Próprio, em geral, apenas contêm os subsídios destinados a investimentos em bens não amortizáveis. Da análise das contas dos 307 municípios da amostra de 2005, verifica-se que apenas 53 municípios reconheceram subsídios nesta conta (26 pequenos, 21 médios e 6 grandes);
- As **reservas de reavaliação** resultam de uma actualização do valor de aquisição e respectivas amortizações acumuladas dos activos imobilizados (com excepção dos Investimentos Financeiros), derivada essencialmente da desvalorização da moeda. O POCAL só permite reavaliações se legisladas superiormente, o que contraria, em parte, as

actuais tendências da Contabilidade para substituir o princípio do custo histórico pela designado justo valor ou valor de mercado. O impedimento dos municípios procederem a reavaliações de uma forma livre tem como objectivo limitar eventuais sobreavaliações do Activo, obedecendo ao princípio da prudência. No entanto, uma vez que o CIBE para efeitos de elaboração do primeiro inventário elaborado pelas regras daquele diploma permite reavaliar bens cujo valor actual é significativamente superior ao valor histórico, verifica-se que 8 municípios (1 pequeno, 5 médios e 2 grandes) têm valor nesta conta dos fundos próprios.

3.3.6. Demonstração dos 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 3.3.21 a 3.3.24.

Gráfico 3.3.21 – Estrutura global da Demonstração de Resultados

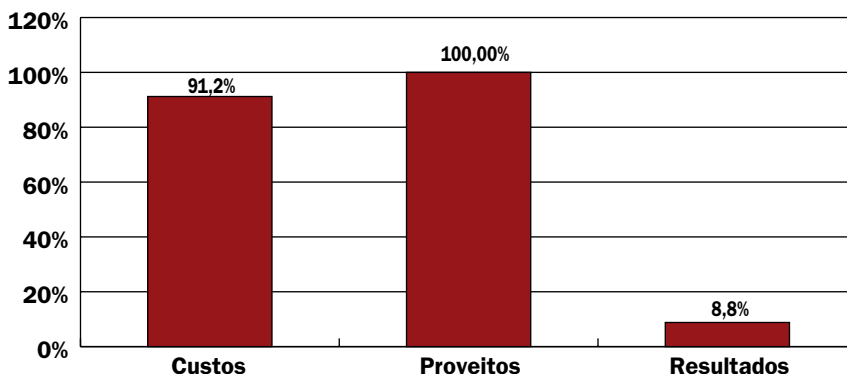


Gráfico 3.3.22

Estrutura da Demonstração de Resultados dos municípios de pequena dimensão

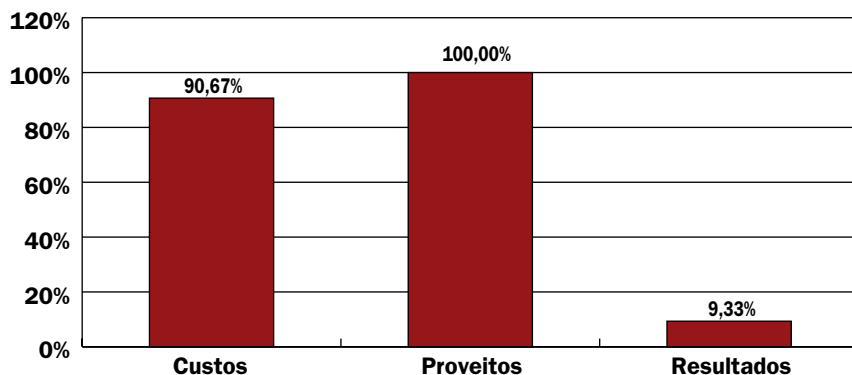


Gráfico 3.3.23

Estrutura da Demonstração de Resultados dos municípios de média dimensão

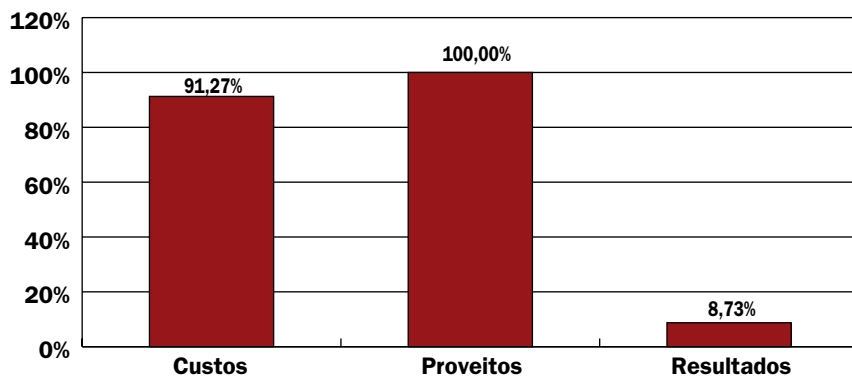
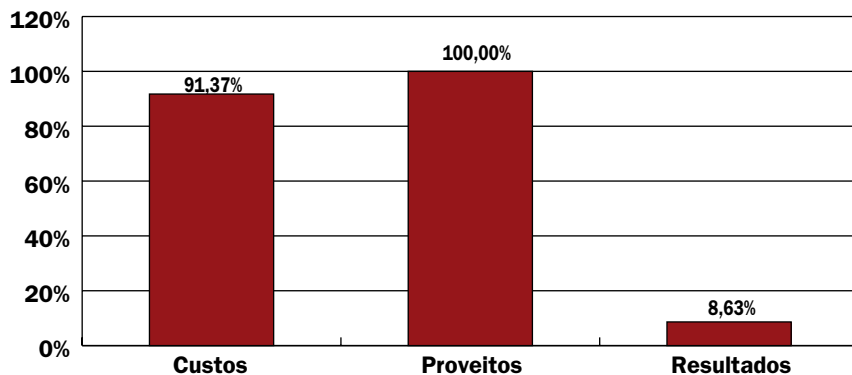


Gráfico 3.3.24

Estrutura da Demonstração de Resultados dos municípios de grande dimensão



Resultados Líquidos

Ao comparar as estruturas das Demonstrações de Resultados dos municípios de pequena (3.3.25), média (3.3.26) e grande (3.3.27) dimensão, verifica-se que nos municípios de grande dimensão os custos representam 91,4% dos proveitos, ou seja, são estes municípios que apresentam menores resultados económicos (com um peso de 8,6%). Em contrapartida o peso dos custos e dos resultados nos municípios de pequena e média dimensão são muito semelhantes. O resultado económico, ainda não pode ser visto como indicador de análise comparativa da eficácia dos municípios. De facto, enquanto não forem utilizados idênticos critérios de valorimetria entre os 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 custos²¹, a interpretação do resultado económico de um município é muito subjectiva, de significado controverso, comprometendo análises comparativas entre os diversos municípios.

Os 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 3.3.7, os resultados globais variam entre -11,76% e 40,20% dos proveitos totais e apresentam um valor médio de 4%. São 226, os municípios da amostra que apresentam resultados económicos positivos.

Quadro 3.3.7 - Resultados/Activo

	Pequenas	Médias	Grandes	Global
Mínimo	-11,76%	-5,30%	-4,82%	-11,76%
Máximo	40,20%	24,11%	14,87%	40,20%
Média	4,25%	3,40%	2,23%	3,80%

O valor global de Resultados Líquidos foi de 569 milhões de Euros. Contudo, 80 municípios, da amostra, apresentam resultados negativos (54 pequenos, 22 médios e 4 grandes).

²¹ Esta correlação é muito controversa num contexto dos municípios em que a ocorrência de mais custos não conduz necessariamente a mais proveitos dado estes serem essencialmente de natureza fiscal.

Contudo, considerando os Resultados Líquidos antes das amortizações, só 9 municípios apresentam resultados negativos:

Quadro 3.3.8

Municípios que apresentam Resultados Líquidos negativos antes das amortizações

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Vila Nova de Gaia	Grande	-10.707.440
2	Guimarães	Grande	-8.157.315
3	Figueira da Foz	Média	-2.710.182
4	Évora	Média	-953.574
5	Cartaxo	Média	-707.037
6	Faro	Média	-569.377
7	Celorico da Beira	Pequena	-447.645
8	Oliveira de Azeméis	Média	-237.013
9	Vila do Conde	Média	-143.814

Os **resultados líquidos** representam a diferença entre os Proveitos e os Custos de um determinado exercício. No ano de 2005, verifica-se que **226 dos municípios da amostra apresentam 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 dado o facto de todos os impostos/taxas serem registados como proveitos do exercício, mas parte destas receitas (o correspondente ao saldo corrente) serem gastas em investimentos de capital (e que somente são transformados em custos quando objecto de registo da respectiva 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. Contudo, parte das mesmas são aplicadas em investimentos de capital.

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, nomeadamente com a análise do saldo efectivo.

Ressalvando-se as considerações apresentadas sobre a validade e importância deste indicador, apresenta-se os Rankings das 25 autarquias com

maior Resultado Líquido (R30) e os 25 municípios com o menor Resultado Líquido (R31):

R30 - Municípios com maiores Resultados Líquidos

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Lisboa	Grande	129.985.311
2	Oeiras	Grande	35.133.018
3	Braga	Grande	23.553.285
4	Loulé	Média	14.839.607
5	Porto	Grande	14.449.524
6	Almada	Grande	13.386.519
7	Albufeira	Média	11.136.143
8	Seixal	Grande	10.097.041
9	Paredes	Média	9.696.486
10	Tavira	Média	9.493.834
11	Loures	Grande	9.431.374
12	Santa Cruz	Média	9.222.376
13	Aveiro	Média	9.014.277
14	Castelo Branco	Média	8.953.449
15	Santana	Pequena	8.079.050
16	Óbidos	Pequena	8.042.323
17	Vila Real de Santo António	Pequena	7.931.294
18	Alcobaca	Média	7.664.374
19	Maia	Grande	7.412.306
20	Viana do Castelo	Média	7.354.020
21	Mafra	Média	6.682.196
22	Ponta Delgada	Média	6.430.000
23	Monção	Pequena	6.292.958
24	Amarante	Média	6.062.852
25	Amadora	Grande	6.028.677

R31 - Municípios com menor Resultado Líquido

Unidade: Euros

	Município	Dimensão	Valor
1	Setúbal	Grande	-34.520.505
2	Vila Nova de Gaia	Grande	-20.331.696
3	Guimarães	Grande	-16.831.703
4	Figueira da Foz	Média	-12.901.816
5	Évora	Média	-10.264.741
6	Viseu	Média	-9.071.668
7	Tábua	Pequena	-6.806.433
8	Olhão	Média	-5.562.579
9	Moura	Pequena	-4.983.800
10	Valongo	Média	-4.942.809
11	Oliveira de Azeméis	Média	-4.656.890
12	Vila do Conde	Média	-4.267.045
13	Espinho	Média	-4.232.326
14	Covilhã	Média	-4.208.690
15	Vagos	Média	-4.049.635
16	Coimbra	Grande	-3.477.668
17	Sousel	Pequena	-3.434.913
18	Proença-a-Nova	Pequena	-3.359.532
19	Alvaiázere	Pequena	-3.178.413
20	Aguiar da Beira	Pequena	-3.049.102
21	Carregal do Sal	Pequena	-2.902.022
22	Trancoso	Pequena	-2.865.757
23	Horta	Pequena	-2.852.019
24	São Roque do Pico	Pequena	-2.704.831
25	Palmela	Média	-2.653.594

- Complementando a informação *supra*, cumpre-nos referir que se compararmos o total das despesas de capital, com o somatório dos Resultados Líquidos e receitas de capital (excluindo passivos financeiros), se conclui que apenas 3 autarquias: Óbidos, Santarém e Albufeira, apresentam aquele somatório com valor superior às despesas de capital. Todas as outras autarquias da amostra apresentam um valor inferior em 2005. Contudo, se considerarmos os passivos financeiros nas receitas de capital, apenas acresce àquela autarquia, mais duas: Monção e Almada. Pelo que se conclui que o facto de existir Resultado Líquido, não representa por si só uma boa situação financeira. Salvo se, os Resultados Líquidos forem suficientes para cobrir todos os encargos de capital sem receita consignada;

No Quadro 3.3.10, apresentam-se os valores globais (agregados) das componentes dos custos e proveitos de todos os municípios da amostra, onde se pode salientar o seguinte:

- Em 2005 foram registados como custos com pessoal a importância de 1.922.452.101 €, 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/taxas e as transferências recebidas são as duas grandes componentes dos proveitos;
- Numa análise agregada, os municípios da amostra apresentaram um resultado económico positivo de 559.203.523 €, ou seja, cerca de 53 € por habitante.

