



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 7, n. 4, p. 156-178, out./dez., 2011

doi:10.4270/ruc.2011436
Disponível em www.furb.br/universocontabil



CONTABILIDADE PÚBLICA AUTÁRQUICA EM PORTUGAL E A INFORMAÇÃO DIVULGADA EM REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA: O CASO DE UM MUNICÍPIO DO DISTRITO DE COIMBRA¹

LOCAL GOVERNMENTAL ACCOUNTING IN PORTUGAL AND THE INFORMATION DISCLOSED ON CASH AND ACCRUALS BASES: A CASE AT A COIMBRA'S MUNICIPALITY

Miguel Gonçalves

Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade de Aveiro
Professor do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
do Instituto Politécnico de Coimbra
Endereço: Quinta Agrícola, Bencanta
CEP: 3040-316 – Coimbra – Portugal
E-mail: mgoncalves@iscac.pt
Telefone: +351 239 80 2000

Cláudio Correia

Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade de Aveiro
Professor da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital
do Instituto Politécnico de Coimbra
Endereço: Rua General Santos Costa
CEP: 3400-124 – Oliveira do Hospital – Portugal
E-mail: claudio.correia@estgoh.ipc.pt
Telefone: +351 238 60 5170

Maria da Conceição da Costa Marques

Doutora em Gestão, Especialidade de Contabilidade pela Universidade Aberta
Professora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
do Instituto Politécnico de Coimbra
Endereço: Quinta Agrícola, Bencanta
CEP: 3040-316 – Coimbra – Portugal
E-mail: conceicao.m@netcabo.pt
Telefone: +351 239 802 000

¹ Artigo recebido em 03.08.2011. Revisado por pares em 01.09.2011. Reformulado em 08.09.2011. Recomendado para publicação em 14.09.2011 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 31.10.2011. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) encontra-se em vigor em Portugal há oito anos. O anuário financeiro dos municípios portugueses, baseado nas contas das 308 autarquias nacionais, é um documento de inegável valor para a análise da informação agregada dos municípios sobre a sua situação orçamental, financeira, económica e patrimonial. Nestes termos, o estudo sintetiza os resultados de um trabalho de investigação cujo principal objectivo foi o de cotejar a informação proporcionada pelo último anuário financeiro (de 2008), com aquela apresentada por um município em particular – Oliveira do Hospital. Com base num conjunto de indicadores procurou-se efectuar uma comparação com os parâmetros médios nacionais. As fontes de informação referem-se aos principais documentos de reporte, relativos a 2008 e 2009, recolhidos por meio de requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal; dados do Instituto Nacional de Estatística; e elementos da Direcção Geral das Autarquias Locais. A metodologia implicou o tratamento, a agregação e o confronto da informação do município com a do anuário financeiro de 2008. Os resultados indicam que a autarquia parece dar preferência à informação orçamental em detrimento da patrimonial, económica e financeira.

Palavras-chave: POCAL. Contabilidade Autárquica. Contabilidade Pública. Município. Portugal.

ABSTRACT

Portuguese Official Accounting Plan for Local Government has been in use in Portugal for eight years. The 2008 Portuguese Local Government Financial Annual Report, based on the accounts of the 308 national local municipalities, is a document of undeniable value to the analysis of the aggregated information of the municipalities' budgetary, financial, economical and patrimonial situation. In these terms, the study synthesizes the results of a research work, which main goal was to collate the information provided on the last annual report (2008), with the one presented by a particular municipality – Oliveira do Hospital. Based on a set of indicators, it was tried to make a comparison with the national average parameters. The information sources refer to the main documents reported, of 2008 and 2009, collected by submitting a formal request addressed to the president of the city council; from the data belonging to the National Statistics Institute; and from the elements of the General Office of Local Government Municipalities. The research's methodology implied in the treatment, the aggregation and comparison of information of the municipality with the one provided on the 2008 annual report. The results indicate that the municipality seems to give preference to the budgetary information at the expense of the patrimonial, economical and financial information.

Keywords: *Portuguese Official Accounting Plan for Local Government. Local Government Accounting. Public Accounting. Municipality. Portugal.*

1 INTRODUÇÃO

O Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), apenso ao Decreto-Lei n.º 54–A/1999, de 22 de Fevereiro, cuja obrigatoriedade de implementação se iniciou em 2002, encontra-se generalizadamente aplicado aos 308 municípios portugueses (CARVALHO et al., 2006, 2010). Este sistema de contabilidade autárquica assumiu como grandes objectivos a obtenção de informação fiável, oportuna e útil que, complementando a informação sobre a execução do orçamento (prestada numa óptica de caixa), com informação

sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados do município, possibilitasse uma transparência maior da aplicação dos recursos públicos, maximizando a sua respectiva eficiência, eficácia e economia (CARVALHO et al., 2005, 2006; FERNANDES, 2007).

Em linhas gerais, são três os subsistemas de informação exigidos pelo POCAL: Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade de Custos. Articulados entre si, devem contribuir para a imagem verdadeira e apropriada das operações da autarquia, mas também para a prestação de responsabilidades aos utilizadores da informação contabilística, principalmente o Tribunal de Contas e os municípios.

No domínio da Contabilidade Autárquica, entendemos relevantes os trabalhos de Carvalho e Fernandes (1999) e de Caiado (1999, 1999a). Os primeiros, por deixarem claros os pontos de proximidade, mas também as zonas de divergência, entre o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e o POCAL; e o último, por destacar os principais aspectos inovadores do POCAL. Ainda nesta temática, o contributo de Bernardes (2001) revelou-se fundamental, na medida em que procedeu a uma comparação crítica das características preconizadas pelo POCAL em relação ao anterior sistema contabilístico usado pelos municípios, salientando o valor acrescentado daquelas sobre estas.

Em um nível geral, Monteiro (2001, 2002) e, mais recentemente, Fernandes (2007), em questões relacionadas com a aplicação da nova Lei das Finanças Locais (LFL), Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, também ajudaram ao acréscimo de conhecimento associado à Contabilidade Pública Autárquica. Todavia, em termos um pouco mais analíticos, ou seja, em sede de apenas um caso concreto, a literatura já não resulta tão generosa. De facto, tanto quanto tenhamos conhecimento, apenas a investigação de Carvalho e Jorge (2003) foca em especial uma municipalidade, a Câmara Municipal do Porto. É aqui que o nosso trabalho pretende ganhar pertinência, visando contribuir para o desenvolvimento do conhecimento associado à Contabilidade Pública, nomeadamente do seu subsector autárquico, por via do estudo das contas de um município – Oliveira do Hospital.

Para além do anuário financeiro de 2008, doravante referenciado por Carvalho et al. (2010), esta investigação utiliza como principais fontes de informação os documentos de prestação de contas, relativos a 2008 e 2009, recolhidos por meio de requerimento dirigido em Maio de 2010 ao Presidente da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital (as contas foram disponibilizadas em suporte electrónico no dia 1 de Junho de 2010). Também se recorreu a estatísticas oficiais do Instituto Nacional de Estatística (INE) e da Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL).

Estudos tendo como finalidade a determinação da conformidade das contas com o POCAL baseiam-se normalmente no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, cuja primeira edição, em 2005, tivera por suporte os documentos de prestação de contas de 175 entidades reportados a 2003. De facto, nesse anuário, aqui designado por Carvalho et al. (2005), encontramos o esboço de muitos trabalhos que se lhe seguiram no que se relaciona com a conformidade da informação com o POCAL e o exame da situação orçamental, patrimonial, económica e financeira dos municípios portugueses.

Por outro lado, o anuário financeiro dos municípios portugueses 2008 (6.º anuário), beneficiando-se das actualizações decorrentes dos cinco que o antecederam, sistematiza em três partes informação concernente aos 308 municípios. Também inclui reflexões sobre a informação económica e financeira das entidades do Sector Empresarial Local (SEL) e Serviços Municipalizados (SM). Na parte que mais aproveita ao nosso trabalho, a segunda, Carvalho et al. (2010) reúnem um conjunto vasto de indicadores sobre a execução orçamental, a análise financeira, económica e patrimonial, *rankings* globais e conclusões das observações e lacunas apresentadas nos pontos precedentes.

Assim, na esteira de Carvalho et al. (2010), em referência às contas de um município em particular – Oliveira do Hospital – o trabalho procura, seguindo e cotejando a estrutura do

anúário financeiro de 2008, aumentar o entendimento sobre o POCAL, os seus subsistemas de informação, os seus objectivos básicos e algumas das suas principais especificidades (em contraponto às da Contabilidade Empresarial). Constitui também intenção do estudo mostrar de que modo uma autarquia de dimensão média procede à implementação do POCAL ou, por outras palavras, qual o grau de conformidade das práticas e informação com os seus principais requisitos contabilísticos. No limite, salvaguardadas as devidas distâncias, sublinhe-se bem, a exposição assume como meta a de poder considerar-se, *motu proprio*, um mini-anúário financeiro do município de Oliveira de Hospital.

Para este efeito, como metodologia de trabalho foram analisadas as contas dos anos de 2008 e de 2009 (e, não raras vezes, as de 2007), disponibilizadas por requerimento dirigido ao senhor Presidente da Câmara, como se disse. Neste sentido, a informação cedida contemplou os seguintes documentos de prestação de contas: (1) mapas de execução orçamental da despesa e da receita; (2) mapa de fluxos de caixa; (3) balanço; (4) demonstração dos resultados por naturezas; (5) anexos às demonstrações financeiras; e (6) relatório de gestão.

Com vista à concretização dos objectivos pronunciados, para além da introdução, o texto está organizado em mais sete secções. Na secção seguinte procuramos aclarar os fundamentos teóricos do nosso estudo. A terceira secção trata de fornecer tópicos para o enquadramento estatístico e geral da entidade. A quarta secção procura analisar a execução orçamental resultante da realização económica da entidade. A quinta e sexta secções cuidam do estudo patrimonial e económico da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital, utilizando os dados do balanço e da demonstração dos resultados, respectivamente. Em termos supletivos, a abordagem dada pela sétima secção efectuará referências à Contabilidade de Custos do município, por razões que se antevêm. A terminar, são apresentadas as conclusões e limitações do estudo, bem como são deixadas pistas para futuros trabalhos de investigação.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Até à implementação do POCAL, no início desta década, o sistema de contabilidade dos municípios portugueses se assentava no princípio de caixa, apresentando como preocupação primordial o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental (GOMES et al., 2009). O sistema descurava informações relevantes associadas à situação económica, financeira e patrimonial das contas das edilidades portuguesas. A réplica a esta ausência de informação foi dada pelas traves-mestras de uma reforma da Contabilidade pública que em Portugal se começou a operar nos anos 90 do século passado (CARVALHO et al., 2006).

