

CONTABILIDADE & EMPRESAS

JULHO E AGOSTO 2010 | N.º 4 | 2ª SÉRIE



ESPECIAL
Contabilidade
Autárquica

EDITORIAL

- Contabilidade Autárquica

ENTREVISTA

- João Baptista da Costa Carvalho – Presidente do IPCA (Barcelos)

ARTIGOS

- O Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses: o impulso do enquadramento legal
- A implementação do POCAL nas Autarquias Locais e o seu futuro após a revogação do POC
- Opinião e informação em contabilidade
- A análise financeira municipal integrada
- Ainda a designação de TOC e ROC nos municípios

OUTROS DESTAQUES

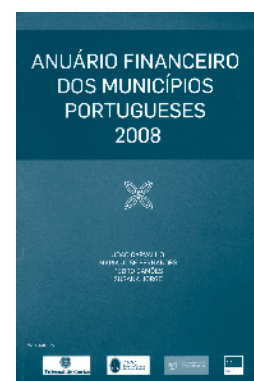
- Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses
- Panegírico a António Lopes de Sá
- Homenagem a José Luís Saldanha Sanches



**JOAQUIM CUNHA
GUIMARÃES**
jguimaraes@vidaeconomica.pt

CONTABILIDADE AUTÁRQUICA

Este número é dedicado à Contabilidade Autárquica, incluindo quatro artigos (um da nossa autoria) e uma entrevista ao Professor Doutor João Baptista Costa Carvalho, Presidente da Comissão Instaladora do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), de Barcelos, o qual foi o primeiro docente universitário a apresentar uma tese de doutoramento na área da Contabilidade Pública, sendo um dos autores do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, cuja 6.ª edição, relativa ao exercício económico de 2008, foi apresentada no passado dia 26 de Abril, em Conferência co-organizada pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e a rádio TSF.



O Anuário é a “radiografia” das contas dos Municípios portugueses e constitui um excelente documento de trabalho para a gestão dos próprios dirigentes autárquicos e de análise pelos munícipes.

O sistema da contabilidade autárquica assenta, essencialmente, no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, o qual se baseou no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

De notar que as entidades do sector empresarial autárquico, nomeadamente as sociedades comerciais e as empresas municipais, não utilizam o referencial POCAL mas o POC aplicável às empresas e, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

É neste contexto que, face ao novo referencial do SNC, se questiona se também não deverá ser implementado um SNC Público (SNCP) e, por arrastamento, um SNC para as Autarquias Locais (SNCAL), pelo que devemos aguardar o desenvolvimento desta problemática.

Como sublinhámos no nosso artigo em referência, ainda existem dúvidas no que tange à obrigatoriedade dos municípios procederem à designação (indicação) de Técnico Oficial de Contas (TOC), pois as contas de os municípios continuam a ser aprovadas sem a assinatura do TOC, o que, na nossa interpretação, não está de acordo com o previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, que alterou o Estatuto dos TOC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro.

Para terminar, somos “obrigados”, infelizmente, a destacar o falecimento de dois distintos Professores. Primeiro, o Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches (1944-2010), que ocorreu em 14 de Maio de 2010, tendo sido homenageado pelo Presidente da República, Aníbal Cavaco Silva, no passado dia 10 de Junho, Dia de Portugal, de Camões e das Comunidades Portuguesas, com o grau de grande oficial da Ordem da Liberdade. E, posteriormente, em 7 de Junho de 2010, o nosso grande Mestre Professor Doutor António Lopes de Sá (1927-2010). A contabilidade e a fiscalidade portuguesas ficaram mais pobres, embora as suas obras permaneçam vivas certamente por muitos anos. Ambos os Professores são homenageados neste número da C&E.

CONTABILIDADE & EMPRESAS

JUL/AGO 2010 | Nº 4 - 2ª SÉRIE

PROPRIEDADE

Vida Económica - Editorial S. A.

DIRECTOR

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

COLABORADORES PERMANENTES

Agostinho Manuel dos Santos Costa

Hernâni O. Carqueja

Guilherme Osswald

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

José Azevedo Rodrigues

José Alberto Pinheiro Pinto

Maria José Fernandes

Mário da Cunha Guimarães

Paulo Moura Castro

COLABORADORES NESTE NÚMERO

Alexei Tchikoulaev

António Lopes de Sá

Bruna Maria Mendes dos Santos

Guilherme Osswald

João Baptista da Costa Carvalho

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

José Luís Saldanha Sanches

Maria José Fernandes

Patrícia Gomes

*O conteúdo dos artigos é da exclusiva
responsabilidade dos autores*

PAGINAÇÃO

José Barbosa

REDACÇÃO E ADMINISTRAÇÃO

R. Gonçalo Cristóvão, 111

6º Esq. 4049-037 Porto

Telef.: 223 399 400

Fax: 222 058 098

E-mail: geve@vidaeconomica.pt

DELEGAÇÃO EM LISBOA

Av. Fontes Pereira de Melo, nº 6

1069-106 Lisboa

Telef.: 217 937 747

Fax: 217 937 748

IMPRESSÃO

UniarTE Gráfica - Porto

Registo nº 108640 no ICS

Assinatura anual: 64 euros

Julho/Agosto 2010 – Este suplemento
faz parte integrante da Vida Económica
nº 1357, de 30.07.2010

Sumário

OPINIÃO

Às cegas, *por Guilherme Osswald* 5

ENTREVISTA

João Baptista da Costa Carvalho – Presidente da Comissão Instaladora
do IPCA – Barcelos 6