Relativamente à estrutura e composição da Demonstração de Resultados por Natureza, o quadro seguinte resume a estrutura por dimensão dos 307 municípios da amostra.

Quadro 3.3.9 - Estrutura dos Custos Proveitos

Unidade: Euros

Custos	N	Proveitos	N
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	127.113.755	Vendas de Mercadorias	54.963.305
		Vendas de Produtos	138.342.545
		Variação da Produção	-2.845.689
Fornecimentos e serviços externos	1.525.296.407	Prestação de Serviços	369.575.963
		Outras Situações	27.971.731
Custos com Pessoal	1.922.452.101	Impostos e Taxas	2.393.419.279
Transferências e Subsídios Concedidos	555.210.271	Transferências e Subsídios Obtidos	2.670.187.585
Amortizações	816.166.156	Trabalhos para a própria entidade	29.418.614
Provisões	53.692.730	Proveitos Suplementares	35.958.488
Outros Custos Operacionais	22.364.163	Outros Proveitos Operacionais	28.128.423
Custos Financeiros	120.446.272	Proveitos Financeiros	137.592.344
Custos Extraordinários	631.254.212	Proveitos Extraordinários	450.487.003
Total de custos	5.773.996.067	Total de proveitos	6.333.199.590
Resultado Líquido do Exercício	559.203.523		

3.3.7. Proveitos

Conforme apresentado nos Gráficos 3.3.25 a 3.3.28, os principais proveitos dos municípios são os Impostos e Taxas. Por outro lado, entre os pequenos, os médios e os grandes municípios verificam-se algumas diferenças na estrutura dos proveitos, sendo de salientar que **quanto maior a dimensão do município maior é o peso dos Impostos e Taxas na estrutura dos proveitos totais**. Nos municípios de maior dimensão, esta rubrica representa 56% dos proveitos totais. Por outro lado, **quanto menor for a dimensão do município, maior é o peso das Transferências e Subsídios**, tendo como representação que varia entre os 0% (município de Viana do Alentejo) de 93% (município de Barrancos), perfazendo uma média de 70% da estrutura dos proveitos, nos municípios de pequena dimensão.

Gráfico 3.3.25 – Estrutura global dos Proveitos

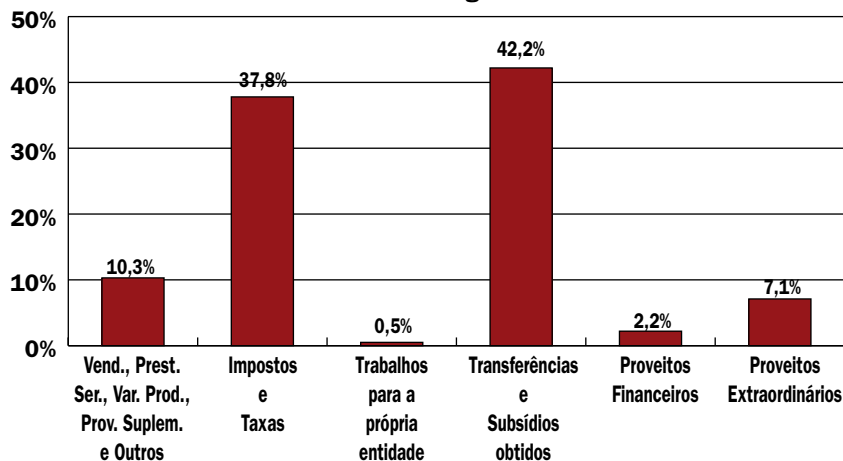


Gráfico 3.3.26 – Estrutura dos Proveitos dos municípios de pequena dimensão

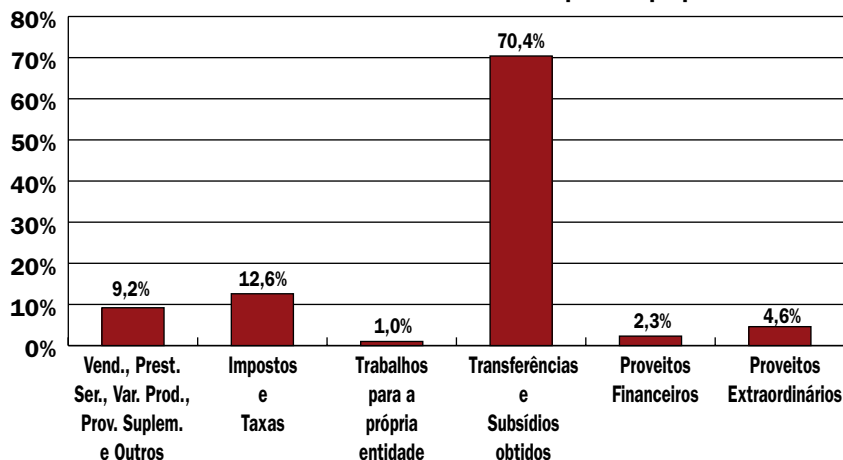


Gráfico 3.3.27 – Estrutura dos Proveitos dos municípios de média dimensão

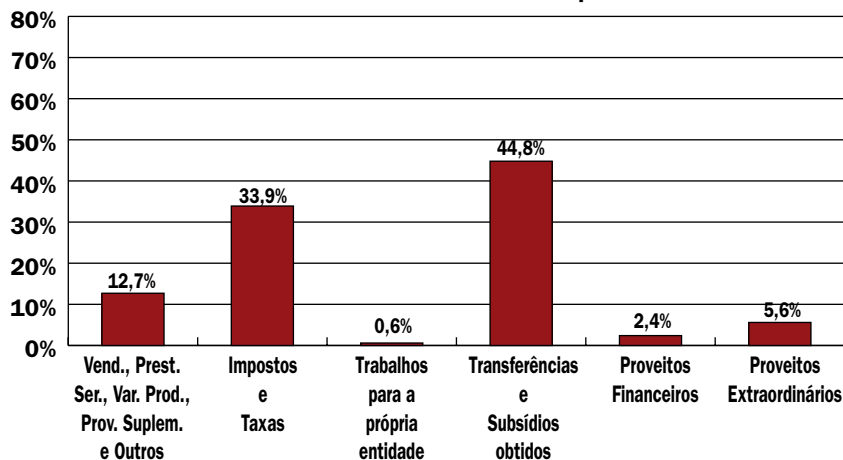
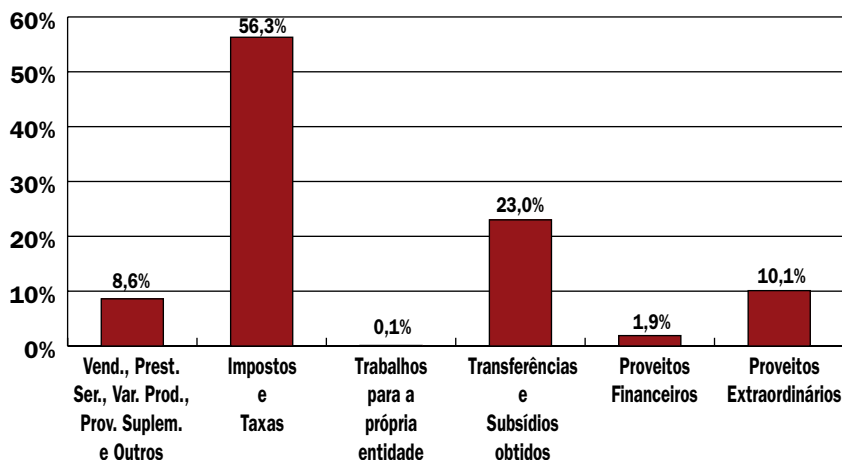


Gráfico 3.3.28 – Estrutura dos Proveitos dos municípios de grande dimensão

3.3.8. Custos

Conforme evidenciado nos Gráficos seguintes 3.3.29 a 3.3.35, 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% e 32% respectivamente. Nos de grande dimensão o peso dos Custos com Pessoal atinge os 33% do total dos custos. Quanto às outras rubricas dos custos, verificam-se algumas diferenças entre os pequenos, médios e grandes municípios, que dizem respeito às amortizações, cujo peso no total dos custos tende a variar inversamente com a dimensão do município. Assim, quanto maior for o município menor é o peso das amortizações. Efectivamente, as amortizações representam 19% da estrutura dos custos dos municípios de pequena dimensão, 15% nos de média dimensão e 10% no de grande dimensão. Esta situação provavelmente está justificada pelo facto de o Imobilizado ainda não se encontrar totalmente inventariado e reconhecido no Activo tendo consequências na estrutura dos custos dos municípios.