Este processo visou introduzir nas contas das autarquias portuguesas maior transparência e sinceridade da informação contábil, baseada no primado da competência. Estas transformações, a que Portugal não ficou imune, assentam no contexto e na envolvente da Nova Gestão Pública (*New Public Management - NPM*). Este paradigma aplicável à Contabilidade pública no geral, e à Contabilidade autárquica ou municipal em particular, busca a eficácia e eficiência dos recursos públicos que, tal como os privados, se assumem cada vez mais escassos.

O POCAL foi imposto coercivamente às autarquias nacionais por intermédio de um Decreto-Lei. Em Portugal, ainda que não haja medidas pecuniárias sancionatórias da sua não implementação, a verdade é que em termos de opinião pública é usual a ideia de que os Governos têm pressionado bastante os municípios no sentido de se tornarem mais eficientes e eficazes, trabalhando assim em prol de uma *accountability* e transparência cada vez mais desejáveis. Esta aceção que se verifica em Portugal está em sintonia com a literatura internacional da especialidade (HOOD, 1991; BROADBENT; GUTHRIE, 1992; OSBORNE; GAEBLER, 1993; BARBERIS, 1998; CAVALLUZO; ITTNER, 2004).

Este enquadramento proporcionado pela percepção trazida pela *New Public Management* tem suscitado interesse na academia designadamente às questões relacionadas

com a mudança nos sistemas de Contabilidade. É nesta perspectiva que se situam as pesquisas de Broadbent e Guthrie (1992); Yamamoto (1999); Lapsley e Pallot (2000); Jackson e Lapsley (2003); e Lapsley e Wright (2004).

Nestes termos, desenvolve-se nesta exposição um estudo de natureza empírica que prossegue o objectivo de evidenciar o nível de implementação do POCAL num município em particular. Adicionalmente, pretende-se contribuir para o levantamento dos determinantes do incumprimento do POCAL que possam estar de alguma forma ligados ao processo de mudança organizacional, no sentido de analisarmos as dificuldades e divergências.

3 BREVE APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO

O concelho de Oliveira do Hospital é um dos 308 municípios portugueses. Seguindo a classificação de Carvalho et al. (2010, p. 19), os concelhos podem ser agrupados de acordo com a seguinte tipologia: “pequenos, com população menor ou igual a 20.000 habitantes; médios, com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes; e grandes, com população superior a 100.000 habitantes”.

Por conseguinte, Oliveira do Hospital, com 21.568 habitantes em 2009 (INE, 2010) consubstancia um município de média dimensão. Em 2008 Oliveira do Hospital também ultrapassava 20.000 habitantes, em termos de dimensão populacional, o total de habitantes correspondia a 21.627. Em 2007, ascendia a 21.714. Neste âmbito, em linha com a análise colhida em Carvalho et al. (2010), observamos que o indicador não sofre alterações significativas.

O país regista, no total, 105 concelhos que respeitam esta taxonomia. Carvalho et al. (2010) resumem, em listagem de municípios por habitantes e por ordem de dimensão, os 308 municípios nacionais. Nestes termos, existem em Portugal, com dados reportados a 2008, apenas: a) 23 municípios de grande dimensão (Lisboa encabeça o *ranking*, com 489.562; Setúbal fecha-o, com 124.459); b) 105 de dimensão média, como antevimos; e, c) 200 concelhos com dimensão populacional pequena (o município do Corvo, nos Açores, na ilha homónima, era aquele que em 2008 registava o menor número de habitantes - apenas 488).

Prosseguindo a análise, a Tabela 1 respiga-nos dados caracterizadores das principais variáveis do município em questão, relativizando-as à luz dos indicadores médios nacionais.

Variável de análise	Oliveira do Hospital (2008)	Média nacional (2008)
População (habitantes)	21.627	34.504
Freguesias	21	13,8 (aprox.)
Dimensão (Km ²)	235	299
Densidade Populacional (hab/km ²)	92 (aprox.)	115 (aprox.)

Tabela 1 - Indicadores estatísticos de Oliveira do Hospital (ano de 2008)

Fonte: adaptado de Carvalho et al. (2010) e Instituto Nacional de Estatística (2010).

Como principais conclusões da informação acima exposta, retiramos que o município, no que tange à população, dimensão e densidade populacional, apresenta valores abaixo da média nacional. Numa outra perspectiva, em sede de localização geográfica, Oliveira do Hospital, um dos 17 municípios do distrito de Coimbra, encontra-se limitado a norte pelo concelho de Nelas, a leste por Seia, a sul por Arganil, a oeste por Tábua e a noroeste por Carregal do Sal.

No que se prende aos serviços desconcentrados de Oliveira do Hospital, assinala-se que no que concerne a Serviços Municipalizados (SM), nenhuma entidade autónoma foi criada pela Câmara Municipal. A mesma constatação pode retirar-se para o caso das entidades do Sector Empresarial Local (SEL). Detectados que estão alguns dos traços distintivos mais relevantes do concelho que aqui nos ocupa, oportuno se nos parece orientar a discussão para a essência do trabalho a que nos propomos, começando pelo exame da execução orçamental.

4 ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTAL

Nesta secção, pretende-se evidenciar a execução orçamental resultante da realização económica do município de Oliveira do Hospital, respeitante ao ano de 2008, e compará-la, sempre que possível, com os valores médios nacionais alusivos também ao ano de 2008 expressos em Carvalho et al. (2010). Interessa-nos, deste modo, contextualizar os dados orçamentais de Oliveira do Hospital no panorama global das 308 Câmaras Municipais existentes em Portugal. Esta é, aliás, uma metodologia de trabalho que queremos consistente ao longo da exposição.

Esclarecido o objectivo central da secção, a abordagem orçamental divide-se pelas subsecções seguintes: independência financeira; grau de execução da receita; grau de execução da despesa; grau de execução das receitas liquidadas relativamente às despesas comprometidas; e prazo médio de pagamentos.

4.1 Independência Financeira

O conceito de independência financeira utilizado é o recolhido em Carvalho et al. (2010, p. 52). No dizer dos autores que temos vindo a seguir, “para se aferir o grau de independência financeira das autarquias, [adopta-se] o rácio que relaciona as receitas próprias com as receitas totais, [considerando-se] que existirá independência financeira se as receitas próprias representarem, pelo menos, 50% das receitas totais”. Importa clarificar que as receitas próprias dizem respeito às receitas totais deduzidas das transferências obtidas e também dos passivos financeiros (empréstimos bancários obtidos).

Pela análise do Gráfico 1, verifica-se que a independência financeira do município de Oliveira de Hospital, de 34% no ano de 2008, é menor do que a verificada pela média dos municípios de dimensão média (49%) e também menor do que a patenteada pela média nacional (51%).

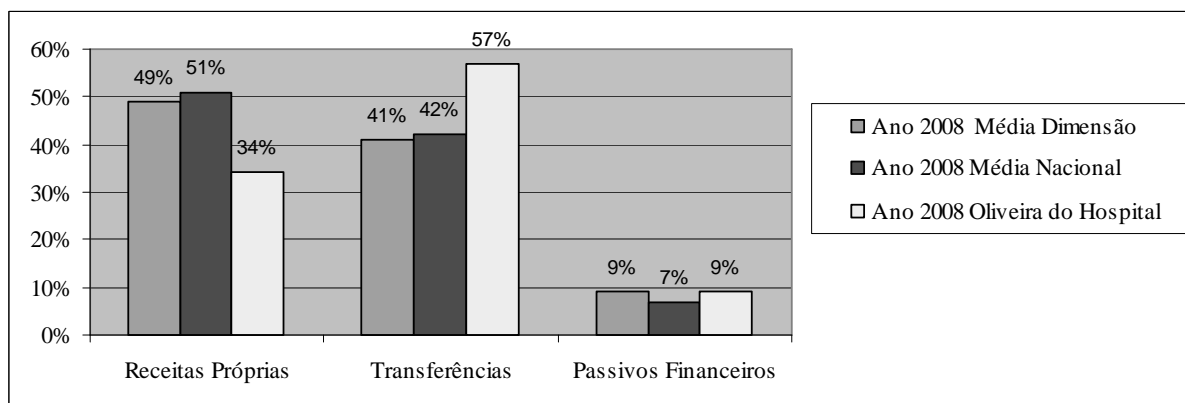


Gráfico 1 - Independência financeira de Oliveira Hospital: comparação com a média nacional e com a média dos municípios médios

Fonte: Mapa de controlo orçamental da receita de 2008 da CMOH e Carvalho et al. (2010, p. 53).

Com efeito, a situação exposta entrecruza-se com o nível de actividade económica normal de um concelho do interior do país, no qual as receitas provenientes dos impostos municipais, designadamente o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), e também das taxas, não são suficientes para superar o montante que a autarquia recebe do Orçamento de Estado.

Sem prejuízo das observações técnicas que oportunamente teceremos, são as seguintes as circunstâncias sócio-económicas que melhor explicam o índice de independência financeira manifestamente baixo da autarquia de Oliveira de Hospital, quando comparado com os

valores médios nacionais: (i) a isenção da derrama das empresas aí sediadas; (ii) a elevada taxa de desemprego actualmente verificada no concelho, na ordem dos 22% (o dobro da média nacional); e (iii) o envelhecimento da população (cerca de 21,7% dos habitantes têm mais de 65 anos, quando a média nacional é de 17,8%, em 2009, conforme dados do INE). Fica claro que os factores enunciados, aliados à interioridade do município, ao clima de recessão que se tem vindo a fazer sentir de há um par de anos a esta parte e à consequente diminuição dos níveis de actividade económica, concorrem para que a autarquia registe dificuldades acrescidas na arrecadação das suas principais receitas próprias - impostos e taxas municipais.