CONTABILIDADE

O Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses: o impulso
do enquadramento legal, *por Maria José Fernandes e Patrícia Gomes* 9
A implementação do POCAL nas Autarquias Locais e o seu futuro após
a revogação do POC, *por Bruna Maria Mendes dos Santos* 14
Para quando a reforma do POCP? 20
Cerca de 65% dos municípios em ruptura financeira 21
O Anuário tem funcionado como um instrumento de *benchmarking* 23

NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Reunião do Conselho Geral da CNC 24
Grupo de Trabalho - Entidades Sem Fins Lucrativos 24
Uma Verdadeira Revolução ... (Contabilidade/2010) 24
O Conceito de “Entidade que Informa” (*Reporting Entity*) 25
Sector Público precisa de uma nova normalização contabilística 25

FISCALIDADE

A derrama municipal, *por José Luís Saldanha Sanches* 26
Estado poupa 110 milhões com sistema de compras públicas 27
Trabalhadores e reformados pagam a crise 28
Finanças têm que dar luz verde a novas contratações públicas 29
Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo sem alterações de fundo 30
Finanças monitorizam reforma da administração pública 30
Deduções fiscais incentivam obras de eficiência energética 31

AUDITORIA

Opinião e informação em contabilidade, *por António Lopes de Sá* 32
Panegírico a António Lopes de Sá 35
Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria 36
Controlo de Qualidade dos ROC 36

GESTÃO E FINANÇAS

A análise financeira municipal integrada, *por Alexei Tchikoulaev* 37

ASSOCIATIVISMO

Fisco tem margem abusiva para reversão das execuções 44
Ordem dos ROC organiza X Congresso 45
Novos Corpos Sociais da APOTEC 45
Bastonário da OTOC agraciado em São Paulo (Brasil) 45
TOC com “Casa do TOC” e Centro de Formação 45
Terceiro Encontro de História da Contabilidade da OTOC 45

SECTORES

Actividade financeira conta com novas regras nas participações qualificadas 46

PROFISSÃO

Ainda a designação de TOC e ROC nos municípios, *por Joaquim Fernando
da Cunha Guimarães* 47
Candidatos à profissão de TOC têm mais qualidade 56
SNC representa oportunidade única para os profissionais da contabilidade 57

LIVROS

Fundos de investimento imobiliário Angola e Portugal 58
Avaliação de activos imobiliários 58
Conduzir o desempenho através das redes sociais 58

Às cegas

*GUILHERME OSSWALD

A política fiscal que está a ser seguida pelo Governo revela um desnorte preocupante. A conjugação das várias medidas fiscais terá um efeito extremamente gravoso na vida das pessoas e reflexos negativos na actividade económica. Nunca será de mais insistir que o Executivo optou pelo caminho errado: onerar o contribuinte e manter a despesa corrente a níveis inaceitáveis. Vai chegar o ponto em que não haverá mais margem para garantir a tão procurada receita imediata.

Já não está em causa uma dada política ou ideologia, mas uma situação que levou os responsáveis políticos a deixarem de pensar e a optarem por soluções de curto prazo. Por outro lado, é muito mau quando não existe honestidade intelectual e política, surgindo tributações encapotadas. É mais um passo no sentido do descrédito acelerado a que já está votado o poder político. Acontece que a política fiscal por que se decidiu está como que compartimentada, isto é, as medidas não se integram num fio condutor que tenha também em conta a actividade económica. É um facto que havia a urgência de apresentar soluções junto da Comissão Europeia, mas essa celeridade corre o risco de afundar inexoravelmente a nossa economia.

Mas não basta criticar sem apresentar algumas soluções possíveis para a actual situação, até porque o diagnóstico está mais do que feito. O primeiro grande problema tem a ver com o gasto público. Ora, neste âmbito pouco ou nada está a ser feito, bastando analisar os próprios números da tutela. Também aqui se vai



pelo caminho mais simples, o corte cego de pessoal, quando não é aí que está a “gordura”. O que está mal é a gestão como um todo. As empresas público-privadas são um “flop”, os institutos e fundações existem, em muitos casos, sem se saber para quê, são assinados contratos para determinadas obras que não fazem qualquer sentido. E até se fazem renovações de frotas automóveis em momentos de crise. Um ministério faz barulho e recupera os 10% de verba que lhe tinha sido retirado. Menos sorte tiveram os desempregados e aqueles que de facto necessitavam do rendimento de reinserção social. Muito mal vai um país quando são feitos cortes nos reembolsos relacionados com a despesa em Saúde e Educação. Em contrapartida, o Estado gasta fortunas com os gestores públicos. E não se pense que haverá falta se não forem pagos salários e prémios milionários. É um argumento absolutamente descabido. Se fossem aceites em certas empresas privadas, por certo já tinham partido.

Neste momento haverá que tomar decisões concretas, enquanto ainda

Tributação

A tributação não pode ser realizada às cegas e serem esquecidas as reformas estruturais.

há quem esteja interessado em investir. Desde logo, terá que ser agilizado e acelerado o processo de atribuição de verbas às empresas que pretendem investir. E não há que reservar essas verbas exclusivamente para as empresas exportadoras. A regulação é excessiva e colocam-se restrições à actividade das empresas, para além da carga fiscal, que não se justificam. Terá que haver equilíbrio e bom senso na aplicação das regras. A banca tem que enveredar por um caminho diferente. Em vez de travar o acesso ao crédito e fazer aplicações noutras instituições bancárias, deve facilitar o bom investimento. O Governo não pode avançar com mega-investimentos de retorno muito duvidoso e exigir que os contribuintes sejam pagadores dos mesmos. O caso das SCUT chega a raiar o inacreditável. No médio prazo, a cobrança de portagens acabará por ficar muito mais cara à economia do que aquilo que é pago às empresas concessionárias. Certo é que a tributação não pode ser realizada às cegas e serem esquecidas as reformas estruturais. Aliás, estas também podem ter impacto no imediato, ao contrário do que muitas vezes se afirma. E é em momentos de crise que há que desenvolver reformas de maior alcance.