Gráfico 3.3.29 – Estrutura global dos Custos

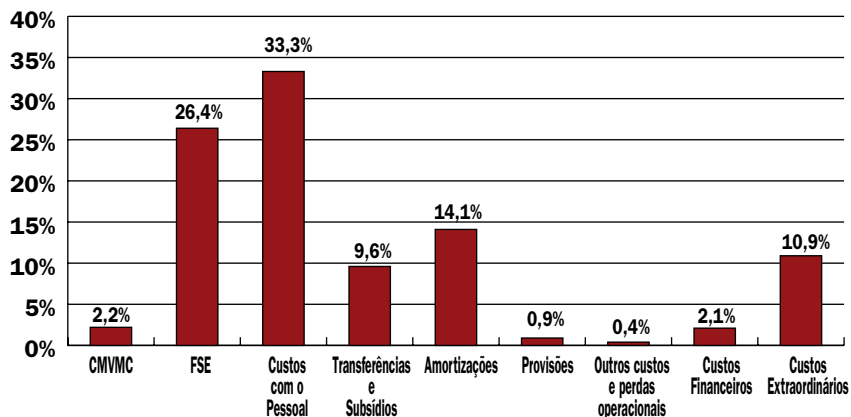


Gráfico 3.3.30 – Estrutura dos Custos dos municípios de pequena dimensão

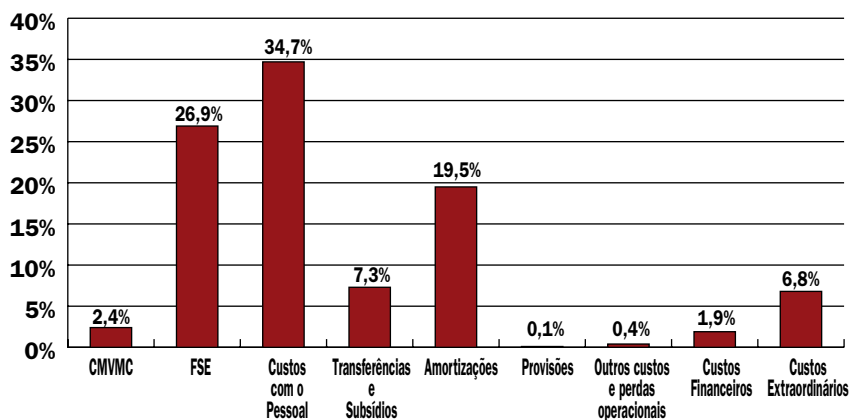


Gráfico 3.3.31 – Estrutura dos Custos dos municípios de média dimensão

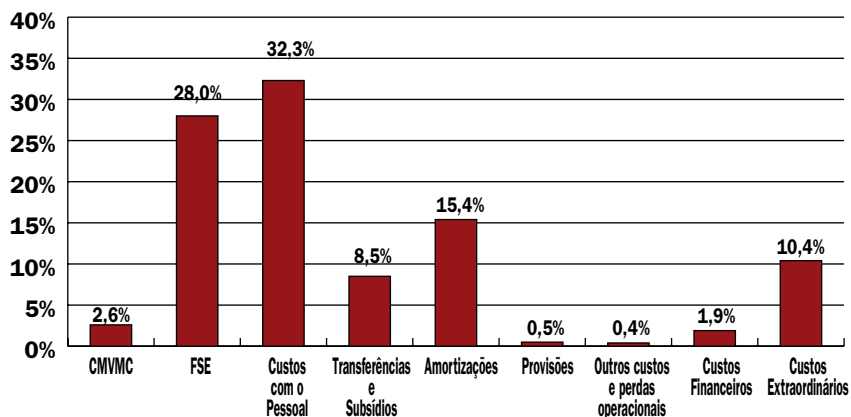
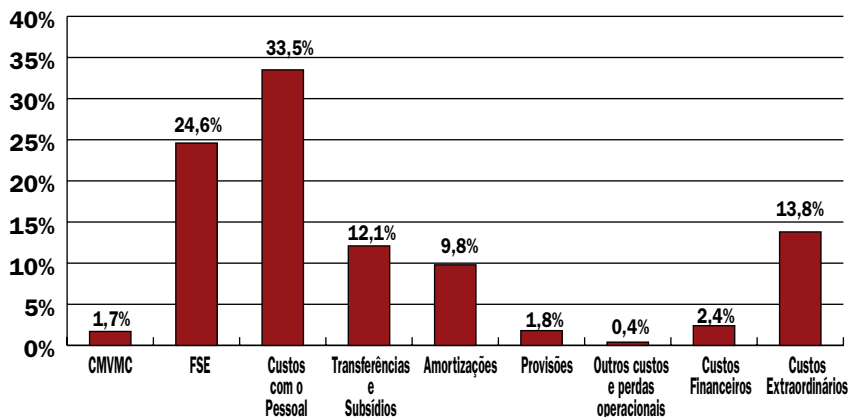


Gráfico 3.3.32 – Estrutura dos Custos dos municípios de grande dimensão



3.3.9. Anexos às Demonstrações Financeiras

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

O Quadro seguinte (3.3.10) 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, 70 dos 307 municípios da amostra ainda não apresentaram estes anexos;
- Os anexos que mais são referidos ou que apresentam 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, pelas razões expostas nos pontos anteriores.

Quadro 3.3.10

N.º de anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados apresentados pelos municípios

		Total	Peq	Méd.	Grand
N.º de municípios		308	178	106	24
N.º de municípios analisados		307	177	106	24
Apresentam anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados		237	128	88	21
1	Indicação e justificação de derrogações do pocal	154	81	58	15
2	Indicação e comentário de contas não comparáveis em relação a N-1	129	72	47	10
3	Critérios valorimétricos utilizados	212	113	81	18
4	Cotações utilizadas	94	52	34	8
5	Situações em que o resultado líquido foi afectado	103	58	36	9
6	Comentário à conta 432«despesas de investigação»	113	63	43	7
7	Movimentos ocorridos na rubrica do activo imobilizado	219	119	81	19
8	Alterações à conta de imobilizado	142	75	54	13
9	Custos incorridos respeitantes a empréstimos	104	52	42	10
10	Reavaliação - termos legais	80	39	33	8
11	Reavaliação-mapa	78	40	30	8
12	Imobilizações corpóreas em poder de terceiros	106	51	41	14
13	Locação financeira	136	70	54	12
14	Bens não avaliados	129	67	49	13
15	Bens de domínio público não objecto de amortização	120	62	46	12
16	Entidades participadas (identificação e participação)	171	81	72	18
17	Títulos negociáveis	86	47	32	7
18	Outras aplicações de tesouraria	79	40	32	7
19	Diferenças de mercado do activo circulante	80	40	33	7
20	Desvalorização extraordinária de activos circulantes	74	36	31	7
21	Provisões extraordinárias de activos circulantes	75	38	30	7
22	Dívidas de cobrança duvidosa	132	64	54	14
23	Dívidas a pessoal da autarquia	79	38	33	8
24	Obrigações	74	36	31	7
25	Dívidas ao estado em mora	89	46	36	7
26	Garantias e cações	172	90	67	15
27	Mapa de provisões	135	70	50	15
28	Conta “fundo patrimonial”	160	83	62	15
29	Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	161	89	56	16
30	Varição da produção	93	52	34	7
31	Demonstração de resultados financeiros	207	112	77	18
32	Demonstração de resultados extraordinários	207	112	77	18
Nº médio de anexos que são apresentados		13	12	14	15

3.4. Indicadores orçamentais, económico-financeiros e patrimoniais

Neste ponto analisam-se os tipos e diversidades de indicadores apresentados pelos municípios no seu Relatório de Gestão. Sendo o objectivo averiguar a que tipo de informação os gestores internos atribuem importância (isto é, consideram útil), bem como verificar até que ponto tal informação permite comparações entre os municípios.

Pretende-se, ainda, averiguar, qual 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).

3.4.1. 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 prazo, de terceiros e a terceiros, nos três últimos anos, individualizando, naquele último caso, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros;
- Proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício;
- Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.

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, permitirá 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.

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, 19 municípios dos Açores e 10 municípios da Madeira²².

Analisamos 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 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.

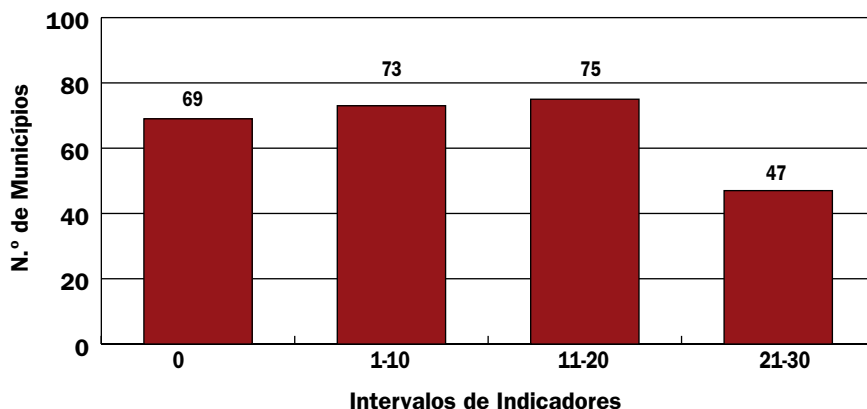
3.4.2. Apresentação e análise dos resultados

Quantidade e tipo de indicadores apresentados

No Gráfico 3.4.1 apresenta-se o número de municípios que elaboram indicadores de gestão definindo-se cinco intervalos:

²² Não foi analisado o Relatório de Gestão do Município da Ribeira Brava – Região Autónoma da Madeira

- 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.

Gráfico 3.4.1 – Quantidade de indicadores no Relatório de Gestão dos municípios**Quadro 3.4.1 – Média dos indicadores**

	N.º de Indicadores
Mínimo	0
Máximo	75
Média	14,5

Como se verifica, existe um número significativo de municípios (69: 22,5%) que não apresentam nenhum indicador no Relatório de Gestão: nem orçamental, nem económico e/ou patrimonial. Contudo, verifica-se uma melhoria da situação relativamente a 2004. Nesse ano não apresentaram esta informação 86 autarquias. Dos municípios que apresentam indicadores, o maior grupo situa-se no intervalo de 11 a 20 indicadores. Por outro lado, encontramos 41 municípios que apresentam indicadores no Relatório de Gestão em número superior a 30. O número máximo de indicadores apresentados é de 75 e verifica-se em apenas um município. A média geral de indicadores é de 14,5 (num total de 1.002 de indicadores quantificados em 307 municípios).

Relativamente ao tipo de indicadores que são apresentados, conforme Quadro 3.4.2, verificamos que foram utilizados um total de 1.002 indicadores diferentes e, de entre estes, 65,9% são indicadores de carácter orçamental, 33,5 % são indicadores económicos e/ou patrimoniais e 0,6% são indicadores de contexto.

Quadro 3.4.2 – Tipo de indicadores

Indicadores	Número de indicadores
Orçamentais	660
Económicos e/ou patrimoniais	336
Outros	6
Total de indicadores	1002

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 económica, 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).

Verificamos ainda que existem indicadores que, apesar de serem designados de forma diferente pelos municípios, fornecem a mesma informação.

Indicadores Orçamentais

Dos 660 indicadores orçamentais identificados, analisámos por quantos municípios são apresentados, ou seja, quantos se repetem pelos 307 municípios da amostra. O objectivo é medir o grau de diversidade existente entre os diferentes municípios.

Assim, dado o número elevado de indicadores (660), foram definidos quatro intervalos:

- Indicadores repetidos em mais de 50% (154) dos municípios;
- Indicadores repetidos entre 25% (77) a 50% (154) dos municípios;
- Indicadores repetidos entre 10% (31) a 25% (77) dos municípios;
- Indicadores repetidos em menos de 10% dos municípios.

Quadro 3.4.3 – 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	6
Em mais de 10% e menos de 25% dos municípios	20
Em menos de 10% dos municípios	634
Total de indicadores	660

Pelo Quadro 3.4.3, verificamos que, relativamente ao primeiro intervalo, nenhum indicador é apresentado repetidamente em mais de 50% dos municípios da amostra.

Existem apenas seis indicadores orçamentais, que se apresentam no Quadro 3.3.4 que se repetem por mais de 25% e menos de 50% dos municípios. Mais concretamente são apresentados pelo menos em 77 dos 307 municípios.