Ainda nesta temática de matriz *receitual*, mas sob outro ângulo, a Tabela 2 e o Gráfico 2 mostram em conjunto a situação da estrutura das receitas do município nos anos de 2008 e 2009, permitindo a constatação de que as transferências recebidas do Orçamento de Estado, aumentando percentualmente mais do que as receitas próprias, contribuíram para que se acentuasse a dependência financeira de Oliveira do Hospital.

Unidade: €	Receitas Próprias	Transferências	Passivos Financeiros
	(Capítulos 01, 02, 04, 05, 07, 08, 09, 11, 13)	(Capítulos 06, 10)	(Capítulo 12)
Ano 2008	4.991.298,00	8.272.676,00	1.300.000,00
Ano 2009	5.064.775,00	9.908.233,00	1.700.000,00

Tabela 2 - Estrutura das receitas da Câmara Municipal de Oliveira de Hospital (ano 2008)

Fonte: Mapa de controlo orçamental da receita de 2008 e de 2009.

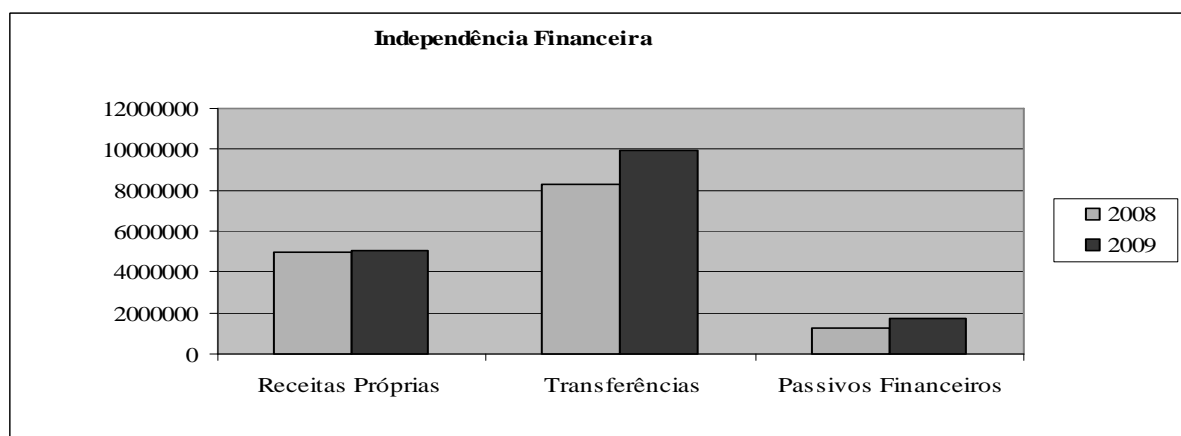


Gráfico 2 - Independência financeira de Oliveira de Hospital (anos de 2008 e 2009)

Fonte: Mapa de controlo orçamental da receita de 2008 e de 2009.

Da apreciação da Tabela 2 e do Gráfico 2 extraem-se as seguintes linhas de força:

- Oliveira do Hospital não é financeiramente independente, como noutra lugar ficou dito. Em 2008, o município situava-se 15% abaixo da média dos municípios de média dimensão (34% e 49%, respectivamente);
- a independência financeira da autarquia diminuiu de 2008 para 2009, ou seja, o rácio restringiu-se de 34% para 30%. Globalmente, a situação piorou. Como possível causa técnica para o decréscimo verificado, pode avançar-se que o valor de Impostos Directos (capítulo 01), Impostos Indirectos (capítulo 02) e de Taxas, Multas e outras Penalidades (capítulo 04), diminuiu cerca de 184.000 € (aproximadamente 6%). Particularmente, os Impostos Indirectos (capítulo 02) sofreram uma redução de 77%. Nesta rubrica, a Ocupação da Via Pública (02020603) passou de 164.363 € para o extraordinário valor de 0 € (receitas cobradas líquidas), sem que tenhamos encontrado uma fundamentação lógica para

o sucedido;

- c) o concelho surge-nos como um dos 106 municípios que em 2008 revelavam receitas próprias no intervalo de 25% e 50%. Segundo Carvalho et al. (2010, p. 55), “verifica-se [que em 2008] 74 municípios apresentam uma independência financeira igual ou superior a 50%”, o que possibilita a ilação de que, no total, 76% dos municípios são financeiramente dependentes das transferências recebidas do orçamento de Estado. Por outro lado, cerca de 61% dos municípios médios não são financeiramente independentes, o que permite concluir que de certo modo a situação da entidade pode considerar-se normal no contexto das especificidades sócio-económicas focadas anteriormente.

De referir que as receitas do Imposto Municipal sobre Imóveis aumentaram cerca de 52.000 €, mas as do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis diminuíram cerca de 15.000 €.

Ainda no que tange a este tópico de discussão, refira-se que o município integra o lote dos 143 cujas receitas próprias se apresentam compreendidas em 20% e 50% das receitas totais, não estando por isso relativamente mal colocado na hierarquia, uma vez que existem outros 91 (cerca de 30%) cuja independência das transferências estatais se manifesta muito ténue, ou seja, inferior a 20%. Neste âmbito, preste-se atenção ao exposto no Gráfico 3.

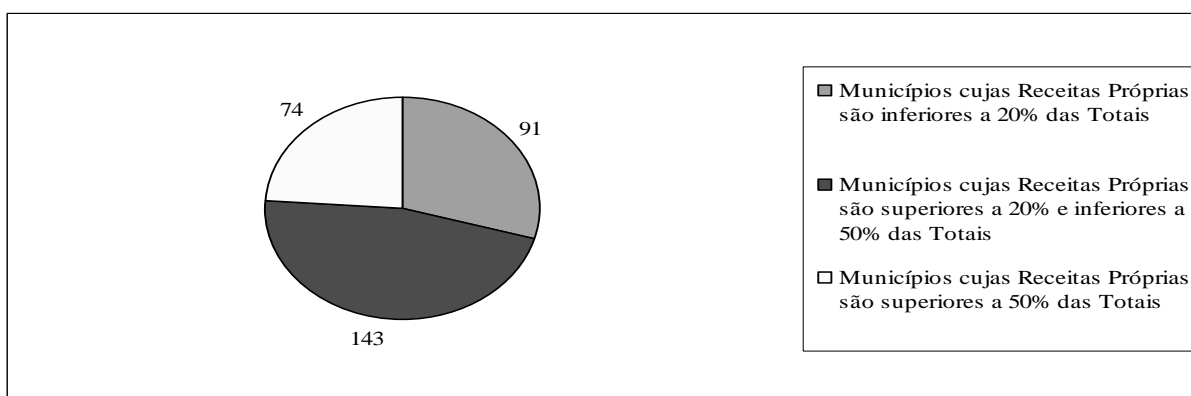


Gráfico 3 - Dependência financeira dos municípios portugueses

Fonte: adaptado de Carvalho et al. (2010, p. 56).

Nestas condições, a dependência em relação às transferências do Estado não é elevada (receitas totais a dependerem em pelo menos 80% das transferências do Estado), nos termos de Carvalho et al. (2010).

4.2 Grau de Execução da Receita

O grau de execução da receita relaciona os montantes das cobranças com a receita prevista no orçamento corrigido. Apresentam-se os valores de 2008 e de 2009, sendo que o rácio que mais interessa respeita àquele que na Tabela 3 vem a negrito.

Unidade: €	Receitas			Receitas Cobradas	Receitas Cobradas
	Orçamentadas	Liquidadas	Cobradas	Receitas Liquidadas	Receitas Orçamentadas
Ano 2008	25.869.150,00	14.689.079,43	14.565.504,10	99,10%	56,30%
Ano 2009	25.819.650,00	16.765.421,24	16.674.193,20	99,50%	64,60%

Tabela 3 - Grau de execução da receita do município de Oliveira de Hospital (ano 2008 e 2009)

Fonte: Mapa de controlo orçamental da receita (ano 2008 e 2009).

A mesma informação, embora disposta de forma diferente, vem dada pelo Gráfico 4.

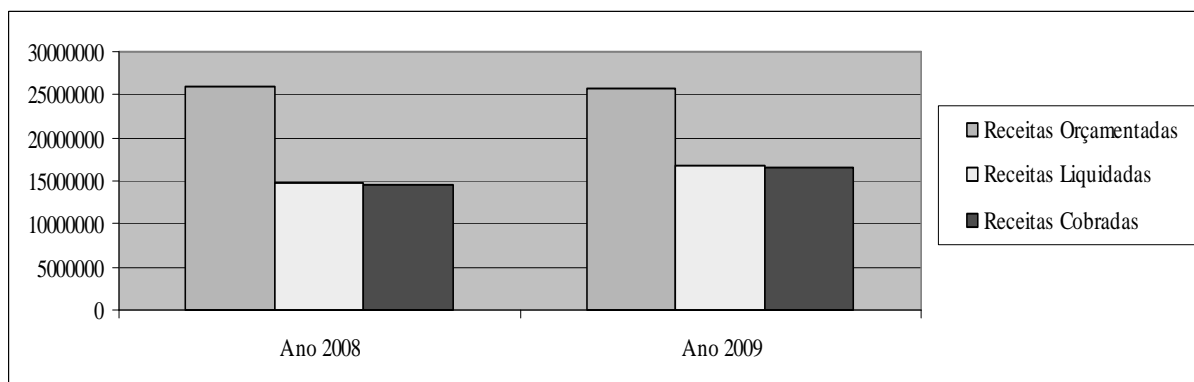


Gráfico 4 - Valores de receitas orçamentadas, liquidadas e cobradas por Oliveira de Hospital (ano 2008 e 2009)

Fonte: Mapa de controlo orçamental da receita (ano 2008 e 2009).