*Editor

Entrevista ao Professor João Baptista da Costa Carvalho

É notória a investigação na área da Contabilidade Pública nos últimos anos



O entrevistado, professor universitário e Presidente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), de Barcelos, é um dos principais investigadores nacionais na área da Contabilidade Pública e coordenador e co-autor do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses desde a sua primeira edição em 2003. Nesta entrevista, João Carvalho efectua um “balanço” da situação actual da Contabilidade Pública em Portugal, e, em particular, da contabilidade dos municípios portugueses, apelando a uma nova reforma, com o importante contributo dos profissionais da contabilidade.

Contabilidade & Empresas – O Professor foi o primeiro investidor nacional a defender, em 1996, uma tese de doutoramento na área da Contabilidade Pública. Passados catorze anos, como vê o desenvolvimento da investigação de nível superior, universitária e politécnica nessa área?

JC – É notória a investigação na área da Contabilidade Pública nos últimos anos, comprovada pelo número de teses de doutoramento defendidas nessa

área (pelo menos 6) e pelo número de artigos publicados em revistas científicas. É de destacar também a aprovação por parte da FCT (Fundação para a Ciência e Tecnologia) do primeiro Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade, com sede no IPCA, onde os avaliadores internacionais deram relevo à investigação em Contabilidade Pública.

C&E – E a sua aplicação prática nos organismos de Administração Pública, nomeadamente através da criação de alguns Planos Oficiais de Contabilidade?

JC – A aprovação de planos sectoriais públicos (POCP, POCAL, POC-Educação, POC-MS e PO-CISSL) obrigou (e o termo correcto, infelizmente, é mesmo “obrigou”) a uma profunda reforma da Contabilidade Pública em Portugal, permitindo obter mais informação e, consequentemente, mais utilidade para a tomada de decisões. Evidentemente que nem sempre o que foi útil no passado vigora eternamente. Chegou a hora de se pensar numa nova reforma.

C&E – O Professor lidera o grupo de trabalho que, desde 2003, elabora o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, sendo que a 6.ª edição, relativamente às contas de 2008, foi recente apresentado. Como analisa a evolução nesse período das contas dos municípios e das entidades do sector público local, nomeadamente quanto à aplicação do POCAL e do POC?

JC – O Anuário é já uma referência a nível nacional, o que nos motiva e responsabiliza cada vez mais pela informação dada e seu impacto político, jornalístico e académico. E refiro académico porque felizmente já vão ser defendidas este ano duas teses de doutoramento baseadas (estudo empírico) neste Anuário.

O POCAL tem um elevado grau de implementação nos municípios. Evidentemente que não posso deixar de lamentar, nem compreendo, a razão do atraso na alteração ao POCAL que permita consolidar as contas dos grupos municipais. Estamos a falar de cerca de 500 participações maioritárias em empresas municipais, fundações, sociedades, em que, devido a falta de regras, as contas consolidadas não são ainda apresentadas, não se cumprindo com a Lei das Finanças Locais.

C&E – Tendo em conta o normativo contabilístico vigente, constata-se que os municípios apresentam as suas contas de acordo com o POCAL e as empresas municipais e outras entidades participadas apresentam as contas de acordo com o POC e, a partir de 1 de Janeiro de 2010, com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Concorda com estes procedimentos,

Reforma da Contabilidade Pública

Chegou a hora de apresentar uma nova reforma.

nomeadamente numa perspectiva de consolidação de contas dos designados “grupos autárquicos”?

JC – Como referi, é necessário alterar o POCAL, como também é necessário aproximar o modelo contabilístico das empresas municipais ao POCAL, podendo mesmo passar pela obrigatoriedade da aplicação do POCAL. Não faz sentido que, por exemplo, a informação e os critérios de valorimetria de serviço de transporte de um município seja diferente se esse serviço está integrado no município ou está sob a responsabilidade de uma empresa municipal. Assim, não há comparabilidade. Até as taxas de amortização do imobilizado são diferentes! Não devia ser a forma jurídica a definir o modelo contabilístico mas a actividade que é desenvolvida.

C&E – O Anuário constitui um excelente referencial e um instrumento de gestão para os dirigentes dos municípios portugueses. Concorda com esta ideia?

JC – Como coordenador do Anuário, não me fica bem responder a essa questão. Mas foi um dos objectivos quando pensámos neste projecto.

C&E – O Anuário é editado e financiado pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e conta com a colaboração do Tribunal de Contas e o apoio da Universidade do Minho e do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA) de Barcelos. Como analisa esta cooperação?

JC – É um bom exemplo de cooperação entre instituições de ensino e investigação (Universidade do Minho e IPCA), uma instituição que se preocupa pela boa gestão dos dinheiros públicos (Tribunal de Contas) e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, que também tem responsabilidades pela prestação de contas (através dos TOC) e que sempre (e bem) entendeu ter um papel activo na reforma da Contabilidade Pública. Uma colaboração a quatro que, estou certo, vai continuar.

C&E – Uma das principais preocupações estruturais dos municípios portugueses é, sem dúvida, a do seu endividamento, o qual se agravou no ano de 2008. Qual a estrutura desse endividamento, tendo em conta designadamente a diferente dimensão dos municípios?