Quadro 3.4.4 – Indicadores que se repetem em mais de 25% e menos de 50% dos municípios

Tipo de Indicador	Nº de municípios
Peso dos Empréstimos no Investimento Autárquico / Investimento Autárquico	89
Pessoal / Despesas Correntes	88
Pessoal / Despesa Corrente do Ano Anterior	86
Receitas Correntes / População Residente	79
Receita Total / Despesa total	79
Despesas Correntes / Despesas Totais	77

Quando analisamos os indicadores que se repetem em mais de 31 e menos de 77 municípios verificamos que existem 20 indicadores neste intervalo. O Quadro 3.4.5, mostra a distribuição dos indicadores no intervalo entre 10 % a 25 % dos municípios.

Quadro 3.4.5 – Indicadores que se repetem em mais de 10% e menos de 25% dos municípios

Tipo de Indicador	Nº de Municípios
Receitas de capital / Receitas totais	74
Investimento/ FGM+FCM+FBM Capital	73
Despesa de capital / Despesa Total	66
(Impostos Indirectos + Taxas) / Receita Total	61
Receitas próprias / Despesa total	60
Impostos locais / Receita corrente	59
Despesa corrente / Receita corrente	54
Receitas / Despesas totais	53
Transferências correntes / Receitas correntes	52
Receitas de capital / Despesa paga nas GOP	48
Serviço da dívida / Despesa total	48
Despesa de capital / Receita capital	44
Passivos financeiros (receita) / Investimento total	43
Receitas próprias de capital / Receitas capital	41
Transferências de capital / Receitas de capital	39
Impostos directos / População residente	37
Passivos financeiros / investimento PPI	37
Aquisição de bens e serviços / Despesas correntes	36
Aquisição de bens e serviços / Despesas totais	33
Passivos financeiros (receita) / Passivos financeiros (despesa)	32

Verifica-se que no intervalo supra mencionado o indicador mais usado (pelo menos 74 municípios da amostra) é o que relaciona as receitas de capital com as receitas totais (receitas de capital / receitas totais).

Por outro lado, o indicador que só se reflecte em 32 municípios, isto é, em 10% do universo em análise é o que relaciona os empréstimos utilizados com as amortizações pagas [passivos financeiros (receita) / passivos financeiros (despesa)].

Por último, no intervalo entre de 1 a 31 municípios, encontramos 634 indicadores, concentrados como apresentamos no Quadro 3.4.6. Assim, existem 376 indicadores orçamentais diferentes que não se repetem enquanto que há 90 indicadores que se repetem apenas duas vezes e 19 que se repetem 5 vezes (isto é, em 5 municípios).

Quadro 3.4.6 – Indicadores que se repetem em menos de 10% dos municípios

	Número de repetições (municípios)						Total
	1	2	3	4	5	6 até 30	
Número de indicadores	376	90	42	30	19	77	634

A análise desta informação leva-nos a concluir que a motivação dos municípios para a utilização dos indicadores de medida de eficácia e eficiência da actividade financeira, na óptica orçamental, é elevada. Acontece que não há, como se importaria – numa óptica de consolidação de contas horizontalmente à administração local e vertical no pressuposto da consolidação de contas de todas as administrações públicas com vista à obtenção de Conta Pública Nacional – uma normalização dos indicadores mínimos a apresentar por cada autarquia.

Esta orientação a existir, não inviabilizaria a liberdade de cada entidade criar o seu próprio sistema de medição com outros rácios que acresceriam aos legalmente determinados pela necessidade de consolidação de informação e pela imposição de maior transparência da informação financeira como é exigido, pela Comissão Europeia no Código de Conduta do Pacto de Estabilidade e Crescimento.

A transparência e melhoria da qualidade das estatísticas das finanças públicas, agora da responsabilidade do Instituto Nacional de Estatística (INE) no âmbito de um protocolo celebrado em Janeiro de 2006 entre o Departamento de Estatística do Banco de Portugal e a Direcção Geral do Orçamento (DGO), exigiria, de igual modo, um lote de rácios normalizados para a Administração Local. Só assim seria conferida credibilidade tanto interna como externa à informação prestada pela administração.

Por outro lado a diversidade de rácios, não é sinónimo de diferença, nem implica uma análise variada e uma avaliação de conformidade interna do sistema contabilístico e financeiro em utilização pelas autarquias.

Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais

Como referimos (Quadro 3.4.2), existem 336 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. Por outro lado, os responsáveis pelos municípios estão ainda pouco sensi-

bilizados 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 3.4.7 – 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	0
Em mais de 10% e menos de 25% dos municípios	3
Em menos de 10% dos municípios	333
Total de indicadores	336

É de destacar que não existem indicadores repetidos que se enquadrem no primeiro intervalo, ou seja, não existe qualquer indicador que se reflecta em mais de 77 municípios. Existem apenas 3 indicadores, apresentados no Quadro 3.4.7, que se repetem num intervalo entre 31 e 77 (10 % a 25 %) dos municípios analisados. Os restantes 333 indicadores referem-se a um universo de menos de 10% dos municípios considerados.

Claro que as observações que fazemos para os indicadores de cariz orçamental, se aplicam aos rácios de análise económico/patrimonial. Isto é, estamos perante avaliações das mesmas situações económico/patrimoniais, utilizando rácios idênticos mas com designações diferentes, uma vez que não há uma harmonização de indicadores e uma uniformização na linguagem teórica usada por cada município.

Os Quadros que se seguem (3.4.8 e 3.4.9) apresentam a dispersão dos indicadores nos intervalos considerados.

Quadro 3.4.8 – Indicadores que se repetem em mais de 10% e menos de 25% dos municípios

Tipo de Indicador	Nº de municípios
Activo circulante / passivo circulante	49
Activo circulante/exigível de curto prazo	35
Fundos próprios / passivo	33

Em 2005 repete-se a situação observada em 2004. Praticamente não há indicadores que se repitam no intervalo superior aos 10 % dos municípios da amostra.

Tal situação decorre da ainda recente implementação do sistema contabilístico económico/patrimonial. O tempo reduzido de implementação não permitiu uma familiarização da informação produzida pela aplicação deste sistema contabilístico. Contudo, a existência do número referido de indicadores mostra a apetência da Administração Local para a utilização da informação contabilística de carácter económico/patrimonial, com vista à avaliação da eficácia da sua acção.

Quadro 3.4.9 – Indicadores que se repetem em menos de 10% dos municípios

	Número de repetições (municípios)						Total
	1	2	3	4	5	6 até 30	
Número de indicadores	163	56	35	15	10	54	333

Para uma maior uniformização da informação, 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 apresentados indicadores obtidos da Contabilidade de Custos, os quais apesar da sua importância para medir a eficiência, eficácia e economia, ainda não são aplicáveis á 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 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

3.5. 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 Locais²³ 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

²³ Lei n.º 169/99, de 14 de Setembro, republicada pela Lei n.º 5-A/2002 de 11 de Janeiro.

são apresentadas e discutidas pelo órgão executivo (Câmara Municipal), que as apresenta ao órgão deliberativo (Assembleia Municipal), para aprovação.

Em sede do órgão deliberativo, as contas são discutidas e votadas em reunião a decorrer até 30 de Abril do ano após aquele a que respeitam, devendo ser remetidas ao Tribunal de Contas até 15 de Maio, independentemente da sua aprovação pela Assembleia Municipal.

Refira-se ainda que, mesmo no caso em que as contas não sejam apresentadas pela Câmara à Assembleia, o Presidente da Câmara tem que respeitar a obrigação legal de as remeter ao Tribunal de Contas até à data acima referida.

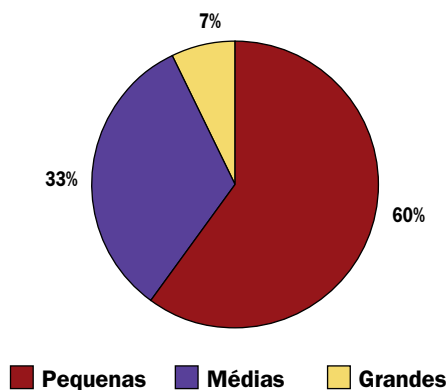
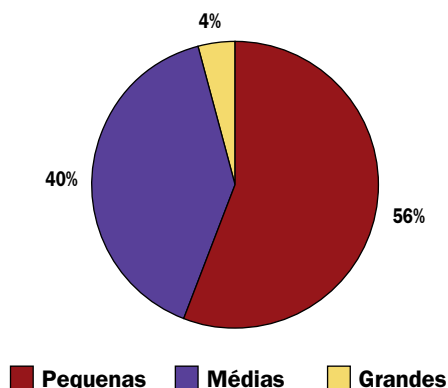
Das reuniões de discussão das contas resultam registos oficiais expressos nas respectivas Actas que, de certa forma, mostram a importância que os utilizadores internos, concretamente, os membros da Câmara e Assembleia Municipais, atribuem a certos tipos de informação dentro dos documentos de prestação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

Neste sentido, 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 307 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 129 Actas de reuniões de Câmara (CM) e 47 Actas de reuniões de Assembleia (AM). Desta análise foram 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).

Os Gráficos 3.5.1 e 3.5.2 mostram a repartição das actas apresentadas, quer das reuniões de Câmara quer das da Assembleia, de acordo com a dimensão dos municípios.

Gráfico 3.5.1 – Actas das Câmaras Municipais**Gráfico 3.5.2 – Actas das Assembleias Municipais**

Em termo de disponibilização das actas das reuniões de Executivo (129 actas), verifica-se que 60 % correspondem a pequenos municípios, 33% aos municípios médios e só 7% foram cedidas pelos grandes municípios.

Relativamente às actas da Assembleia Municipal (47 actas), 55% foram apresentados pelos pequenos municípios, 40% pelos municípios médios e só 4% foram cedidas pelos grandes municípios

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 3.5.1 – Tópicos analisados dentro das actas

Tipo de informação	Tópicos analisados
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 (GEPII)
	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 3.5.3 e 3.5.4 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.

A questão mais vezes citada e referida nas actas é o nível de execução das receitas e despesas, bem como o nível de dívidas associadas aos compromissos assumidos e não pagos.

O grau de execução do Plano Plurianual de Investimento (PPI), é outro dos pontos que mais frequentemente aparece no conteúdo das actas analisadas.

De igual forma o grau de endividamento foi outro dos temas objecto de apreciação e discussão, tanto no Executivo como na Assembleia Municipal.