Esta problemática pode discutir-se tendo como ponto de partida as reflexões que abaixo sistematizamos:

- a) a norma respeita a uma cobrança quase plena dos valores liquidados. A entidade regista primeiro o direito, independentemente do seu recebimento, o que se traduz num aspecto positivo ao nível da contabilidade orçamental (e patrimonial);
- b) o grau de execução da receita melhorou de 2008 para 2009, mas situa-se aquém da média nacional, ou seja, 67,9% (conforme informação proporcionada pelo anuário financeiro de 2008);
- c) o desvio entre o orçamentado e o executado deriva do empolamento das ‘Grandes Opções do Plano’ (nível de investimentos). A receita orçamentada foi condicionada por factores exógenos, como é exemplo a apresentação de candidaturas a co-financiamento, quer de fundos comunitários, quer nacionais, e da sua subsequente não concretização, motivada pelo atraso na implementação do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN);
- d) no biénio em causa, o grau de execução orçamental da receita (receita cobrada / receita orçamentada) evoluiu positivamente. Não obstante este comportamento satisfatório, o equilíbrio financeiro de curto prazo pode ser posto em causa, já que o orçamento das despesas é feito tendo em conta o total das receitas previstas *ex ante*;
- e) a baixa realização da receita ao nível das cobranças é fonte de desequilíbrio orçamental *ex post*. O município comprometeu despesa até ao valor total da receita prevista, logo a dívida autárquica de curto prazo a fornecedores sofrerá um acréscimo, como adiante veremos.

Vale a pena, para concluir, fazer notar que o grau de execução da receita determina o da despesa. Por conseguinte, é aceite que níveis de execução inferiores a 50% perspectivam situações melindrosas, na medida em que a elaboração do orçamento da receita pode ter sido efectuada de forma pouco rigorosa, em rota de colisão com os princípios orçamentais estipulados pelo POCAL. Todavia, ainda que o caso em apreço não corresponda a esta última situação referenciada, sugere-se a elaboração de um orçamento de receita prevista com uma maior dose de realismo.

4.3 Grau de Execução da Despesa

Um raciocínio semelhante ao anterior, embora de sinal oposto, conduz-nos à análise da última coluna da Tabela 4, cujos valores vêm particularizados a negrito.

Unidade: €	Despesas			Despesas Pagas	Despesas Pagas
	Orçamentadas	Comprometidas	Pagas	Despesas Comprometidas	Despesas Orçamentadas
Ano 2008	25.869.150,00	19.784.996,55	14.897.228,47	75,30%	57,60%
Ano 2009	25.819.650,00	18.793.357,10	16.076.261,46	85,60%	62,20%

Tabela 4 - Grau de execução da despesa do município de Oliveira de Hospital (ano 2008 e 2009)

Fonte: Mapa de controlo orçamental da despesa (ano 2008 e 2009).

O Gráfico 5 evidencia a informação atrás destacada, mas sob uma outra óptica.

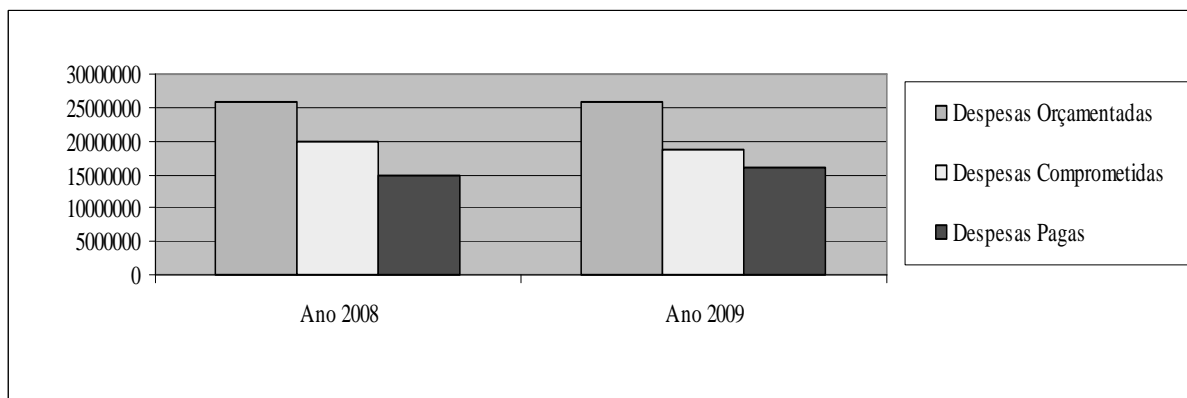


Gráfico 5 - Valores de despesas orçamentadas, comprometidas e pagas por Oliveira de Hospital (ano 2008 e 2009)

Fonte: Mapa de controlo orçamental da despesa (ano 2008 e 2009).

Em continuação, importa realçar que quanto menor o desfazamento em relação ao grau de execução da receita, menor o recurso ao endividamento de curto prazo.

O confronto das duas sínteses precedentes com os ensinamentos colhidos no anuário financeiro dos municípios portugueses para o ano de 2008, permite-nos evidenciar que:

- em 2008, para os rácios despesa paga / despesa comprometida e despesa paga / despesa orçamentada as médias nacionais foram respectivamente de 78,4% e 66,2%. Quaisquer dos valores registados por Oliveira do Hospital localizam-se abaixo das médias nacionais, a despeito de terem ambos aumentado de 2008 para 2009;
- em 2008 o grau de execução da despesa paga / despesa orçamentada foi superior em 1,3% ao grau de execução da receita cobrada / receita orçamentada (57,6% contra 56,3%, respectivamente). Neste particular, esta situação concorreu para: a) o aumento do 'Prazo Médio de Pagamentos' (PMP), que aqui antecipamos, e, numa óptica de equilíbrio orçamental da despesa e da receita, realizando-se despesa acima da receita cobrada; b) o recurso ao endividamento de curto prazo (em 2009 Oliveira do Hospital recorreu a um empréstimo bancário no valor de 1.700.000,00 €).

4.4 Grau de Execução das Receitas Liquidadas relativamente às Despesas Comprometidas

Falta-nos tentar descortinar um indicador fundamental no tocante à apreciação da eficiência orçamental dos municípios. Com efeito, o rácio em epígrafe revela-se essencial quando o objectivo se centra em saber se os municípios comprometem despesa acima dos direitos de liquidação das receitas. Tendo como fonte de informação os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita de 2008 e 2009, a Câmara Municipal de Oliveira de Hospital exhibia os valores da Tabela 5.

Unidade: €	Receitas Liquidadas	Despesas Comprometidas	Receitas Liquidadas / Despesas Comprometidas
Ano 2008	14.689.079,43	19.784.996,50	74,2%
Ano 2009	16.765.421,24	18.793.357,10	89,2%

Tabela 5 - Rácio [Receitas Liquidadas / Despesas Comprometidas]

Fonte: Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita (ano 2008 e 2009).

Convém acrescentar que o rácio ideal apresentaria o valor de 100%. Nesta ordem de raciocínio, quanto maior o grau, maior a eficiência orçamental do município. Assim, decorre da análise efectuada que a Câmara está a aumentar a sua eficiência orçamental. Todavia, está a comprometer mais do que os seus direitos de liquidação, circunstância que influencia negativamente a sanidade financeira da autarquia do ponto de vista estrutural. Por exemplo, em 2008, o nível de comprometimento superou em 35% a sua capacidade de pagamento (em 2009, o cenário melhorou, mas o nível de comprometimento continuou a exceder a capacidade de pagamento, no caso em 12%).

4.5 Prazo Médio de Pagamentos (PMP)

Esta subsecção assume a dupla finalidade de: a) examinar o tempo, em dias, que o município demora em média a honrar os compromissos financeiros com os seus fornecedores; e b) comparar o valor apurado com a média nacional dos municípios portugueses.

Dos dados fornecidos pela Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL), coligimos importante conteúdo em linha com o rácio previsto no n.º 6 do anexo à Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 22/02. O aspecto aqui a merecer atenção prende-se com a fórmula para o indicador relativo ao Prazo Médio de Pagamentos (PMP) das autarquias na óptica da DGAL, conforme o Despacho n.º 9870/2009 do Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Pública:

$$PMP = \frac{\sum_{t=3}^i DF}{\sum_{t=3}^i A} \times 365$$

Onde:

DF - Valor da dívida de curto prazo a fornecedores observado no final de um trimestre

A - Aquisições de bens e serviços efectuadas no trimestre, independentemente de já terem sido liquidadas.

Em nossa interpretação, aqui reside um dos principais pontos fortes das contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital. Efectivamente, identificou-se para o indicador em questão um prazo médio de 10 dias em 31 de Dezembro de 2008 e de 19 dias, em 31 de Dezembro de 2009. A informação veiculada pela DGAL facilita a comparação com a média nacional em 31 de Dezembro de 2008 (77 dias). O menor PMP de Oliveira do Hospital prefigura uma situação muito melhor do que a média nacional, relativa a 2008. Todavia, o rácio piorou em 2009, como deixámos escrito.

Não obstante, é manifesto que esta dilatação do valor em causa corresponde ainda a um aspecto sobremodo positivo, afigurando-se, por um lado, muito mais aceitável do que o relativo à média nacional em 2009 (108 dias, também segundo os dados da DGAL) e, por outro, mais condizente com os deveres e responsabilidades de uma gestão autárquica que se quer exemplo a seguir para as demais entidades. Nesta conformidade de ideias, cabe sublinhar que, em 2008, 157 municípios não cumprem os prazos exigidos na Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 22 de Fevereiro, isto é, apresentavam um PMP superior a 90 dias,

reportado a 31 de Dezembro de 2008.

A terminar, queremos aqui deixar a nota final de que, em 2008, o município de Oliveira do Hospital estabelecia-se no *ranking* dos 20 municípios com menor PMP, ocupando precisamente o 20.º lugar. Em 2009 integrava a relação dos 30 municípios com menor PMP, na 30.ª posição, concretamente.

5 ANÁLISE PATRIMONIAL

Iremos proceder nesta secção ao exame da situação patrimonial da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital, recorrendo para o efeito ao estudo do Balanço relativo a três anos (2007 a 2009), e não dois, em ordem a podermos obter conclusões mais sustentadas. Para tanto, estruturámos as questões a ela atinentes como segue: a) estrutura do activo e determinantes do incumprimento do POCAL; b) estrutura dos fundos próprios; e c) estrutura do passivo.