JC – Os municípios, pelas exigências dos residentes, e mesmo concorrência entre eles, têm dificuldades em reduzir as despesas. Havendo uma redução de receitas de impostos, nomeadamente o IMT e mesmo contenção e despesas dos portugueses, recorre-se à banca ou adia-se o prazo médio de pagamentos. No último ano em análise verificaram-se as duas situações e infelizmente continuará a verificar-se.

C&E – Na mencionada sessão foram apresentados dados comparativos do endividamento dos municípios portugueses com outros organismos do sector público português. Quais as principais ideias?

JC – A ideia foi alertar para situações mais alarmantes na análise de passivos, nomeadamente em empresas públicas.

C&E – A criação das Empresas Municipais (EM) tem sido alvo de diversas críticas, nomeadamente quanto ao facto de grande parte apresentarem sistematicamente prejuízos contabilísticos e serem inviáveis economicamente, ao ponto de se falar em “falência técnica”. Quais as principais conclusões traduzidas no Anuário?

JC – Pela primeira vez foram analisadas as contas das empresas municipais. Sinceramente, não esperava encontrar tantas empresas com resultados económicos negativos e algumas com passivos superiores aos activos. Se nalgumas empresas se compreende, pela sua actividade (por exemplo empresas ligadas a actividades culturais), outras tem menos justificação e, em tempos de crise, o controlo dessas empresas devia ser mais rigoroso.

C&E – Como já referimos, a partir de 1 de Janeiro de 2010, a maioria das

Comissão de Normalização Contabilística

(...) mas a CNC, através de uma comissão especializada, podia responsabilizar-se pela evidente nova reforma da Contabilidade Pública.

empresas portuguesas passou a aplicar o novo modelo contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Não se perspectivará também um novo “Sistema de Normalização Contabilística Pública” (SNCP), adaptado às Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público?

JC – Espero que sim e acredito que a nova CNC tenha essa preocupação e iniciativa.

C&E – Como analisa a actualidade da Comissão de Normalização Contabilística da Contabilidade Pública (CNC), no contexto acima referido?

JC – Talvez já não se justifique. Teve um papel importante, mas a CNC, através de uma comissão especializada, podia responsabilizar-se pela evidente nova reforma da Contabilidade Pública.

C&E – Na sua qualidade de Presidente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), como analisa o estado actual do ensino superior universitário e politécnico?

JC – Nos últimos anos, houve um conjunto de legislação que alterou significativamente o modelo de gestão das Instituições de Ensino Superior em Portugal. Destaco o RJIES (Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior), os Estatutos das carreiras docentes do ensino superior e a criação de uma agência independente para avaliação da formação ministrada pelas Instituições de Ensino. Agora é preciso concretizar esta maior reforma do ensino superior dos últimos anos. Como contabilista, adopto na minha vida e actividade profissional os princípios contabilísticos. Neste caso, embora não esqueça a princípio da prudência, acredito no sucesso desta reforma.

O Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses: o impulso do enquadramento legal

MARIA JOSÉ FERNANDES*
PATRÍCIA GOMES**

Introdução

O Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) tem-se revelado um instrumento fundamental no apoio ao processo de tomada de decisão de qualquer organização, seja pública ou privada, podendo constituir um factor crítico de sucesso. Também nas autarquias locais, onde o ambiente é cada vez mais competitivo, o acesso a informação útil e oportuna em contexto de decisão torna-se essencial para uma gestão mais moderna e eficiente. Acompanhando o contexto de reforma vivido na Administração Pública, os municípios portugueses têm sido pressionados no sentido de aumentar a transparência e a *accountability* perante a sociedade e os eleitores, bem como os níveis de eficácia e de eficiência. É em prol destes objectivos que se tem defendido a introdução da Contabilidade de Custos na gestão autárquica.

Com este trabalho pretende-se analisar o impulso da legislação actualmente em vigor, nomeadamente o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTL) e a Lei das Finanças Locais (LFL), no desenvolvimento do SCC nos municípios Portugueses. Apesar de este subsistema contabilístico ser obrigatório desde a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) em 1999, é nos últimos que se verificam avanços mais significativos no seu desenvolvimento, quer devido aos requisitos legais introduzidos pelos diplomas referidos quer devido às recomendações do Tribunal de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças.

O Sistema de Contabilidade das Autarquias Locais

O processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro), atingindo o seu culminar com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), através do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro. O contexto de reforma que se

vivia no sistema de contabilidade da Administração Pública em geral, durante a década de 90, acabaria por conduzir à normalização e uniformização do sistema de contabilidade autárquica, em resposta ao nº 2 do art. 5º do DL nº 232/97, que refere a necessidade de se criar um plano de contas para as autarquias locais, baseado no POCP, mas tendo por base as especificidades dessas organizações. É neste contexto que, em 1999, é aprovado o POCAL através do Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

A reforma do sistema de contabilidade dos municípios portugueses teve como marco principal a aprovação do POCAL, que veio permitir “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” (preâmbulo do Decreto-Lei nº 54-A/99). Com este novo modelo contabilístico foi possível criar um sistema de informação mais útil no apoio à gestão e ao controlo autárquico (Carvalho *et al.*, 2002), na medida em que contempla informação orçamental e financeira, bem como um subsistema de contabilidade de custos com vista ao apuramento dos custos por funções, bens e serviços. É no subsistema de contabilidade de custos que incide a análise deste trabalho.