Gráfico 3.5.3 – Informação Orçamental em Base de Caixa (CM)

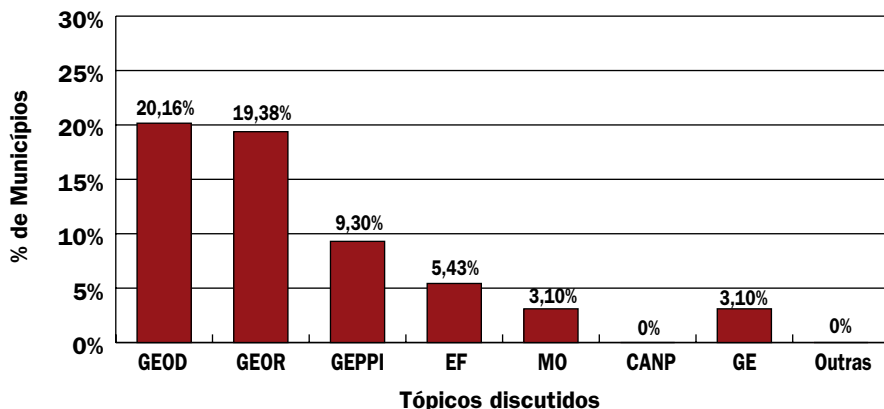
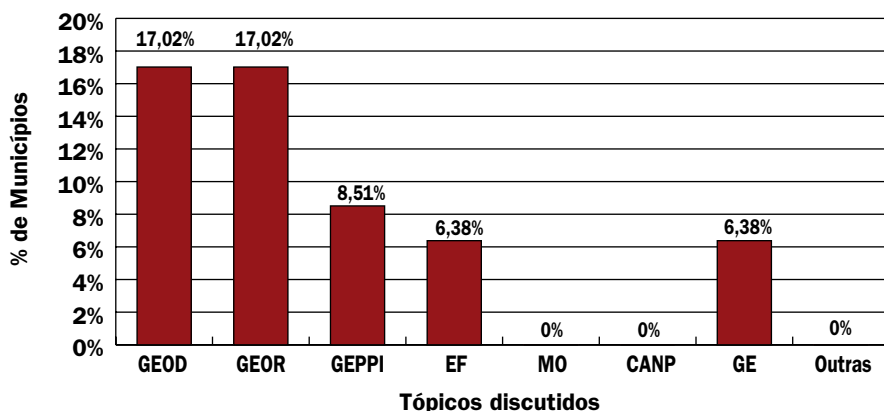


Gráfico 3.5.4 – Informação Orçamental em Base de Caixa (AM)



No que respeita à análise da informação **económica e patrimonial em base de acréscimo**, os Gráficos 3.5.5 e 3.5.6 revelam, em termos globais, uma percentagem muito inferior de municípios que discutem estes aspectos, preferindo-os relativamente à informação de carácter orçamental. Tal facto evidencia que nas reuniões, quer do órgão executivo quer do órgão deliberativo, continua a ser dada maior importância aos assuntos relacionados com as questões orçamentais.

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 de discussão deste tema. Seguem-se dois Gráficos (3.5.5 e 3.5.6) com a estrutura dos assuntos tratados nas reuniões dos órgãos autárquicos.

Gráfico 3.5.5 – Informação económica e patrimonial em Base de Acréscimo (CM)

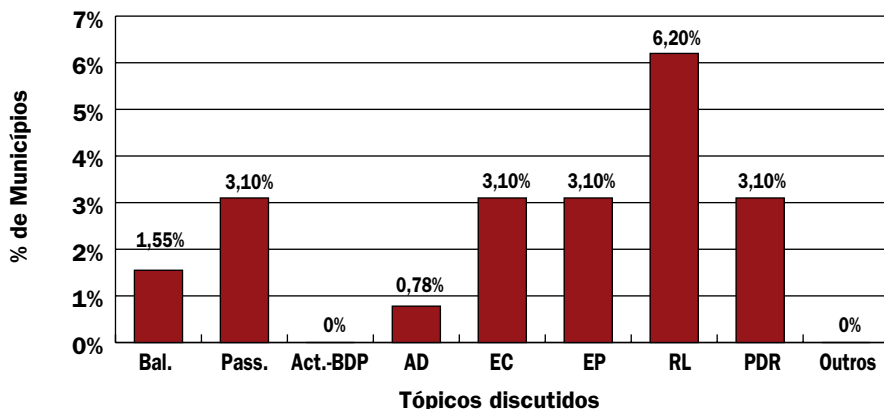
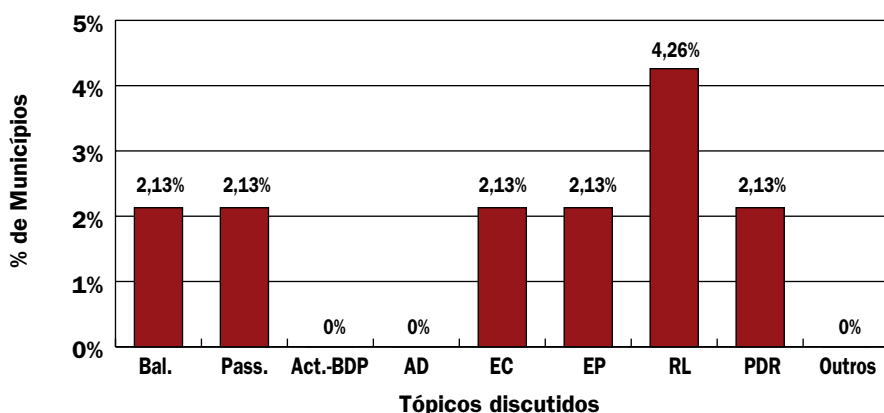


Gráfico 3.5.6 – Informação económica e patrimonial em Base de Acréscimo (AM)



Em termos gerais, todos os aspectos relacionados com informação económica e patrimonial são mais discutidos nas reuniões de Câmara que nas Assembleias Municipais, com excepção do Balanço. Em nosso entender, este aspecto indicia por parte das Assembleias, um interesse especial por questões relacionadas com o grau de endividamento, o qual foi, na generalidade, objecto de especial discussão por parte deste órgão.

No entretanto, o Passivo foi, também, um elemento do Balanço objecto de análise no Executivo, bem como os Resultados Líquidos do Exercício. Este último indicador curiosamente foi menos observado nas Assembleias Municipais.

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Da análise dos Relatório de Gestão e Contas de 2005 dos municípios portugueses podemos extrair as seguintes **conclusões**:

1. A reforma da administração financeira das contas públicas no sector da administração local, ao exigir a aplicabilidade do Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais, teve como preocupação essencial a gestão económica, eficiente e eficaz das actividades desenvolvidas pelas autarquias, no âmbito das suas atribuições. Esta gestão eficiente exige o conhecimento integral e exacto da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais.

Ora as finalidades referidas só serão atingidas com uma integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos.

Acontece que, pela análise efectuada, se constatou:

- a) Uma exígua aplicação da contabilidade de custos. Anota-se que a nova Lei do Regime Geral de Taxas nas Autarquias Locais exige informação proveniente da contabilidade de custos;
- b) Uma incompleta inventariação e avaliação do património existente, em vários municípios;
- c) Insuficiente integração entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial. São exemplos desta situação as desconformidades detectadas, em vários municípios, entre o Balanço e os Mapas de Execução Orçamental;
- d) O incumprimento, por parte de alguns municípios, dos princípios da mais racional utilização das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria. São exemplo deste facto o desequilíbrio financeiro *ex post* com débitos de curto prazo, manifestamente, superiores aos créditos de curto prazo.

2. A análise do Índice de Conformidade das práticas e informação com os requisitos exigidos pelo POCAL, permitiu demonstrar que, em 2005, o grau médio de implementação do POCAL por todo o País foi de 69%, isto é 2 p.p. superior ao identificado em 2004. Verificou-se ainda, que o grau do cumprimento com o estabelecido no POCAL é maior nos parâmetros respeitantes às práticas e informação sobre a execução or-

çamental e o PPI, atingindo-se o nível de conformidade de 87%. Por sua vez, a análise do Índice de Informação permitiu verificar que todos os municípios cumprem, em média, 82% dos correspondentes requisitos, contra os 77% apurado em 2004. Os índices de conformidade para a informação económica e patrimonial é bem relevante ao apresentar o índice de conformidade de 82%, mais 4 p.p. que em 2004. Relativamente aos índices de conformidade com as condições exigidas pela implementação da contabilidade de custos, observa-se uma taxa de apenas 16%. Todavia em 2004 a taxa reconhecida para esta situação foi de 3,8%. Trata-se do indicador de implementação do POCAL que mais cresceu em 2005, pese embora o carácter embrionário que ainda apresenta. Quanto à taxa de conformidade do Relatório de Gestão, verificou-se que o mesmo é de 50,3% contra 48,4% verificado em 2004.

3. A Nova Lei das Finanças Locais, Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro é um instrumento essencial ao controlo da despesa pública através da clarificação do conceito de endividamento líquido da Administração Local, bem como a definição de limites ao mesmo, indexado a recursos próprios do município. Esta Lei fixa mecanismos de ajustamento a prosseguir com as autarquias, sempre que os limites de endividamento sejam ultrapassados. A NLFL consagra, ainda, um novo sistema de financiamento autárquico em que, para além da redefinição do método de participação das autarquias nos impostos do Estado (FEF) se apresenta um novo instrumento dinâmico de descentralização (Fundo Social Municipal), que assegurará o financiamento adequado à realização das competências transferidas pela Administração Central. Por fim anota-se a obrigatoriedade de consolidação de contas dos municípios com as contas dos serviços municipalizados e sector empresarial local.
4. A reforma financeira da Administração Local completa-se com a publicação da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro: Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais e com a Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova a Regime Jurídico do sector Empresarial Local. A primeira Lei vem clarificar as relações jurídico-tributárias geradas da obrigação de pagamento de taxas locais, esclarecendo a incidência objectiva e subjectiva das taxas locais e por isso, pôr travão à conflituabilidade crescente que se vinha verificando nos últimos anos, entre as autarquias e os particulares, com o crescente aumento de recurso aos tribunais. No que respeita ao Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, anota-se que o mesmo visa harmonizar o sector empresarial local com o sector empresarial do Estado e com o disposto no Código das Sociedades Comerciais, de modo

a tornar-se mais adequado às necessidades actuais do sistema centralizado da Administração Local e mais eficiente.

5. No que concerne à independência financeira dos municípios verificou-se que:

- A independência financeira dos municípios (receitas próprias/receitas totais) varia entre 90% (muito elevada) e 3% (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 44% e uma independência financeira máxima de 90%, a independência nos municípios pequenos desce para 3% e 67% respectivamente;
- Quanto à dependência financeira dos municípios em relação às transferências do Estado, verifica-se que esta se situa entre os 10% e os 94%, sendo os pequenos municípios os que têm um grau médio de dependência de 69%, enquanto que nos grandes municípios as transferências do Estado representam, em média, 25% das receitas totais e nos municípios de média dimensão 47% das suas receitas;
- As receitas provenientes da utilização de empréstimos bancários (passivos financeiros) representam em média geral 5% das receitas totais sendo o mínimo de 0% e o máximo de 35%;
- Apenas 63 municípios não recorreram a empréstimos bancários no ano de 2005, enquanto que em 2004 apenas 33 não utilizaram receitas creditícias.