5.1 Estrutura do Activo e determinantes do incumprimento do POCAL

Na Tabela 6 apresentam-se as componentes do activo do município do último triénio.

Unidade: €	Ano			% Activo 2007	% Activo 2008	% Activo 2009
	2007	2008	2009			
Componentes do Activo						
Bens de domínio público	12.207.499,49	13.411.163,86	13.519.815,02	51,69	50,52	42,97
Imobilizado incorpóreo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imobilizado corpóreo	8.048.748,48	7.796.133,51	7.862.972,26	34,08	29,37	24,99
Imobilizado em curso	2.113.366,40	4.326.814,53	8.407.431,00	8,95	16,30	26,72
Total do Imobilizado	22.369.614,37	25.534.111,90	29.790.218,28	94,71	96,19	94,69
Investimentos financeiros	504.780,01	504.780,01	504.780,01	2,14	1,90	1,60
Existências	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dívidas a receber	101.181,96	105.787,70	117.429,83	0,00	0,00	0,00
Títulos negociáveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00
Depósitos em Instituições Fin. e Caixa	642.447,78	402.011,48	1.048.104,84	2,72	1,51	3,33
Acréscimos de proveitos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Custos diferidos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total do Activo	23.618.024,12	26.546.691,09	31.460.532,96			

Tabela 6 - Estrutura do activo da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital (triénio 2007-2009)

Fonte: Demonstração financeira do Balanço (contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital - 2007 a 2009).

A informação precedente cruzada com a análise de outros elementos evidenciados no Balanço permite retirar as seguintes linhas de força:

- o imobilizado da autarquia oliveirense representa em média cerca de 95% do activo (a média nacional nos anos de 2008 e de 2007 foi de 90%);
- em ‘Bens de Domínio Público’ (conta 45 do código de contas do POCAL) figuram apenas valores na rubrica ‘Outras Construções e Infra-Estruturas’ (conta 453). Em 2008, no município em estudo, cerca de 51% do total do activo correspondia à tipologia ‘Bens de Domínio Público’, sendo a média nacional equivalente a 33% do activo total. De salientar que a Câmara continua a avaliar e a contabilizar este tipo particular de activos, 8 anos após a obrigatoriedade de implementação do POCAL. Neste quadro, importa assim reter que os valores podem não ser os finais, já que as notas ao Balanço de 2008 e 2009 (ínsitas nos Anexos às Demonstrações Financeiras – ponto 8.2.14) inventariam a relação dos bens do imobilizado cuja valorização não foi possível determinar, com indicação dos motivos dessa

- impossibilidade (quase todos por estarem omissos na matriz; escolas e jardins-de-infância são os exemplos mais recorrentes);
- c) tal como os restantes 307 municípios, Oliveira do Hospital apresenta no activo ‘Bens de Domínio Público’, mas não regista valor algum na subconta 451 ‘Terrenos e Recursos Naturais’ (assim como outros 70 municípios, em 2008). Pensamos que esta é uma situação desfasada da realidade concreta da autarquia em questão, pelo que pessoalmente dela conhecemos;
 - d) ainda sob este pano de fundo dos ‘Bens de Domínio Público’, convém notar que a Câmara não apresenta valores em ‘Bens do Património Histórico, Artístico e Cultural’ (conta 455), tal como outros 165 municípios, em 2008. Em termos globais nacionais, na estrutura dos ‘Bens de Domínio Público’ o peso destes últimos atinge os 0,7%. Posto isto, um olhar mais atento à realidade concelhia em causa, suscita-nos dúvidas quanto ao reconhecimento contabilístico ao nível do imobilizado, entenda-se, por exemplo: da (i) ‘Ludoteca e Biblioteca de Lagares da Beira’ (uma das 21 freguesias do município); da (ii) ‘Casa da Cultura César Oliveira’ (sita na cidade de Oliveira de Hospital) e, muito particularmente, do (iii) ‘Anfiteatro Romano das Ruínas de Bobadela’ (outra freguesia do concelho). No que tange à ‘Biblioteca Municipal’ as reservas vêm ultrapassadas, porquanto está em construção e, conseqüentemente, correctamente classificada em ‘Bens de Domínio Público em Curso’ (conta 445), pelo que a informação nos parece verdadeira e apropriada;
 - e) em termos nacionais, em 2008, as ‘Imobilizações Corpóreas’ valorizavam cerca de 41% do activo total dos municípios. No nosso objecto de estudo, esse valor desce para os 30%, o que se nos afigura um desvio significativo em relação à média;
 - f) em relação às ‘Existências’, a demonstração financeira ‘Anexo às Demonstrações Financeiras’ esclarece-nos, no ponto 8.2.3, que não foi possível a determinação do seu valor, por não estar ainda a funcionar a gestão de *stocks*. Em 2009 a informação repete-se, sucedendo assim que, nada mais sendo aclarado, fica o utilizador das ‘Demonstrações Financeiras’ com dúvidas no que se prende com a utilidade de tal informação, redundante e, de facto, muito pouco compreensível. Em adição, os relatórios de gestão estudados são, também eles, omissos nesta matéria;
 - g) os ‘Investimentos Financeiros’ (conta 41) referem-se na íntegra a exíguas participações no capital de outras entidades (sedeadas na Curia, em Coimbra, na Mealhada, em S. Paio de Gramaços, em Porto Salvo e na Guarda), num somatório de 504.780,01 €, valor inalterado ao longo da série em causa. Vide ‘Mapa das Participações Financeiras’, correspondente ao exigido pelo ponto 8.2.16 dos ‘Anexos às Demonstrações Financeiras’ (anos de 2008 e 2009). Todavia, destaca-se uma participação de cerca de 460.000 € na Águas do Zêzere e Côa, S.A. (*holding* AdP – Águas de Portugal, SGPS, S.A.), representando 3,38% do ‘Capital Próprio’ dessa Sociedade Anónima;
 - h) ao longo do período em exame, a Câmara não tem imóveis arrendados (‘Investimentos Financeiros – Investimentos em Imóveis’; conta 414 do POCAL), mas um tanto paradoxal e inexplicavelmente apresenta valores em ‘Rendimentos de Imóveis’ (conta 783 da Demonstração dos Resultados por Naturezas). Não conseguimos apurar quaisquer pistas que pudessem fundamentar a inconsistência detectada;
 - i) em 2008 a média nacional da rubrica ‘Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa’ (contas 12 e 11, respectivamente) atingia o valor de 2,08% do activo. No município de Oliveira do Hospital o peso ascendia a 1,51%. Vale a pena dizer que

as disponibilidades (‘Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa’) são reais – não existiram no triénio em análise cações depositadas em bancos nem valores concernentes a impostos a entregar ao Estado;

- j) o município não cumpre o estipulado no capítulo 3 do POCAL (‘Princípios e Regras’), designadamente na secção 2 (‘Princípios Contabilísticos’). As contas ‘Acréscimos de Proveitos’ e ‘Custos Diferidos’, não apresentando valores alguns no triénio, indiciam a não conformidade da informação do subsistema da Contabilidade patrimonial da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital com o ‘Princípio da Especialização’ ou do ‘Acréscimo’. Nesta linha de raciocínio, por exemplo, a Câmara de Oliveira, possuindo um depósito bancário de cerca de 1.000.000,00 € em 31 de Dezembro de 2009 deveria, por este motivo, proceder ao competente acréscimo de juros relativos ao ano em causa (2009). Por outro lado, também constitui procedimento contabilístico incorrecto a ausência da especialização de prémios de seguro que entrecruzam anos diferentes (uso apropriado da conta ‘Custos Diferidos’);
- k) fazendo a ponte com o cenário municipal português, Oliveira do Hospital é um dos 95 municípios que não apresentaram ‘Acréscimos de Proveitos’ em 2008 e uma das 56 entidades a não registar ‘Custos Diferidos’, também em 2008.

Vem ao encontro destas considerações, especialmente das últimas duas, uma locução vetusta, mas que ainda hoje se consegue encontrar, por exemplo, no parecer emitido pelo Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado – a expressão “verdade ou sinceridade das contas”. Neste exacto sentido, as contas da autarquia de Oliveira do Hospital não se apresentam ‘sinceras’, o que equivale a dizer que a fiabilidade da informação patrimonial (e económica, necessariamente) resulta afectada.

Reforça esta ideia, a conclusão seguinte, com comentários semelhantes, embora de maior magnitude – a fiabilidade do Balanço não é a desejável, pelo que deve o município de Oliveira do Hospital aumentar o grau de cumprimento das obrigações decorrentes da introdução da Contabilidade patrimonial.

5.2 Estrutura dos Fundos Próprios

Os fundos próprios calculam-se pela diferença entre o Activo e o Passivo e representam aquilo que em Contabilidade empresarial designamos por Capital Próprio. No triénio em causa, apuram-se os dados da Tabela 7.

Unidade: €	Ano		
	2007	2008	2009
Componentes dos Fundos Próprios			
Património	4.969.031,14	4.969.280,54	5.314.326,20
Reservas, Subsídios e Doações	603.809,24	710.517,24	1.140.365,32
Resultados Transitados	6.397.839,22	8.425.291,18	9.895.821,58
Resultado Líquido do Exercício	2.134.159,96	1.905.882,19	2.169.730,36

Tabela 7 - Componentes dos ‘Fundos Próprios’ do município de Oliveira do Hospital (triénio 2007 a 2009)

Fonte: Demonstração financeira do Balanço (contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital - 2007 a 2009).