Objectivos da Contabilidade de Custos para a gestão autárquica

A gestão autárquica, à semelhança do que tem acontecido com outros níveis do sector público, tem sido dotada de novos instrumentos de contabilidade e gestão pública, nomeadamente a contabilidade de custos, no sentido de aumentar a transparência, a eficiência e a eficácia da actividade local desenvolvida. As inovações contabilísticas são o resultado das reformas introduzidas pela *New Public Management*, que visam a introdução de mecanismos de gestão privada nas organizações públicas (Hood, 1995). Como refere Drury (2007: 29), a contabilidade de custos é definida como um sistema que integra os custos “usados para medir o lucro e avaliar os inventários, para tomar decisões, para medir o desempenho e

controlar o comportamento das pessoas”. Quando aplicável ao sector público, as principais finalidades de um SCC diferem. Assim, a melhoria do processo de tomada de decisões, a medida e o controlo do desempenho alcançado bem como o apoio nas funções de controlo e planeamento são considerados os principais objectivos na literatura (Jones e Pendlebury, 1992; Evans e Bellamy, 1995).

Por outro lado, o Comité para o Sector Público do *Institute of Financial Accountants* (IFAC *Public Sector Committee*) identifica seis funções essenciais da contabilidade de custos para o sector público: (1) apoiar o processo orçamental; (2) introduzir o controlo de custos; (3) determinar os preços e taxas; (4) medir o desempenho; (5) avaliar a eficiência e eficácia dos programas e (6) apoiar um conjunto de decisões económicas (IFAC, 2000: 7).

Em Portugal, é desde a aprovação do POCAL que se introduz a possibilidade de os órgãos municipais tomarem decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços (preâmbulo do POCAL). O SCC previsto pelo POCAL permite proporcionar uma série de informação adicional para a gestão, com uma perspectiva mais alargada dos resultados da autarquia que se revela fundamental no auxílio ao processo de tomada de decisões. Assim, com a introdução de uma perspectiva económica e de custos é possível produzir informação de apoio à gestão, nomeadamente a determinação dos resultados económicos em termos analíticos, demonstrando os custos, os proveitos e os resultados, para cada bem, serviço ou actividade. À semelhança do que foi referido pela IFAC, Carvalho *et al.* (2002) definem os seguintes objectivos do SCC para os municípios:

- (1) Justificar o valor das taxas e preços cobrados pelos bens e serviços prestados (em conformidade com o estabelecido no RGTAL);
- (2) Apurar o custo por função, conforme a classificação funcional do POCAL;
- (3) Facilitar a elaboração do orçamento, na medida em que a contabilidade de custos fornece informação estratégica e útil para a definição dos objectivos a alcançar;
- (3) Proporcionar indicadores de eficiência, eficácia, economia, subactividade e sobreactividade dos diferentes serviços que se revelam fundamentais para medir, avaliar e comparar o desempenho obtido;
- (4) Apoiar a decisão sobre a produção de um determinado bem, serviço ou actividade, ou entregar a entidades externas (subcontratação); e

Sistema de Contabilidade de Custos

“O Sistema de Contabilidade de Custos tem-se revelado um instrumento fundamental no apoio ao processo de tomada de decisões de qualquer organização (...)”

- (5) Fornecer informação útil a entidades financiadoras de produtos, serviços ou actividades, bem como aos órgãos responsáveis pela atribuição de subsídios.

De referir ainda o importante papel da Contabilidade de Custos no contexto actual de preocupação com a prevenção da fraude e da corrupção, em resposta às orientações da União Europeia e das Nações Unidas nesta matéria. Assim, com base na Recomendação n.º 1/2009, publicada no DR, II Série, n.º 140, de 22 de Julho, emitida pelo Conselho de Prevenção da Fraude, é imposta às entidades gestoras de dinheiros, valores ou património públicos a elaboração de um plano de gestão de riscos de corrupção e infracções conexas a remeter a este Conselho. Ora, no âmbito do artigo 9.º da Lei n.º 54/2008, os Municípios estão obrigados a cumprir as recomendações provenientes deste Conselho, e por isso proceder à elaboração do referido Plano. Tais planos devem conter, nomeadamente, os seguintes elementos:

- a) Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infracções conexas;
- b) Com base na identificação dos riscos, identificação das medidas adoptadas que previnam a sua ocorrência (por exemplo, mecanismos de controlo interno, segregação de funções, definição prévia de critérios gerais e abstractos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeação de júris diferenciados para cada concurso, programação de acções de formação adequada, etc.);
- c) Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direcção do órgão dirigente máximo;
- d) Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

O SCC, em paralelo com o sistema de controlo interno, desempenhará um papel fundamental, especialmente ao nível da identificação dos riscos e das medidas a adoptar para a prevenção da ocorrência de corrupção.

Impulso da legislação no desenvolvimento da Contabilidade de Custos

Estando Portugal inserido no conjunto de países da Eu-

ropa Continental, com forte influência do direito romano, qualquer iniciativa de reforma é promovida através de leis e regulamentos, não se criando as condições e motivações necessárias para a sua implementação (Araújo, 2002; Fernandes, 2004). O peso significativo da lei nos processos de reforma pode implicar mudanças meramente simbólicas com vista à legitimidade externa (Modell, 2001) e não à mudança efectiva de rotinas e procedimentos. Também o modelo de gestão autárquica, nomeadamente o sistema de contabilidade, tem sofrido importantes alterações por força da legislação que vem sendo adoptada.