6. Sobre a estrutura das receita verificou-se que:

- O orçamento da receita do total dos municípios da amostra (307) foi de 11 507 milhões de Euros. No entanto, apenas se liquidaram 7 418 milhões de Euros, e cobraram 7 306 milhões de Euros ou seja, apenas 60,4% 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 Imposto e Taxas (11,2% para os pequenos municípios, 29,4% para os municípios de média dimensão e 50,8% para os grandes municípios) e às transferências (66,9% para os pequenos municípios, 45,5% para os municípios de média dimensão e 24,8;% para os grandes municípios);

- Estas duas últimas componentes da receita, representam, em média, 75,9% da receita global. Ora a sua fixação, liquidação e cobrança depende, no caso dos impostos locais respectivamente da Assembleia da República e do Governo. No caso das transferências do Estado, o valor global a distribuir pelo conjunto da Administração Local, depende da Proposta do Orçamento de Estado onde se encontra fixado o respectivo montante. Esta situação permite compreender a dificuldade de acção dos municípios ao nível da receita autárquica, uma vez que lhe restará agir, em média, sobre 24,6% da receita. Cumulativamente a estes condicionamentos, está limitado por Lei, o nível de endividamento e rigorosamente regulamentado a fixação de taxas, licenças e outros preços a cobrar pela autarquia, estando neste último caso, as autarquias subordinadas ao cumprimento de regras de equidade e proporcionalidade, bem como à justificação económica dos quantitativos a cobrar. Face ao exposto a acção da autarquia centrar-se-á, fundamentalmente, ao nível da despesa: controlo dos consumos, redução dos gastos (essencialmente de estrutura), diminuição de transferências, etc.;
- Não é relevante o valor das receitas por cobrar em relação às receitas liquidadas (apenas 6% a nível geral, sendo 2% nos municípios de pequena dimensão, 3% nos municípios de média dimensão e 4% 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 a não distinção dos momentos de liquidação e cobrança, procedendo muitos municípios ao registo simultâneo das liquidações e cobranças.

7. Relativamente à estrutura da despesa verificou-se que:

- Há alguma diferença do peso das várias componentes de despesa quando se analisam municípios de pequena, média e grande dimensão. As mais acentuadas referem-se às transferências concedidas (considerando o total de correntes e capital). Estas nos municípios de grande dimensão representam 14,4% das despesas totais, contra 8,8% nos municípios de pequena dimensão;
- Quanto às aquisições de bens de capital, nos municípios de grande dimensão representam 24,5% e nos municípios de pequena dimensão representam 36,4% da despesa total. Em contrapartida a aquisição de bens e serviços correntes apresenta um peso semelhante nas pequenas e grandes autarquias (respectivamente 18,5% e 18,2%), enquanto que nas autarquias de média dimensão representa 20,1% das despesas totais;

- Os passivos financeiros na óptica da despesa (amortização de empréstimos) representaram, em média, 4,4% das despesas sendo que os passivos financeiros na óptica da receita (utilização de empréstimos) representam um valor muito próximo de 4,7% das receitas totais;
- O total das amortizações da dívida (304 milhões de Euros) foi inferior ao total dos empréstimos utilizados (343 milhões de Euros), pelo que não foi cumprido o estabelecido no Orçamento de Estado para 2005, o qual estabelecia que a variação do *stock* de capital em dívida, para o sector da administração autárquica deveria ser nula;
- O orçamento das despesas totais dos municípios foi de 11 456 milhões de Euros, tendo sido pagos 7 188 milhões de Euros (6 894 milhões de Euros do exercício e 293 milhões de Euros do exercício anterior), ou seja, apenas 74,6% do orçamento previsto;
- As despesas com pessoal foram, em média 28,3% para a totalidade dos municípios, menos 0,6 p.p. que em 2004. Verifica-se, contudo, alguma variabilidade deste peso de acordo com a dimensão do município. Assim, para a média dos municípios de maior dimensão o peso médio desta despesa é de 30,1%, enquanto que para a média dos municípios de média dimensão foi apenas de 26,6%. Já para a média dos municípios de pequena dimensão estes encargos representaram 28,4% dos encargos totais;
- O somatório das despesas com pessoal e das aquisições de bens e serviços, representam no seu conjunto, aproximadamente 50% das despesas totais. A médio prazo a Administração Local terá de actuar sobre estas duas componentes da despesa, pois de outra forma terá dificuldades em implementar um programa de redução de custos que não implique desinvestimento;
- Numa análise comparativa do total das despesas correntes e de capital verifica-se que as despesas correntes representaram cerca de 57,2% e a despesa de capital 48,2%. Esta situação seria compreensível se as despesas correntes estivessem associadas, essencialmente, ao funcionamento das infra-estruturas sociais, culturais e educativas entretanto construídas ou transferidas para o município. Isto é, fossem despesas dedicadas ao desempenho das atribuições do município. Contudo, constata-se que grande parte dos encargos se centram, ainda, em encargos com pessoal e na aquisição de bens e serviços de manutenção e funcionamento da estrutura organizacional;

- Os municípios gastaram cerca de 913 € por habitante e pagaram 680€ por habitante (respectivamente, mais 91€ e 77€ do que em 2004). Os compromissos a pagar em exercícios futuros situam-se em 389€ por habitante, isto é mais 12€ relativamente a 2004.

8. Em base de caixa o saldo orçamental, o saldo corrente e o saldo primário foram, no global, positivos:

- A real informação financeira é contudo dada pelos saldos calculados na óptica dos compromissos assumidos e das liquidações efectuadas. Assim, verifica-se que para a globalidade do sector autárquica, no ano de 2005, o saldo corrente foi positivo (+ 358 milhões de Euros) mas o saldo de capital foi zero. O saldo efectivo e o saldo primário apresentam valores negativos respectivamente de: -2 765 milhões de Euros; - 2 401 milhões de Euros e - 2 288 milhões de Euros;
- Dos 307 municípios só 165 respeitaram o equilíbrio corrente *ex post*, verificando-se que no grupo das autarquias de maior dimensão é mais fácil manter esta regra orçamental, enquanto no grupo das autarquias de pequena dimensão, apenas 43,5% a cumprem.

9. Relativamente às componentes financeiras do Balanço verificou-se que:

- As dívidas a receber representaram apenas 2,1% do total do activo (648,1 milhões de Euros), sendo no caso dos municípios de pequena dimensão apenas 0,9%. No entanto, esta componente do activo encontra-se em muitos municípios, subvalorizada, situação que se deverá ao facto de muitos municípios ainda reconhecerem as receitas apenas no momento da cobrança (base de caixa). De facto detectaram-se 24 municípios que não apresentam registo de liquidações autónomos das cobranças;
- As disponibilidades situam-se entre 0,03% e 21% do total do Activo, com uma média nacional de 2% (num total de 570,3 milhões de Euros, incluindo saldos extra-orçamentais);
- Conjugando os valores das disponibilidades com as dívidas a receber, verificou-se que o total destes dois activos (1 218,5 milhões de Euros) era insuficiente para pagar o valor do passivo de médio prazo²⁴ (2 197,2 milhões de Euros), pelo que houve, em 2005, uma contribuição

²⁴ Não foi considerado neste valor a dívida de médio prazo – outras, as quais são dívidas a fornecedores com prazo de pagamento negociado.

efectiva do sector da Administração Autárquica para o acréscimo da Dívida Pública;

- 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 53% do passivo total. Nos municípios de pequena dimensão o peso desta rubrica é inferior, ou seja, representa 36% do passivo total. No entanto, em qualquer dos casos, é a rubrica com maior peso no passivo, representando em média 44,7% do valor total do mesmo;
- As dívidas totais dos municípios foram, em 2005, superiores a 6 593 milhões de Euros, sendo 4 021,6 milhões de Euros o correspondente à dívida à banca.

10. Relativamente aos resultados económicos verificou-se que:

- 226 municípios apresentam resultados económicos positivos, sendo no entanto a interpretação deste indicador muito subjectiva e carecendo de uma análise simultânea de outros indicadores, nomeadamente com o saldo efectivo. Os **resultados líquidos** globais para os 307 municípios foram de 569 milhões de Euros, o que corresponde a cerca de 52,9€ por habitante;
- Os custos com pessoal totalizaram a importância de 1 922 milhões de Euros sendo esta a maior componente dos custos. O peso destes custos nos municípios de pequena e média dimensão é de 34,7% e 32,3% respectivamente. Nos de grande dimensão o peso é relativamente maior, atingindo 33,5% do total dos custos;
- Os impostos e taxas e transferências recebidas são as duas grandes componentes dos proveitos. No entanto, estas duas componentes de proveitos têm comportamentos diferentes em função da dimensão do município. Assim, quanto maior a dimensão do município maior tem sido o peso dos impostos e taxas na estrutura dos proveitos totais. Nos municípios de maior dimensão, esta rubrica representa 56% dos proveitos totais.

11. Relativamente aos Indicadores de Gestão apresentados no Relatório de Gestão verificou-se que existe um número significativo de municípios (69: 22,5%), que não apresenta nenhum indicador no Relatório de Gestão, nem orçamental nem económico e/ou patrimonial, não cumprindo

assim com o definido no POCAL. Contudo verifica-se uma melhoria da situação relativamente a 2004. Foram identificados, em 2005, um total de 1 002 indicadores diferentes, sendo 660 de carácter orçamental (+98% que em 2004) e 336 do tipo económico e/ou patrimonial (+156% que em 2004). Esta situação demonstra que os responsáveis dos municípios, apesar de continuarem a dar mais importância à informação obtida na contabilidade orçamental, durante 2005, reforçaram o interesse pela informação obtida da contabilidade patrimonial. Embora não haja evidências da utilização destes indicadores para efeitos de tomada de decisão, conclui-se face à panóplia de indicadores usados, que há uma verdadeira motivação dos órgãos municipais para a utilização de indicadores possíveis de medir a eficácia e a eficiência da actividade financeira dos municípios. Releva-se, contudo, o facto de não existir qualquer indicador do subsistema de contabilidade de custos. Este facto está associado, no nosso entender, à inexistência de indicadores operacionais e de contexto que permitam avaliar em termos de *outputs* e *outcomes* a eficácia da acção do município no âmbito das suas atribuições.

12. Da análise do uso de certos tipos de informação dentro dos documentos de prestação de contas, 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. Os temas mais desenvolvidos e discutidos prendem-se com os graus de execução da receita e da despesa, embora a execução do PPI e das dívidas a fornecedores e bancos tenham sido também matéria de explícita votação. 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 reduzido por outro tipo de informação

Face ao exposto, apresentamos um conjunto de **recomendações** que, no nosso entender, se implementadas permitiriam aumentar não só o grau de aplicação do POCAL como também a utilidade e oportunidade da informação produzida. Estas recomendações, pouco diferem das apresentadas nos Anuários Financeiros de 2003 e 2004. Pretende-se todavia com esta insistência reforçar a necessidade de as autarquias pugnarem por uma mais correcta utilização do POCAL, e por outro lado os órgãos com capacidade de decisão legislativa procederem à regulamentação

adicional e normalização de regras que permitam uma maior uniformidade no uso deste valioso instrumento de gestão, que é o POCAL.