Com referência a Tabela 7 compete-nos realçar as observações seguintes:

- a) os ‘Fundos Próprios’ representam cerca de 60% dos valores totais do Activo, no período em análise (valor consistente para o triénio). A média nacional era em 2008 de 63%. Por conseguinte, o rácio de autonomia financeira (Fundos Próprios / Activo) do município está em linha com a média global;
- b) a gestão da autarquia ainda se encontra a valorizar imobilizado de domínio público, o que implica aumentar a conta de ‘Património’ (conta 51 do POCAL),

por contrapartida do débito da respectiva conta 45 do Activo. Esta realidade vem expressa nos relatórios de gestão de 2008 e de 2009, ao ser salientado que o valor do imobilizado real do município é superior ao que se encontra contabilizado e reflectido na Demonstração Financeira do Balanço, isto porque se admite que os serviços apresentam sérias dificuldades na valorização dos activos mais antigos. No entanto, a adopção de critérios de mensuração nos últimos anos tem permitido atenuar tais constrangimentos;

- c) no que concerne ao ‘Resultado Líquido do Exercício’, mais concretamente à sua aplicação (se positiva), dispõe o POCAL, no capítulo 2 – Considerações Técnicas –, designadamente em 2.7.3.4, que é obrigatório o reforço do património (conta 51) até que corresponda a 20% do activo líquido. Sem embargo deste movimento contabilístico, deve-se também incorporar em ‘Reservas Legais’ (conta 571), um valor mínimo de 5% do ‘Resultado Líquido do Exercício’ (ponto 2.7.3.5 do POCAL). Como se depreende, no início de cada exercício, o resultado do exercício anterior é transferido para a conta 59 ‘Resultados Transitados’; quando houver saldo positivo (credor) na conta 59, o seu montante é repartido, como vimos, tendo como destino o reforço do património (até ao limite exposto) e a constituição ou, numa perspectiva de continuidade, o reforço de ‘Reservas Legais’. A aplicação de resultados é muito semelhante à prevista no Código das Sociedades Comerciais para as sociedades de responsabilidade limitada (artigos 218 e 295 para as sociedades por quotas – com excepção do limite mínimo de 2.500,00 € de incorporação em ‘Reservas Legais’, para as sociedades por quotas (n.º 2 do art. 218 do Código das Sociedades Comerciais) – e art. 295 para as anónimas).

Vale a pena concluir que, nos últimos três anos, a Assembleia Municipal da Câmara Municipal de Oliveira de Hospital assim aprovou a aplicação do ‘Resultado Líquido do Exercício’ positivo, mediante proposta emanada pelo executivo autárquico, o que atesta o cumprimento escrupuloso desta obrigação por parte da edilidade.

Para finalizar, dizemos assim que no caso particular do tema que aqui nos ocupa, a realidade acabada de descrever anuncia-se verdadeira, apropriada e sincera – portanto fiável.

5.3 Estrutura do Passivo

Em continuação, abaixo coligem-se os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial que ainda carecem de tratamento – as componentes passivas. São estruturados como segue na Tabela 8.

Unidade: €	Ano			% Passivo 2007	% Passivo 2008	% Passivo 2009
	2007	2008	2009			
Componentes do Passivo						
Dívidas a MLP	1.871.995,90	2.975.192,94	4.439.905,91			
Dívidas a CP	465.753,44	447.813,56	477.137,00			
Passivo EXÍGIVEL	2.337.749,34	3.423.006,50	4.917.042,91	24,57	32,49	38,00
Provisões para Riscos e Encargos	0,00	0,00	0,00			
Acréscimos de Custos	0,00	0,00	0,00			
Proveitos Diferidos	7.175.435,22	7.112.713,44	8.023.246,59			
Passivo NÃO EXÍGIVEL	7.175.435,22	7.112.713,44	8.023.246,59	75,43	67,51	62,00
Total do Passivo	9.513.184,56	10.535.719,94	12.940.289,50			

Tabela 8 - Componentes do ‘Passivo’ do município de Oliveira do Hospital (triénio 2007 a 2009)

Fonte: Demonstração financeira do Balanço (contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital - 2007 a 2009).

Em função dos dados acima são tecidas três considerações chave, as duas primeiras que reputamos como pontos positivos ou fortes, e a última que qualificamos como um ponto negativo ou fraco.

Ponto positivo – Em 2008, a média global nacional do passivo exigível representava 57,8% do passivo. No nosso caso, muito embora o peso da dívida por pagar tenha vindo a aumentar na série analisada, a importância relativa destas responsabilidades mais prementes na entidade afasta-se claramente da média nacional, o que constitui um indicador sobremaneira positivo. Em bom rigor, no ano de 2008, Oliveira do Hospital apresentou-se como o 2.º município de média dimensão com menor passivo exigível (em valores absolutos), só superado por Cinfães. Todavia, sem prejuízo da relevância da informação anterior, assistimos a uma deterioração (relativa) da componente em exame.

Ponto positivo – Oliveira do Hospital, em 2008, delineava-se como o 7.º município, no *ranking* global dos 308 concelhos, com menor passivo exigível por habitante, no caso, 158,27 € (3.423.006,50 € / 21.627 habitantes). Trata-se de uma informação muito relevante no sentido em que normalmente aparece associada à saúde financeira de um município.

Ponto negativo – Em 2008, 39 municípios não cumprem o POCAL no que se prende com o respeito pelo princípio do Acréscimo. Em consonância, verificamos que Oliveira do Hospital é um dos que apresenta lacunas a propósito deste requisito. Por exemplo, o reconhecimento em 31.12.N do custo relativo ao 14.º mês e ao mês de férias (e respectivos encargos patronais) não é acrescido às contas do ano N, o que entra em rota de colisão com as orientações do POCAL. Nestes termos, a informação resulta pouco fiável.

Virando a página, e levando apenas em conta o ano de 2008, o Gráfico 6 oferece-nos uma panorâmica geral da estrutura do passivo da média dos 308 municípios e da estrutura do passivo de Oliveira do Hospital.

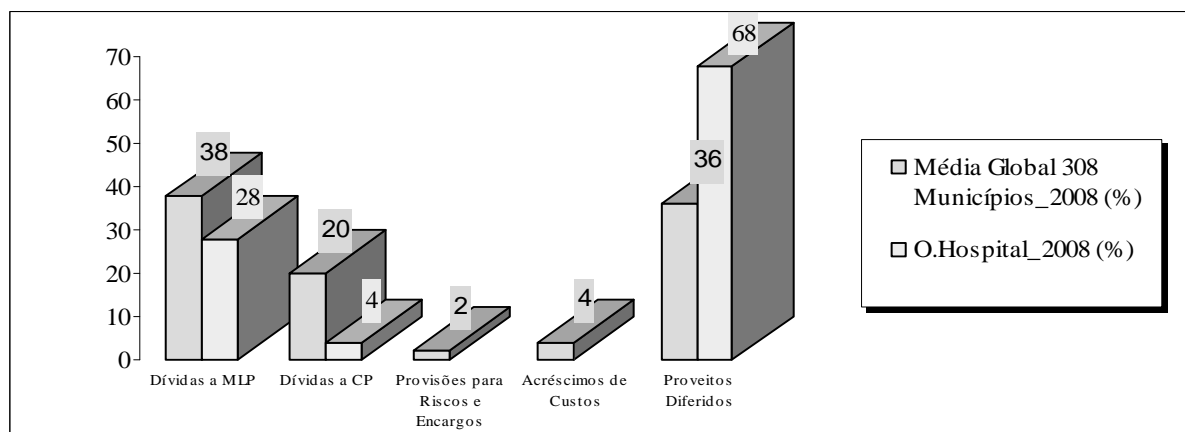


Gráfico 6 - Estrutura do 'Passivo' de Oliveira do Hospital (ano 2008) e do município médio nacional (ano 2008)

Fonte: Balanço (contas de Oliveira do Hospital - ano 2008) e Carvalho et al. (2010a: p. 15).

Podem identificar-se algumas conclusões significativas da observação do Gráfico 6:

- Oliveira do Hospital não reconhece quaisquer importâncias na conta 292 'Provisões para Riscos e Encargos', o que com rigor não traduz necessariamente uma omissão contabilística, já que não descortinámos responsabilidades devidas a riscos de natureza definida e que à data do Balanço fossem de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência;
- os 'Proveitos Diferidos' compreendem as receitas que devem ser reconhecidas como proveitos em exercícios seguintes, de acordo com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios. No caso em estudo, salienta-se o valor

- anormalmente elevado desta rubrica nas contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital, representando quase o dobro do valor respeitante à média nacional;
- c) o diminuto peso das dívidas de curto prazo na estrutura global do passivo contribui para que o município se apresente nos primeiros lugares do *ranking* nacional neste particular tópico de análise, como ficou sobredito.

6 ANÁLISE ECONÓMICA

Um dos objectivos gerais definidos pelo sistema de contabilidade autárquica respeita à apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados económicos da entidade (CARVALHO et al., 2006). A presente secção pretende assim analisar as implicações que esta reflexão nos sugere. Para tanto, organizámos os assuntos a ela pertencentes em duas subsecções: a) Demonstração dos Resultados por Naturezas (anos 2008 e 2009); e b) Custos, Proveitos e Resultados. No final de cada subsecção será efectuada uma síntese com os comentários mais destacados a propósito da observação e análise das figuras que os precedem.

6.1 Demonstração dos Resultados por Naturezas (DRN)

Nas palavras de Carvalho et al. (2010, p. 141), “o modelo da Demonstração dos Resultados por Naturezas é muito similar ao utilizado na contabilidade empresarial dividindo os custos, os proveitos e os resultados em ‘operacionais’, ‘financeiros’, ‘correntes’ e ‘extraordinários’”. Na Tabela 9 é apresentada uma súmula da informação contabilística reportada na DRN.