A implementação da Contabilidade de Custos nos municípios portugueses tornou-se obrigatória desde a aprovação do POCAL. Este diploma refere no ponto 2.8.3.2 que “a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”. Prevê a utilização do sistema de custeio total na determinação do custo por funções, bens e serviços, na medida em que considera que devem ser incluídos, no apuramento do custo, os custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros. Para o efeito devem ser definidos coeficientes de imputação dos custos indirectos que, de acordo com o POCAL, devem basear-se no montante de custos directos das funções, bens e serviços.¹ Contudo, o diploma não define uma estrutura *standard* para o desenvolvimento deste subsistema contabilístico, na medida em que se trata de um sistema de informação com uma vertente mais interna, devendo ser adaptada à realidade concreta de cada município.

Apesar de a implementação do SCC estar prevista desde 1999, com a aprovação do POCAL, na realidade o sistema de informação contabilística das autarquias locais tem enfatizado a produção da informação orçamental e financeira, fiscalizada e controlada pelo Tribunal de Contas, desvalorizando a aplicação e o desenvolvimento da contabilidade de custos (Carvalho *et al.*, 2009). Como verificaram Gomes *et al.* (2009), é nos últimos anos que se tem sentido um avanço significativo na implementação do SCC, designadamente após a aprovação do RGTAL pelo Decreto-Lei nº 53-E/2006, de 29 de Dezembro, e da LFL, pela Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (ver Quadro 1). Assim, é notório o peso institucional neste processo de mudança.

Por um lado, com a aprovação da Lei nº 53-E/2006, de 29 de Dezembro, é introduzido o RGTAL que obriga à aplicação do princípio da proporcionalidade na determinação do

valor das taxas a praticar pelas autarquias, ou seja, o valor a cobrar ao particular não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo próprio (art. 4º, nº 1).² Acresce ainda, no art. 8º, que as taxas das autarquias locais são criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respectivo, devendo este regulamento conter, entre outros elementos, a indicação da base de incidência objectiva e subjectiva das taxas, o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar, bem como a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas a praticar.

Assim, nos termos da lei, a fundamentação económico-financeira do valor das taxas praticadas pelas autarquias locais tornou-se obrigatória, em prol de uma maior transparência da actividade pública local desenvolvida e do respeito pelo princípio da equivalência jurídica. O apuramento do custo real da actividade pública local, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, as amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia [art. 8º, al. c], revela-se um trabalho profundo e minucioso, o que torna fundamental o desenvolvimento de um SCC por actividades e *outputs*.

Por outro lado, a aprovação da LFL vem reforçar a importância de se determinar o custo da actividade local ao referir que “a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios” (art. 15º, nº 2). Refere ainda o papel da contabilidade analítica na definição de centros de custos por funções, destacando a importância da determinação do custo da função social, seja na educação, saúde e acção social. Por exemplo, os requisitos cada vez mais exigentes do Fundo Social Municipal tornam imprescindível a determinação do custo suportado com a função educação.

Ainda no âmbito da prevenção da fraude e da corrupção, em resposta à Recomendação n.º 1/2009 do Conselho de Prevenção da Corrupção, o SCC deve desempenhar um papel central na melhoria dos procedimentos de controlo interno e, consequentemente, de detecção de situações de risco e de fraude.

É neste contexto que o Tribunal de Contas e a Inspecção-Geral de Finanças têm emitido recomendações às entidades no sentido de estas implementarem o SCC por funções, bens e serviços, apesar de não ser obrigatória a prestação de contas neste âmbito.

¹ Naturalmente que o recurso a uma única base de imputação dos custos indirectos é criticável se tivermos em conta a necessidade de determinar diferentes custos para diferentes propósitos (Behn, 2003). Assim, aconselha-se o uso de uma base de repartição múltipla dos custos indirectos.

² Admite-se que o valor estipulado para as taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de incentivo e desincentivo à prática de certos actos ou operações (art. 4º, nº 1).

QUADRO 1: AS IMPLICAÇÕES DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR NO DESENVOLVIMENTO DO SCC

Diploma	Articulado	Descrição	Implicações no SCC
POCAL (1999)	Ponto 2.8.3.1	A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.	<ul style="list-style-type: none"> - Introdução da obrigatoriedade da Contabilidade de Custos; - Apuramento dos custos por funções, bens e serviços; - Determinação dos custos directos e indirectos com a produção, distribuições, administração geral e financeiros (Sistema de Custeio Total); - Definição de coeficientes de imputação dos custos indirectos com base no montante de custos directos; - Definição de mapas de Contabilidade Custos.
	Ponto 2.8.3.2	O custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.	
	Ponto 2.8.3.3	A imputação dos custos indirectos efectua-se, após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes.	
	Ponto 2.8.3.5	O custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respectivos custos directos os custos indirectos calculados de acordo com o definido no n.º 2.8.3.4.	
RGTL (2006)	Nº 1 do art. 4º	O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinação do custo da actividade pública local, designadamente os custos directos e indirectos da actividade, bem como os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos; - Fundamentação económica e financeira das taxas a praticar; - Aplicação do Sistema de Custeio Total.
	Nº 2 do art. 8º	O regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém obrigatoriamente, sob pena de nulidade: <ul style="list-style-type: none"> al. b) O valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; al. c) A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local. 	
LFL (2007)	Nº 2 do art. 15º	A criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinação dos custos directa e indirectamente suportados com a prestação de serviços e o fornecimento de bens em gestão directa; - Aplicação do Sistema de Custeio Total; - Recomendação para a criação de centro de custos por funções (com destaque para a função social devido às implicações do FSM).
	Nº 1 do art. 16º	Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão directa pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.	
	Nº 3 do art. 28º (sobre o FSM)	Para efeitos do disposto no número anterior, a contabilidade analítica por centro de custos deve permitir identificar os custos referentes às funções educação, saúde e acção social.	