1. Verificando-se que o nível médio de conformidade com o sistema de contabilidade autárquico para todos os municípios da amostra (307) é apenas de 69%, impõe-se um esforço de cada autarquia para a mais correcta implementação deste instrumento.
2. É fundamental, o cumprimento da NLFL no que se refere à apresentação de contas consolidadas para as autarquias que possuam serviços municipalizados e empresas municipais. Será um primeiro passo para uma consolidação mais alargada, ou seja, que inclua participações maioritárias e não apenas entidades com participações de 100% de capital. Deve, ainda, a autarquia promover, conforme artigo 48.º da NLFL, a verificação por auditores externos das contas anuais dos municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local.
3. Para melhor eficácia na cobrança de receitas da autarquia, impõe-se o cumprimento dos prazos impostos na Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais), actualizando-se os regulamentos vigentes, até 30 de Dezembro de 2008, nos termos e com as condições impostas no texto da referida Lei.
4. Constatou-se em sede de análise do Balanço, que existem 16 autarquias (3 pequenas, 8 médias e 5 grandes) que apresentaram dívidas a fornecedores consolidadas em dívidas de médio prazo por efeito de negociação de prazos de pagamento. Ora, a NLFL no seu artigo 39.º proíbe as autarquias de consolidarem dívidas de curto prazo. Assim, ao valor existente à data de 1 de Janeiro de 2007, não poderá ser acrescida mais dívida de médio prazo a fornecedores.
5. A despesa com pessoal é uma despesa estrutural no funcionamento da administração directamente relacionada com as atribuições e competências dos municípios. Ora, estas despesas apresentam-se como as segundas com mais peso (28,3%) na estrutura das despesas, sendo que é maior nos grandes municípios. Reconhecendo-se que a estrutura administrativa dos municípios é tradicionalmente pesada, originado encargos quase amovíveis, propõe-se a aplicação ao Sector da Administração Local de um programa semelhante ao Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE). A constatação da existência, dentro do mesmo grupo dimensional de autarquias,

de uma variação significativa do peso da despesa com pessoal, entre os valores máximos e os valores mínimos, leva-nos a sugerir a realização de um estudo que identifique as reais necessidades de pessoal de uma autarquia (com indicadores médios) e a tipologia organizacional que melhor rentabilize os recursos humanos.

6. Verificando-se a existência, para a globalidade do Sector da Administração Local, de um total de dívida a fornecedores superior ao somatório dos créditos sobre terceiros com as disponibilidades e dado que esta situação (de falta de liquidez) está directamente associada ao facto de a execução da despesa (encargos assumidos) ser manifestamente superior à execução da receita (receita liquidada), impõe-se a adopção de medidas que possibilitem uma execução do orçamento da despesa aferido à execução do orçamento da receita.
7. A não aplicabilidade do POCAL às empresas municipais é questionável, pois dificilmente se entende que entre duas entidades que têm 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). Acresce referir que a NLFL, impõe no seu artigo 46.º, que a consolidação de contas dos municípios com as empresas municipais se efectue de acordo com os procedimentos contabilísticos do POCAL.
8. 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 apresentação de responsabilidades (*accountability*).
9. De forma a melhorar a comparabilidade da informação a CNAP (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 subsídios de férias);
 - Contabilidade de custos.
10. A CNAP deveria adaptar as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público do IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) bem como adaptar algumas normas da CNC (Comissão de Normalização Contabilística), contribuindo para o aumento 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.
 11. 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 serviços. Esta obrigatoriedade contribuiria para aumentar o nível de implementação deste subsistema contabilístico, de grande utilidade mas com um baixo nível de implementação.
 12. 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 de custos.

ANEXO I – GLOSSÁRIO E TERMOS CONTABILÍSTICOS

ACTIVO

Na Administração Pública, os activos são recursos dos quais 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.

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 abate de uma dívida bancária contraída anteriormente. O valor das amortizações financeiras encontra-se no mapa de execução orçamental da 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 entidade.

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 e Mapa de Fluxos de Caixa são exemplos de documentos de prestação de contas elaborados num sistema em base de caixa modificada. Os principais termos utilizados num sistema contabilístico elaborado 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*) 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 artigo 202.º, 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:

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

A definição de património do Estado é dada pelo art. 2º do DL n.º 477/80, de 15 de Outubro, onde se refere que, para efeitos de inventário do património

nio 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-férreas de interesse público, as auto-estradas e as estradas nacionais com os seus acessórios, obras de arte, etc.;*
- i) *As obras e instalações militares, bem como as zonas territoriais reservadas para a defesa militar;*
- j) *Os navios da armada, as aeronaves militares e os carros de combate, bem como outro equipamento militar de natureza e durabilidade equivalentes;*
- l) *As linhas telegráficas e telefónicas, os cabos submarinos e as obras, canalizações e redes de distribuição pública de energia eléctrica;*

- m) *Os palácios, monumentos, museus, bibliotecas, arquivos e teatros nacionais, bem como os palácios escolhidos pelo Chefe do Estado para a Secretaria da Presidência e para a sua residência e das pessoas da sua família;*
- n) *Os direitos públicos sobre imóveis privados classificados ou de uso e fruição sobre quaisquer bens privados;*
- o) *As servidões administrativas e as restrições de utilidade pública ao direito de propriedade;*
- p) *Quaisquer outros bens do Estado sujeitos por lei ao regime do domínio público.”*

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

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

DESPESAS VERSUS RECEITAS

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

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

As despesas podem são transformados em custos quando forem consumidos ou desvalorizados. Por exemplo, quando se adquire um computador, estamos perante uma despesa no momento da sua aquisição e será custo durante os anos em que se desvaloriza (amortizações), com base no princí-

pio 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

Despesa efectiva = despesas corrente + despesas de capital – activos financeiros – passivos financeiros

Receita efectiva = receitas correntes + receitas de capital – activos financeiros – passivos financeiros

Despesa primária = despesa efectiva – juros

Despesa corrente primária = despesa corrente – juros

Saldo global ou efectivo = receitas efectivas – despesas efectivas

Saldo primário = receitas efectivas – despesas primárias ou **Saldo primário** = saldo global + juros

ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO MUNICIPAL:

Segundo o artigo n.º 36 da NLFL:

1. *“O montante de endividamento líquido municipal, compatível com o conceito de necessidade de financiamento do Sistema Europeu das Contas Nacionais e Regionais (SEC95), 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, nomeadamente o saldo de caixa, os depósitos em instituições financeiras, as aplicações de tesouraria e os créditos sobre terceiros*

2. *Para efeitos de cálculo do limite de endividamento líquido e do limite de empréstimos contraídos, o conceito de endividamento líquido total de cada município inclui:*
 - a. *– O endividamento líquido e os empréstimos das associações dos municípios proporcional à participação do município no seu capital social;*
 - b. *O endividamento líquido e os empréstimos das entidades que integram o sector empresarial local, proporcional à participação do município no seu capital social, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no regime jurídico do sector empresarial local.*
3. *Pare efeito do disposto no n.º 1, não são considerados créditos sobre terceiros os créditos que não sejam reconhecidos por ambas as partes e os créditos sobre os serviços municipalizados e entidades que integrem o sector empresarial local.*
4. *O montante de empréstimos das associações de freguesias releva igualmente para os limites estabelecidos na presente lei para os empréstimos das respectivas freguesias.*

LIMITE AO ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO MUNICIPAL

Segundo o artigo n.º 37 da NLFL:

- 1 – *“O montante de endividamento líquido total de cada município, em 31 de Dezembro de cada ano, não pode exceder 125% do montante de receitas provenientes de impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.*
- 2 – *Quando um município não cumpra o disposto no número anterior, deve reduzir em cada ano subsequente pelo menos 10% do montante que excede o seu limite de endividamento líquido, até que aquele limite seja cumprido.”*

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

FUNDO DE EQUILIBRIO FINANCEIRO

Trata-se de uma subvenção geral resultante da repartição dos recursos públicos entre Estado e municípios, cujo valor é igual a 25,3% da média aritmética simples da receita proveniente dos impostos sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS), e sobre o valor acrescentado (IVA). É constituído do seguinte modo, nos termos do artigo n.º 21 da NLFL:

1 – “O FEF é repartido da seguinte forma:

a) 50% como Fundo Geral Municipal (FGM;

b) 50% como Fundo de Coesão Municipal (FCM).

2 – A participação geral de cada município no FEF resulta da soma das parcelas referentes ao FGM e ao FCM.”

FUNDO GERAL MUNICIPAL

“Corresponde a uma transferência financeira do Estado que visa dotar os municípios de condições financeiras adequadas ao desempenho das suas atribuições, em função dos respectivos níveis de funcionamento e investimento.” Representa 50% do FEF.

FUNDO DE COESÃO MUNICIPAL

Trata-se uma subvenção geral que representa 50% do FEF, e que “visa reforçar a coesão municipal, fomentando a correcção de assimetrias, em benefício dos municípios menos desenvolvidos, onde existam situações de desigualdade relativamente às correspondentes médias nacionais, e correspondente à soma da compensação fiscal (CF) e da compensação da desigualdade de oportunidades (CDO) baseada no índice de desigualdade de oportunidades.”

FUNDO SOCIAL MUNICIPAL

Constitui uma subvenção específica destinada a financiar as despesas relativas às atribuições e competências transferidas da Administração Central para os municípios.

IMI

Imposto municipal sobre imóveis

IMT

Imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis

PASSIVO

Na Norma Internacional de Contabilidade n.º 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) As obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num fluxo de saída de recursos financeiros da entidade;
- b) Pelos acréscimos de custos e proveitos diferidos em obediência ao princípio da especialização dos exercícios. Dado o elevado valor nesta componente (nomeadamente Proveitos diferidos) nas contas dos Municípios, não se deve considerar o Passivo como sinónimo de dívidas a pagar.

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

A norma n.º6 da IFAC - International 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

LISTA DOS MUNICÍPIOS DA AMOSTRA POR HABITANTES

Fonte: Instituto Nacional de Estatística (INE) 2005

Posição (em 24)	Municípios de grande dimensão	N.º de habitantes
13	Almada	165 770
7	Amadora	175 490
22	Barcelos	124 232
8	Braga	172 571
6	Cascais	183 573
17	Coimbra	140 840
24	Funchal	100 331
9	Gondomar	170 621
14	Guimarães	162 234
21	Leiria	125 949
1	Lisboa	519 795
5	Loures	198 638
19	Maia	133 048
11	Matosinhos	168 837
15	Odivelas	146 534
10	Oeiras	169 645
4	Porto	233 465
16	Santa Maria da Feira	143 822
12	Seixal	167 839
23	Setúbal	121 384
2	Sintra	419 382
18	Vila Franca de Xira	135 651
20	Vila Nova de Famalicão	132 757
3	Vila Nova de Gaia	304 274

Posição (em 106)	Municípios de grande dimensão	N.º de habitantes
46	Abrantes	41 041
34	Águeda	49 879
74	Albergaria-a-Velha	25 716
53	Albufeira	36 334
26	Alcobaça	55 481
43	Alenquer	43 862
90	Almeirim	22 674
19	Amarante	61 324
61	Anadia	31 680
56	Angra do Heroísmo	35 128
82	Arcos de Valdevez	24 574
84	Arouca	23 950
8	Aveiro	73 657
96	Azambuja	21 626
97	Baião	21 370
5	Barreiro	78 803
58	Beja	34 882
72	Benavente	26 482
59	Bragança	34 712
32	Caldas da Rainha	51 859
54	Câmara de Lobos	35 471
50	Cantanhede	38 789
81	Cartaxo	24 660
28	Castelo Branco	54 807
106	Celorico de Basto	20 044
41	Chaves	44 298
101	Cinfães	21 057
105	Coruche	20 380
31	Covilhã	53 225
91	Elvas	22 630
103	Entroncamento	20 475
63	Espinho	31 202
57	Esposende	34 919
68	Estarreja	28 323
25	Évora	55 507
30	Fafe	53 698
23	Faro	58 554
22	Felgueiras	58 785