Demonstração dos Resultados (em €)				
Custos e Perdas	Ano de 2008	% do total	Ano de 2009	% do total
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	99.162,48	0,87	83.199,51	0,72
Fornecimentos e Serviços Externos	3.748.987,83	32,92	4.013.377,08	35,6
Custos com o Pessoal	4.079.003,97	35,82	4.136.433,37	35,88
Transf. e Subsídios Correntes Concedidos e Prestações Sociais	862.518,42	7,57	932.344,04	8,08
Amortizações do Exercício	1.191.543,02	10,46	1.197.163,91	10,38
Provisões	0,00	0	0	0
Outros Custos e Perdas Operacionais	5.801,16	0,05	28.794,61	0,25
Custos e Perdas Financeiras	89.726,62	0,79	106.752,94	0,92
Custos e Perdas Extraordinárias	1.310.626,96	11,51	1.027.600,33	8,91
<i>Total dos Custos e Perdas do Exercício</i>	11387370,46	100	11525665,89	100
Proveitos e Ganhos				
Vendas e Prestações de Serviços	1.063.254,49	8	1.143.919,20	8,35
Impostos e Taxas	3.302.482,72	24,84	3.115.731,24	22,75
Trabalhos para a Própria Entidade	0,00	0	0	0
Proveitos Suplementares	9.641,48	0,07	8.181,97	0,06
Transferências e Subsídios Obtidos	7.996.252,92	60,15	8.338.606,65	60,89
Outros Proveitos e Ganhos Operacionais	0,00	0	0	0
Proveitos e Ganhos Financeiros	560.834,16	4,22	742.438,99	5,42
Proveitos e Ganhos Extraordinários	360.786,88	2,71	346.518,20	2,53
<i>Total dos Proveitos e Ganhos do Exercício</i>	13.293.252,65	100	13.695.396,25	100
Resultado Líquido do Exercício	1.905.882,19		2.169.730,36	

Tabela 9 - Resumo da ‘Demonstração dos Resultados’ do município de Oliveira do Hospital (2008 e 2009)

Fonte: Demonstração dos Resultados de Oliveira do Hospital (biénio 2008-2009).

Em relação a Tabela 9 confira-se destaque às seguintes notas associadas a ‘Custos’ (C) e a ‘Proveitos’ (P):

(C) Em 2008, no universo dos 308 concelhos nacionais, a componente com maior peso nos custos dizia respeito à conta ‘Custos com o Pessoal’ (31%), logo seguida pela rubrica ‘Fornecimentos e Serviços Externos’ (26%). A autarquia apresentava 36% e 33%, aproximadamente, como valores para as contas em questão. Em ‘Custos com o Pessoal’, como possível causa para o registo acima da média, pode eleger-se a condição da entidade concentrar em si mesma todos os serviços e actividades camarárias, optando, como vimos, por não externalizar competências;

(C) O município apresenta valores de amortizações (em 2008, nove não o fizeram) a rondar os 10,5% do total de custos (em 2008). O peso das amortizações na estrutura nacional de custos representou cerca de 15,8%, pelo que a ponderação de Oliveira de Hospital tenderá a aumentar e a alinhar com o valor médio nacional. Isto será tanto mais verdade quanto sabemos que a entidade ainda se encontra a mensurar ‘Bens do Domínio Público’;

(P) Do lado dos ‘Proveitos’, em termos médios nacionais, expectavelmente as rubricas ‘Transferências e Subsídios Obtidos’ (38,1%) e ‘Impostos e Taxas’ (37,9%) estabelecem-se como aquelas com maior importância relativa. Na entidade, em 2008, o peso das primeiras ascende a 60,2% e o das últimas a 24,8%. Efectivamente, a elevada influência da rubrica ‘Transferências e Subsídios Obtidos’, muito acima da média nacional, vem confirmar aquilo que oportunamente expusemos – a dependência financeira elevada do município em relação às transferências do Orçamento de Estado;

(P) O diferencial negativo registado em ‘Impostos e Taxas’, entre os anos de 2008 e 2009, de cerca de 2%, pode constituir uma consequência decorrente da recessão económica, situação que provoca naturais impactos deficitários na receita fiscal das autarquias;

(P) Na variável ‘Resultados Económicos por Habitante’, a entidade apresentou em 2008 o valor de 88 €. A média nacional foi de 29 €, sendo de 6 € nos municípios médios.

6.2 Custos, Proveitos e Resultados

Importa, no momento, reservar umas linhas ao exame dos resultados económicos (resultado líquido do exercício) e operacionais. Para tanto, com o intuito de deixarmos transparecer a sequência de exercícios com boa *performance* nesta matéria optámos por recolher informação concernente ao último triénio. Assim, observe-se a Tabela 10.

Unidade: €	2007	2008	2009
Custos	11.112.597,08	11.387.370,46	11.525.665,89
Proveitos	13.246.757,05	13.293.252,65	13.695.396,25
Resultados Económicos	2.134.159,97	1.905.882,19	2.169.730,36
Resultados Operacionais	3.023.445,94	2.384.614,73	2.215.614,73

Tabela 10 - Custos, proveitos e resultados do município de Oliveira de Hospital (2007, 2008 e 2009)

Fonte: Demonstração dos Resultados de Oliveira do Hospital (triénio 2007-2009).

Uma análise da Tabela 10 possibilita as apreciações que enunciamos de seguida:

- Oliveira do Hospital registou em 2008 um valor de resultado líquido do exercício (resultado económico) cerca de 121% acima da média nacional (983.766,23 € para o resultado económico médio). De referir, também, que a média dos municípios de média dimensão foi de apenas 266.666,67 €;
- o município apresenta resultados económicos relativamente elevados, em função do não cumprimento de alguns princípios contabilísticos em vigor no POCAL, de entre os quais se destacam a não contemplação de ‘Acréscimos de Custos’ na massa patrimonial do ‘Passivo’, com a competente contrapartida em ‘Custos do Exercício’. Por outro lado, também não apresenta valores em ‘Custos Diferidos’, o que implica que possa considerar como ‘Custos do Exercício’ custos que devem ser imputados a exercícios seguintes, o que em boa verdade como que

descompensa o efeito que *ab initio* pretenderamos ilustrar. Além disso, a não apresentação de ‘Provisões’, sejam as correctoras do activo, sejam as de natureza passiva. Quanto a este último aspecto, admitimos que o valor nulo em ‘Provisões para Riscos e Encargos’ (conta 292) possa espelhar fielmente o resultado das operações em causa; e

- c) estão a diminuir os ‘Resultados Operacionais’, progressivamente. Uma das causas possíveis para o decréscimo pode ter que ver com o elevado peso dos custos sociais da actividade municipal e com o diferencial entre o custo efectivo dos serviços e utilidades prestados e o valor cobrado como tributos desses serviços e/ou dessas utilidades. Subsidiariamente, a não implementação do Sistema de Contabilidade de Custos pode concorrer para que a falta de informação sobre essa diferença possa estar na base da diminuição dos resultados operacionais do município.

7 SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS (CC)

Como recente modelo contabilístico das autarquias, o POCAL além de permitir a integração da contabilidade orçamental e patrimonial numa contabilidade pública moderna, torna obrigatório o desenvolvimento de um subsistema de contabilidade de custos (CC) focado nas actividades e *outputs* produzidos (GOMES et al., 2009). O principal objectivo corresponde ao apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços. Acessoriamente, o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTA), estabelecido pela Lei n.º 53-E/2006, obriga à fundamentação económico-financeira do valor das taxas a praticar, reforçando a importância deste instrumento de gestão para apoio à decisão dos gestores autárquicos (GOMES et al., 2010).

Em complemento, a LFL (art. 15, n.º 2) sublinha a necessidade de determinação do custo da actividade local, referindo o princípio da equivalência jurídica. Como é sabido, se para a contabilidade orçamental e patrimonial existem algumas acções controladoras por parte do Tribunal de Contas, para o subsistema de contabilidade de custos não existem mecanismos de *enforcement* em Portugal. Esta circunstância pode contribuir para a desvalorização do desenvolvimento da aplicação deste processo de informação (JORGE et al., 2007; CAMÕES et al., 2008). Contudo, “o Tribunal de Contas e a Inspeção Geral de Finanças, nas suas auditorias, têm emitido recomendações às entidades no sentido destas implementarem este subsistema contabilístico, apesar de não ser obrigatória a prestação de contas neste âmbito” (GOMES et al., 2009, p. 20).

Em termos de evidência empírica que possa confirmar a menor preocupação dos gestores autárquicos com a informação proporcionada pela contabilidade de gestão, Carvalho et al. (2005) noticiam-nos que, em 2003, nenhum dos 175 municípios analisados no seu estudo a havia implementado. Outros resultados a propósito da evolução deste indicador, são-nos trazidos por Gomes et al. (2009, 2010). Com uma taxa de resposta de 41% do total dos 308 municípios, estes últimos autores apontam como principal conclusão a de que “os resultados evidenciam que 48% dos municípios [60 câmaras] já adoptaram o sistema de contabilidade de custos, embora o grau de desenvolvimento seja moderado” (GOMES et al., 2010, p. 12) e aqueles, num questionário direccionado aos 308 municípios com a obtenção de 112 respostas válidas, concluíram que 64 (57%) adoptavam a Contabilidade de Gestão no ano de 2008, a maioria após 2006 (GOMES et al., 2009).

E quanto a Oliveira do Hospital? A resposta encontramos-la no anexo às demonstrações financeiras, no ponto 8.2.1, relativo às disposições do POCAL derrogadas. Nestes termos, “não foi possível aplicar a Contabilidade de Custos, pelo que a fixação dos valores das tarifas e preços de bens e serviços ainda não foi feita nesta base” (a informação é a mesma em 2008 e 2009; os relatórios de gestão são omissos quanto à Contabilidade de Custos).

8 CONCLUSÕES

O anuário financeiro dos municípios portugueses configura actualmente uma poderosa e útil ferramenta de avaliação da *performance* orçamental, patrimonial, económica e financeira das autarquias nacionais. Particularmente, ele permite observar conclusões e identificar lacunas na aplicação do POCAL e, em consonância, determinar o seu grau de implementação, tendo por base os documentos adstritos ao dever de reporte das municipalidades portuguesas. Neste quadro, procurando seguir a estrutura evidenciada pelo anuário, este estudo conferiu ênfase à aplicação do POCAL num município de dimensão média – Oliveira do Hospital.

Na vertente orçamental, constatámos sobretudo não ser a entidade financeiramente independente; possuir graus de execução de receita e de despesa ambos abaixo da média nacional; e advir do empolamento das ‘Grandes Opções do Plano’ o desvio entre o orçamentado e o executado – situação extensível à maioria dos municípios portugueses. Concluímos, aqui, que a entidade deveria e poderia elaborar um orçamento de receita prevista de forma mais prudente e realista, para posteriormente não comprometer despesa acima dos direitos de liquidação das receitas, o que efectivamente veio a acontecer quer em 2008, quer em 2009. Verificou-se assim que a eficiência orçamental do município em questão não é a desejável, repercutindo-se posteriormente esta situação num aumento do PMP.