Posição (em 106)	Municípios de média dimensão	N.º de habitantes
17	Figueira da Foz	63 307
62	Fundão	31 226
42	Guarda	44 270
48	Ílhavo	39 802
88	Lagoa (Algarve)	23 265
69	Lagos	27 545
71	Lamego	26 774
18	Loulé	63 138
79	Lourinhã	24 863
38	Lousada	46 723
98	Machico	21 280
15	Mafra	64 217
99	Mangualde	21 206
29	Marco de Canaveses	54 348
51	Marinha Grande	38 248
93	Mealhada	21 724
73	Mirandela	25 724
12	Moita	70 638
77	Montemor-o-Velho	25 027
47	Montijo	40 691
75	Odemira	25 655
44	Olhão	42 817
11	Oliveira de Azeméis	71 327
89	Oliveira do Bairro	22 682
92	Oliveira do Hospital	21 846
35	Ourém	49 763
24	Ovar	57 148
27	Paços de Ferreira	55 285
20	Palmela	59 399
4	Paredes	85 999
9	Penafiel	72 163
67	Peniche	28 348
21	Pombal	59 074
14	Ponta Delgada	64 497
40	Ponte de Lima	44 678
83	Portalegre	24 540
37	Portimão	47 925
78	Porto de Mós	24 911

Posição (em 106)	Municípios de média dimensão	N.º de habitantes
85	Póvoa de Lanhoso	23 896
13	Póvoa de Varzim	65 882
66	Ribeira Grande	29 697
94	Rio Maior	21 705
100	Salvaterra de Magos	21 079
60	Santa Cruz	33 790
16	Santarém	64 121
65	Santiago do Cacém	30 069
10	Santo Tirso	71 331
95	São João da Madeira	21 641
70	Seia	27 454
39	Sesimbra	46 098
55	Silves	35 323
102	Soure	20 684
76	Tavira	25 248
45	Tomar	42 794
64	Tondela	31 047
52	Torres Novas	37 206
7	Torres Vedras	76 093
49	Trofa	39 624
87	Vagos	23 465
80	Vale de Cambra	24 724
2	Valongo	92 819
3	Viana do Castelo	91 053
104	Vila da Praia da Vitória	20 471
6	Vila do Conde	76 427
33	Vila Real	50 473
36	Vila Verde	48 507
1	Viseu	97 601
86	Vizela	23 814

Posição (em 177)	Municípios de pequena dimensão	N.º de habitantes
120	Aguiar da Beira	6 273
121	Alandroal	6 210
40	Alcácer do Sal	13 482
28	Alcanena	14 728
22	Alcochete	15 550
168	Alcoutim	3 347
133	Alfândega da Fé	5 611
35	Alijó	13 822
140	Aljezur	5 336
69	Aljustrel	9 826
99	Almeida	7 592
101	Almodôvar	7 536
88	Alpiarça	8 221
163	Alter do Chão	3 605
90	Alvaiázere	8 016
173	Alvito	2 709
2	Amares	19 473
37	Ansião	13 666
43	Arganil	13 092
105	Armamar	7 269
104	Arraiolos	7 334
169	Arronches	3 256
54	Arruda dos Vinhos	11 509
143	Avis	5 033
175	Barrancos	1 806
21	Batalha	15 666
96	Belmonte	7 709
36	Bombarral	13 788
102	Borba	7 517
127	Boticas	6 033
7	Cabeceiras de Basto	17 775
30	Cadaval	14 446
155	Calheta (R. A. A.)	3 932
50	Calheta (R. A. M.)	11 888
14	Caminha	16 877
83	Campo Maior	8 361
107	Carrazeda de Ansiães	7 134
63	Carregal do Sal	10 603

Posição (em 177)	Municípios de pequena dimensão	N.º de habitantes
164	Castanheira de Pêra	3 379
12	Castelo de Paiva	17 002
159	Castelo de Vide	3 756
15	Castro Daire	16 768
114	Castro Marim	6 482
95	Castro Verde	7 739
77	Celorico da Beira	8 723
57	Chamusca	11 233
16	Condeixa-a-Nova	16 759
158	Constância	3 797
177	Corvo	461
156	Crato	3 909
146	Cuba	4 757
25	Estremoz	14 936
81	Ferreira do Alentejo	8 434
74	Ferreira do Zêzere	9 264
111	Figueira de Castelo Rodrigo	6 812
109	Figueiró dos Vinhos	7 014
139	Fornos de Algodres	5 398
153	Freixo de Espada à Cinta	3 960
167	Fronteira	3 353
151	Gavião	4 337
149	Góis	4 552
132	Golegã	5 621
20	Gouveia	15 696
32	Grândola	14 328
23	Horta	15 343
60	Idanha-a-Nova	10 720
26	Lagoa (R.A.A)	14 925
176	Lajes das Flores	1 499
145	Lajes do Pico	4 806
8	Lousã	17 750
100	Mação	7 584
11	Macedo de Cavaleiros	17 117
122	Madalena	6 206
157	Manteigas	3 835
162	Marvão	3 694
129	Meda	5 962

Posição (em 177)	Municípios de pequena dimensão	N.º de habitantes
71	Melgaço	9 693
94	Mértola	7 824
148	Mesão Frio	4 580
42	Mira	13 221
39	Miranda do Corvo	13 499
98	Miranda do Douro	7 611
61	Mogadouro	10 677
59	Moimenta da Beira	11 044
1	Monção	19 838
119	Monchique	6 343
80	Mondim de Basto	8 435
170	Monforte	3 209
49	Montalegre	11 963
5	Montemor-o-Novo	18 561
137	Mora	5 418
65	Mortágua	10 331
17	Moura	16 386
166	Mourão	3 359
116	Murça	6 411
70	Murtosa	9 728
27	Nazaré	14 811
29	Nelas	14 593
92	Nisa	7 928
141	Nordeste	5 268
56	Óbidos	11 241
124	Oleiros	6 093
62	Oliveira de Frades	10 618
130	Ourique	5 764
147	Pampilhosa da Serra	4 636
72	Paredes de Coura	9 403
152	Pedrógão Grande	4 211
13	Penacova	16 905
79	Penalva do Castelo	8 709
126	Penamacor	6 047
165	Penedono	3 367
117	Penela	6 360
9	Peso da Régua	17 737
66	Pinhel	10 319

Posição (em 177)	Municípios de pequena dimensão	N.º de habitantes
87	Ponta do Sol	8 235
44	Ponte da Barca	13 053
10	Ponte de Sor	17 466
108	Portel	7 097
172	Porto Moniz	2 737
150	Porto Santo	4 390
113	Povoação	6 745
75	Proença-a-Nova	9 166
110	Redondo	6 916
55	Reguengos de Monsaraz	11 499
51	Resende	11 887
106	Ribeira de Pena	7 209
112	Sabrosa	6 768
34	Sabugal	14 004
47	Santa Comba Dão	12 369
144	Santa Cruz da Graciosa	4 813
174	Santa Cruz das Flores	2 524
84	Santa Marta de Penaguião	8 321
82	Santana	8 432
53	São Brás de Alportel	11 552
86	São João da Pesqueira	8 270
3	São Pedro do Sul	19 283
160	São Roque do Pico	3 738
125	São Vicente	6 081
154	Sardoal	3 950
41	Sátão	13 481
123	Sernancelhe	6 133
19	Serpa	15 951
18	Sertã	16 081
45	Sever do Vouga	12 900
38	Sines	13 645
67	Sobral de Monte Agraço	9 995
136	Sousel	5 504
46	Tábua	12 439
115	Tabuaço	6 439
85	Tarouca	8 321
93	Terras de Bouro	7 856
73	Torre de Moncorvo	9 272

Posição (em 177)	Municípios de pequena dimensão	N.º de habitantes
64	Trancoso	10 597
33	Valença	14 318
4	Valpaços	19 027
134	Velas	5 591
48	Vendas Novas	12 078
131	Viana do Alentejo	5 656
128	Vidigueira	5 985
31	Vieira do Minho	14 395
171	Vila de Rei	3 201
138	Vila do Bispo	5 402
135	Vila do Porto	5 524
97	Vila Flor	7 688
58	Vila Franca do Campo	11 073
91	Vila Nova da Barquinha	7 962
76	Vila Nova de Cerveira	8 785
89	Vila Nova de Foz Côa	8 155
118	Vila Nova de Paiva	6 349
103	Vila Nova de Poiares	7 380
24	Vila Pouca de Aguiar	15 095
6	Vila Real de Santo António	18 236
161	Vila Velha de Ródão	3 708
78	Vila Viçosa	8 722
142	Vimioso	5 065
68	Vinhais	9 896
52	Vouzela	11 788

ANEXO III – 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, submetido a Jornal da APOTEC.
- 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, submetido a Jornal da ASEPUC.
- 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.
- CARVALHO, J.B., TEIXEIRA, A. (2007); *Recurso ao crédito por parte das Autarquias Locais: 30 anos de poder local na Constituição da República Portuguesa*; CEJUR – IFBN:978/972/983/59.
- 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.
- 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.
- 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 (jcarvalhowww@ipca.pt)**

Presidente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Professor Associado na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho.

Doutorado em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade.

Co-autor dos seguintes livros: *POCAL Comentado*; *POC-Educação Explicado*;
Temas de Contabilidade Pública; *CIBE comentado*; *Contabilidade pública: estrutura conceptual*.

Presidente da Comissão para a Contabilidade Pública

da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

É autor de diversas publicações e comunicações internacionais.

❖ **MARIA JOSÉ FERNANDES (mjfernandes@ipca.pt)**

Licenciada em Gestão de Empresas pela Universidade do Minho. Mestre em Administração

Pública também pela Universidade do Minho. Doutorada em Ciências Empresariais pela

Universidade de Santiago de Compostela, Espanha (2004). É Professora Coordenadora

na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e Ave, onde lecciona

as disciplinas de Contabilidade Pública ao nível dos cursos de licenciatura e pós-graduação.

É autora de diversas publicações, bem como de comunicações apresentadas em congressos nacionais e internacionais sendo a sua área de investigação a Contabilidade Pública.

❖ **PEDRO CAMÕES (pedroc@eeg.uminho.pt)**

Licenciado em Administração Pública pela Universidade do Minho (1992).

Mestre em Administração Pública também pela Universidade do Minho (1996).

Doutorado em Administração Pública pela Universidade da Carolina do Sul, EUA (2004).

É Professor Auxiliar da Escola

de Economia e Gestão da Universidade do Minho, onde lecciona disciplinas de Finanças Públicas

e Finanças Locais ao nível de licenciatura, e Administração Orçamental e Administração

Autárquica ao nível de pós-graduação.

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

Licenciada em Organização e Gestão de Empresas pela Faculdade de Economia da Universidade

de Coimbra (1994). Mestre em Gestão de Empresas, na especialidade de Finanças

Empresariais, pela Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (1998).

Doutorada em Contabilidade e Finanças, na especialidade de Contabilidade dos Governos

Locais, pela *Birmingham Business School* da Universidade de Birmingham, Inglaterra (2003).

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

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

É autora de diversas publicações e comunicações internacionais. É membro do Comité Científico

da rede internacional de investigação *CIGAR – Comparative International Governmental*

Accounting Research.