No que tange à análise patrimonial, foram detectados diversos determinantes de incumprimento do POCAL, de entre os quais sistematizamos, no activo do município, as associadas à ausência de ‘Existências’, a incongruência entre o valor nulo de investimentos financeiros (conta 41) e o apresentado em ‘Rendimentos de Imóveis’, o desrespeito pelo princípio da especialização (ou do acréscimo) e a inexistência de valores em ‘Bens do Património Histórico, Artístico e Cultural’. Todavia, verificámos um ponto muito positivo que se prende com a correcta aplicação do resultado líquido do exercício, em estrita conformidade com o estipulado pelo POCAL.

Um dos principais resultados desta investigação trouxe assim a lume a falta de sinceridade das contas, muito especialmente quando concentrámos as nossas atenções no estudo do activo da entidade. Quanto ao passivo, a lacuna essencial descortinada deteve-se com a ausência de ‘Acréscimos de Custos’. De salientar que estas reflexões passivas (mas também as activas) repetem-se de um exercício para o outro. Posto isto, do nosso ponto de vista, os resultados do presente estudo confirmam a pouca fiabilidade da informação patrimonial da entidade examinada, no que toca às contas de 2008 e 2009.

Conclusão semelhante pode retirar-se ao ser analisada a componente económica da informação tratada. Contudo, com uma agravante, a do resultado económico manipulado, como oportunamente demonstrámos, fundamentalmente devido ao empolamento dos resultados financeiros, à não contemplação de ‘Acréscimos de Custos’ com a devida contrapartida em ‘Custos do Exercício’ e à não consideração das provisões correctoras do activo, mormente as associadas a cobranças duvidosas. Entendemos, desta forma, que em função do não cumprimento de alguns requisitos obrigatórios do POCAL, a entidade apresenta um desempenho económico que não é fiável.

Em continuação, uma constatação que pensamos poder ser realçada tem que ver com a derrogação ao POCAL relacionada com a omissão na aplicação da Contabilidade de Custos, pelo que a fixação dos valores das tarifas e preços de bens e de serviços carece de fundamentação. Na realidade, verificámos que o triplo quadro legal exercido em simultâneo pelo POCAL, LFL e RGTAL não é ainda suficiente para exercer pressão no município de Oliveira do Hospital no sentido da implementação do sistema de Contabilidade de Custos.

Este estudo representa um contributo para o estudo sistemático do POCAL. Particularmente, ele melhora a compreensão de como se pode determinar a conformidade das práticas e informação com os principais requisitos do sistema contabilístico autárquico, com

vista a verificar a implementação do POCAL. Ademais, a investigação contribui também para mostrar que a grande lacuna da informação contabilística autárquica diz respeito à informação em base de acréscimo e, num certo sentido, à ausência da implementação da Contabilidade de Custos, circunstâncias que, aliadas, concorrem para a diminuição da transparência das contas dos municípios. Não faz sentido que os responsáveis financeiros continuem a menosprezar a base de acréscimo e se mantenham amorfos também na questão da obrigatoriedade da Contabilidade Analítica imposta pelo POCAL. É chegada a altura das gerências municipais repensarem mentalidades, quer na perspectiva de preparadores da informação contabilística, quer na óptica de administradores de recursos públicos.

Algumas limitações devem ser apontadas na realização deste estudo. Primeiro, uma análise mais sustentada de indicadores orçamentais da receita (porque é esta que determina a despesa) permitiria evidenciar os principais capítulos económicos que ajudaram à falha na previsão. Por outro lado, algumas conclusões apresentar-se-iam mais robustecidas se os anos económicos em análise dissessem respeito a um período de tempo mais alargado.

Contudo, ao longo da investigação, procurou-se abrir caminho para novos estudos numa área com grandes carências e de elevado interesse para opinião pública em Portugal. Nesta perspectiva, considera-se que seria interessante: a) a análise das contas consolidadas de um grupo autárquico, isto é, um município com entidades do SEL e SM; b) o estudo das contas de um município de grande dimensão e subsequente aferição da sua conformidade com o POCAL; e c) a realização de investigações de matriz quantitativa que pudessem inferir os factores que motivam as divergências e as lacunas apresentadas pelos municípios na sua preparação de informação em base de acréscimo. Afinal, no que respeita às autarquias, o Decreto-Lei n.º 54-A/99 (POCAL) aqui operou a sua maior revolução.

REFERÊNCIAS

- BARBERIS, P. The new public management and a new accountability. **Public Administration**, v. 76, n. 3, p. 451-470, 1998. <http://dx.doi.org/10.1111/1467-9299.00111>
- BERNARDES, A. **Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL**. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA), 2001.
- BROADBENT, J.; GUTHRIE, J. Changes in the public sector: a review of ‘alternative’ accounting research. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 5, n. 2, p. 3-31, 1992. <http://dx.doi.org/10.1108/09513579210011835>
- CAIADO, P. O POCAL - Aspectos inovadores. **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, n. 404, p. 142-144, 1999.
- CAIADO, P. O POCAL - Aspectos inovadores. **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, n. 405, p. 182-184, 1999a.
- CAIADO, P.; SILVEIRA, O. Elaboração da prestação de contas intercalar nas entidades públicas - um contributo. **Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas**, n. 118, p. 49-52, 2010.
- CAMÕES, P.; JORGE, S.; CARVALHO, J.; FERNANDES, M.J. Does Accounting compliance improve financial performance? An econometric analysis of portuguese local government. **European Group of Public Administration (EGPA) Conference**, Rotterdam, The Netherlands, 2008.
- CARVALHO, J.; FERNANDES, M.J. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - algumas semelhanças e diferenças. **Jornal de Contabilidade**, n. 265, p. 105-108, 1999.

CARVALHO, J.; FERNANDES, M.J.; CAMÕES, P.; JORGE, S. **Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008**. Lisboa: Edição da OTOC, 2010.

CARVALHO, J.; FERNANDES, M.J.; CAMÕES, P.; JORGE, S. Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008, n. 64. **Dispositivos para apresentação pública do anuário em 26 de Abril de 2010**, Centro de Congressos de Lisboa, 2010a.

CARVALHO, J.; JORGE, S. Governmental accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accrual bases: the case of Porto municipality. In: Annual Congress of the European Accounting Association, 26, 2003, Seville. **Annals...** Spain, Seville, 2003.

CARVALHO, J.; JORGE, S.; FERNANDES, M. J. Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government. In: Annual Congress of the European Accounting Association, 28., 2005, Gotenborg. **Annals...** Sweden, Gotenborg, 2005.

CARVALHO, J.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses. **Jornal de Contabilidade**, n. 354, p. 296-301, Set., 2006.

CARVALHO, J.; JORGE, S.; FERNANDES, M. J.; CAMÕES, P. **Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2003**. Lisboa: Edição da CTOC, 2005.

CAVALLUZO, K.; ITTNER, C. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting, Organization and Society**, v. 29, n. 3/4, p. 243-67, 2004. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00013-8](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00013-8)

FERNANDES, M. J. Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido. **Tékhné - Revista de Estudos Politécnicos (Polytechnical Studies Review)**, v. 8, p. 67-96, 2007.

GOMES, P.; CARVALHO, J.; FERNANDES, M.J. Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Contabilidade e Gestão - Portuguese Journal of Accounting and Management**, v. 8, p. 11-40, nov., 2009.

GOMES, P.; FERNANDES, M.J.; CARVALHO, J. O sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses: estudo empírico. In: CARVALHO, J.; FERNANDES, M. J.; CAMÕES, P.; JORGE, S. **Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008**. Lisboa: Edição da OTOC, 2010. pp. 251-274.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public Administration**, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE). **Dados estatísticos**. Disponível em: <http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_unid_territorial&menuBOUI=13707095&contexto=ut&selTab=tab3>. Acesso em: 17 jun. 2010.

JACKSON, A.; LAPSLEY, I. The diffusion of accounting practices in the new 'managerial' public sector. **Journal of Public Sector Management**, v. 16, n. 5, p. 359-72, 2003. <http://dx.doi.org/10.1108/09513550310489304>

JORGE, S.; CARVALHO, J.; FERNANDES, M. J. Governmental Accounting in Portugal: why accrual basis is a problem. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, v. 19, n. 4, p. 411-446, 2007.

JORGE, S.; CARVALHO, J.; FERNANDES, M.J. From cash to accruals in Portuguese Local Government Accounting: what has truly changed. **Tékhné - Revista de Estudos Politécnicos**

(**Polytechnical Studies Review**), v. 10, p. 239-261, 2008.

LAPSLEY, I.; PALLOT, J. Accounting, management and organizational change: a comparative study of local government. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 213-229, 2000. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0129>

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 355-374, 2004. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>

MONTEIRO, S. Tendências actuais da Contabilidade Pública. **Revista de Contabilidade e Comércio**, v. 229, p. 213-233, 2001.

MONTEIRO, S. Tendências actuais da Contabilidade Pública. **Revista de Contabilidade e Comércio**, v. 230, p. 459-479, 2002.

OLIVEIRA DO HOSPITAL. **Relatório e Contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital** – ano de 2007, 2008 e 2009

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. (eds). **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**. New York: Plume Book, 1993.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 232/97**, de 3 de Setembro. Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 54-A/1999**, de 22 de Fevereiro. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 26/2002**, de 14 de Fevereiro. Estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a Administração Central.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 76-A/2006**, de 29 de Março. Republica o Código das Sociedades Comerciais.

PORTUGAL. **Lei n.º 53-E/2006**, de 29 de Dezembro. Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL).

PORTUGAL. **Lei n.º 2/2007**, de 15 de Janeiro. Lei das Finanças Locais (LFL).

PORTUGAL. **Despacho n.º 9870/2009**, de 6 de Abril. Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Pública. Adapta o indicador do Prazo Médio de Pagamentos (PMP) previsto no n.º 6 do anexo à Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 22 de Fevereiro.

PORTUGAL. **Portaria n.º 474/2010**, de 1 de Julho. Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Pública. Aprova a orientação n.º 1/2010 - “Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo”.

YAMAMOTO, K. Accounting systems reform in Japanese local governments. **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 3/4, p. 291-307, 1999. <http://dx.doi.org/10.1111/1468-0408.00086>