Fonte: Elaboração própria



Conclusões

Em suma, a obrigatoriedade de implementar o SCC nos municípios portugueses (introduzida pelo POCAL) foi reforçada pela aprovação da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que estabelece o RGTAL e da nova Lei das Finanças Locais. Estes diplomas visam introduzir uma maior transparência na actividade pública local desenvolvida e promover o *value for money* ao obrigarem os municípios a fundamentar, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas pelos bens e serviços prestados e a justificar os fundos sociais obtidos. Por outro lado, as recentes recomendações do Conselho para a Prevenção da Corrupção implicam a necessidade de se implementar o SCC de forma a aumentar a eficácia das medidas de prevenção da corrupção e da fraude. Este novo enquadramento legal, em paralelo com os requisitos já introduzidos pelo POCAL, têm conduzido a uma atitude mais activa na forma como políticos e gestores locais vêem a importância da informação da contabilidade de custos.

Referências

- Araújo, F. (2002). NPM and the change in Portuguese central government. *International Public Management Journal*, 5 (3), pp. 223-236.
- Behn, R. (2003). Why measure performance? Different Purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63 (5), pp. 588-606.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J. e Teixeira, A. (2002). *POCAL Comentado*, (eds). (Lisboa: Editora Rei dos Livros).
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2009). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007*. (Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas).
- Drury, C. (2007). *Management and Cost Accounting*, 6th eds. (London: Thomson).
- Evans, P. e Bellamy, S. (1995). Performance evaluation in the Australian public sector: the role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management*, 8 (6), pp. 30–38.
- Fernandes, M. J. (2004). *La Nueva Gestión Pública y los Indicadores de Gestión en los Ayuntamientos Portugueses: Estructura Teórica y Análisis Empírico*. Dissertação elaborada para obter o grau de doutoramento. Santiago de Compostela, Espanha. Universidade de Santiago de Compostela.
- Gomes, P., Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2009). Determinantes da adopção e desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios Portugueses. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, 8, pp.11-42.
- Hood, C. (1995). The 'new public management' in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), pp. 93–109.
- IFAC.(2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Public Sector Committee, International Federation of Accountants Public Sector Committee. Retirado de <http://www.ifac.org> em 25 de Junho de 2005.
- Jones, R. e Pendlebury, M. (1992). *Public Sector Accounting*, 3th eds. (Londres: Pitman Publishing).
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12, pp. 437–64.

*Professora Coordenadora do IPCA, Doutorada em Ciências Empresariais
mjfernandes@ipca.pt

Assistente do IPCA
Mestre em Contabilidade e Auditoria
pgomes@ipca.pt

A implementação do POCAL nas Autarquias Locais e o seu futuro após a revogação do POC

BRUNA MARIA MENDES DOS SANTOS*

Portugal começou na década de noventa a reforma do Sistema de Contabilidade do Sector Público, centrada nos ideais da Nova Gestão Pública (NGP), tendo atingido o seu ponto máximo em 1997 com a publicação do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública). O POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) foi publicado em 1999, aproximando a Contabilidade das Autarquias Locais à Contabilidade Privada.

Decorridos 11 anos desde a publicação do POCAL, procura-se neste trabalho analisar o seu processo de implementação, nomeadamente as dificuldades sentidas e a forma como foram ultrapassadas. Por outro lado, questiona-se se o POCAL se adequa às exigências actuais das Autarquias e se, devido à entrada em vigor do SNC (Sistema de Normalização Contabilística), necessita de ser alterado.

Começa-se por analisar a Reforma da Contabilidade Pública em Portugal. De seguida, salientam-se as principais dificuldades sentidas aquando da implementação do POCAL, assim como as medidas que foram tomadas para ultrapassar essas mesmas dificuldades. Dado que o grau médio de implementação do POCAL por todo o País é de 75%, são sugeridas algumas medidas que permitiriam que o POCAL fosse implementado de uma forma mais efectiva e completa. Como resultado de alguns aspectos negativos apontados ao POCAL, e devido à entrada em vigor do SNC e à questão da Harmonização Contabilística no Sector Público Português, questiona-se sobre qual será o futuro do POCAL.

Este trabalho resulta da investigação efectuada aquando da elaboração da Dissertação de Mestrado em Contabilidade da Escola de Economia e Gestão, da Universidade do Minho, concluída em 9 de Março de 2010 e subordinada ao tema: “A institucionalização do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL): um estudo exploratório de duas Autarquias Locais”.

A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

A Contabilidade Pública tradicional caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, sustentada

numa óptica de caixa. Utilizava-se o método de registo unigráfico, onde as receitas e as despesas só deviam ser reconhecidas, respectivamente, no momento do seu recebimento ou pagamento. A Contabilidade tinha, assim, como principal função o controlo orçamental e o cumprimento da legalidade.

Era necessário passar de uma contabilidade orçamental (partidas simples) para uma contabilidade financeira e patrimonial (partidas dobradas), onde a principal preocupação da Contabilidade já não é o cumprimento da legalidade, mas sim a disponibilização de informação financeira aos diferentes utilizadores da mesma, em termos económicos, financeiros e patrimoniais. Neste sentido, em 1990 deu-se início ao processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal, a qual aproximou o sistema de Contabilidade Pública ao sistema utilizado pelas empresas privadas. De acordo com este novo modelo de gestão, designado por NGP, muitas das inovações no Sector Público têm origem nas práticas do Sector Privado (Hood, 1991).

O processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal é constituído por três etapas, tal como é indicado na seguinte tabela:

TABELA 1: ETAPAS DO PROCESSO DE REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL		
Etapas	Período	Descrição
Primeira	1990 a 1997	- Lei n.º 8/90: Lei de Bases da Contabilidade Pública. - Lei n.º 6/91: Lei de Enquadramento do Orçamento. - Decreto-Lei n.º 155/92: Novo Regime de Administração Financeira do Estado.
Segunda	1997 a 2001	- Decreto-Lei n.º 232/97: POCP. - Planos Sectoriais: Autarquias Locais; Educação; Saúde; Segurança Social.
Terceira	Desde 2001	- Lei n.º 91/2001: Lei de Enquadramento Orçamental.

Fonte: Adaptado de Jesus e Jorge (2008, p. 6).

Foi com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, a Lei de Bases da Contabilidade Pública, que

este arranque se deu, pela uniformização dos requisitos contabilísticos no domínio da contabilidade de compromissos e de uma contabilidade de caixa mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros. Posteriormente, a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, estabelece uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado que reformula e realça a responsabilidade da execução orçamental, e prevê uma nova Conta Geral do Estado. Também no âmbito desta reforma, foi publicado o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que contém as bases da Contabilidade Pública, revoga 31 diplomas, define as regras orientadoras do Novo Regime de Administração Financeira do Estado, e pela primeira vez se refere que a Contabilidade Analítica é indispensável à gestão orçamental e ao controlo dos resultados. Este diploma refere, ainda, que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no POC (Plano Oficial de Contabilidade), a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (artigo 45.º).

Como o POC não se revelou capaz de responder às necessidades, porque continuava a não existir uniformização no tratamento da informação contabilística pública, foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o POCP, o qual constituiu o expoente máximo da reforma iniciada em 1990. O POCP, direccionado para as Administrações Públicas, prevê no seu artigo 5.º a criação de planos sectoriais que respondessem à especificidade de alguns sectores da Administração Pública. Neste sentido, foram aprovados os seguintes Planos tendo em vista uma maior Normalização e Harmonização Contabilística: POCAL, pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro; POCEDU (Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação), pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Novembro; POCMS (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde), pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro; e POCISSSS (Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social), pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro.

A Lei n.º 6/91 foi substituída pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, a Lei de Enquadramento Orçamental. Esta Lei, no seu artigo n.º 10, reforça a necessidade da aplicação do POCP a todas as entidades do Sector Público, como sendo uma importante ferramenta para a gestão dessas mesmas entidades.

Da nova Contabilidade Pública, o que se pretende é a introdução de um sistema baseado no princípio do acréscimo (*accrual basis*), ou seja, “os proveitos e os custos são reco-

nhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que respeitam” (capítulo 3.º do POCP).

Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

O principal objectivo do POCAL consiste na “criação de condições para 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” (introdução do Decreto-Lei n.º 54-A/99). Neste sentido, é obrigatório implementar os três seguintes subsistemas contabilísticos: a contabilidade orçamental que se baseia no princípio de caixa (*cash basis*), que tem subjacente uma base de caixa modificada (*modified cash basis*); a contabilidade patrimonial que é elaborada na base do acréscimo (*accrual basis*); e a contabilidade de custos, que permite obter informação do custo por funções, por bens e por serviços.

Como consequência da diversificação dos serviços exigidos pelos cidadãos, assim como da procura de eficiência, economia e eficácia, as Autarquias alteraram o seu modo de gestão, aproximando-o às empresas privadas. Neste novo modelo de gestão, as Autarquias podem optar por prestar todos os serviços locais, ou podem recorrer à subcontratação dos mesmos. Para além disso, as Autarquias podem delegar competências nas empresas municipais, nas freguesias, nas associações de municípios e associações.

A busca das melhores práticas do Sector Privado e a sua aplicação nas Autarquias é conseguida através da prestação de responsabilidades (*Accountability*), ou seja, os órgãos executivos devem ser responsabilizados pela gestão dos dinheiros públicos e por divulgarem informação sobre a forma como utilizam os recursos públicos disponibilizados. Assim, por exemplo, o órgão executivo de uma Câmara Municipal tem de prestar contas a vários destinatários, nomeadamente aos utilizadores internos (aos directores financeiros, à Assembleia Municipal), e externos (aos conselhos municipais, aos órgãos de fiscalização da Administração Central, ao Tribunal de Contas, à Direcção Geral do Orçamento, ao Instituto Nacional de Estatística, aos fornecedores, aos financiadores e aos cidadãos).

Comparado com o sistema anterior, aproximado à Contabilidade Pública dita “tradicional”, o novo sistema preconizado pelo POCAL apresenta as características indicadas na seguinte tabela:

TABELA 2: CARACTERÍSTICAS DO NOVO SISTEMA PRECONIZADO PELO POCAL

Perspectivas	Características
Legal	- Facilita a verificação do cumprimento da legalidade, da regularidade financeira e da eficácia das operações.
Orçamental	- Regista a execução do orçamento e determina os resultados orçamentais através do registo digráfico.
Financeira	- Possibilita o controlo e o acompanhamento individualizado da situação orçamental e financeira, nomeadamente com a utilização obrigatória de contas para as diferentes fases da execução da despesa e da receita.
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 imobilizados, quer de domínio privado quer de domínio público.
Económica e de custos	- 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.

Fonte: Elaborado a partir de Carvalho *et al.* (2005, p. 19; 2006, p. 31; 2007, p. 29; 2008, p. 29; 2009, p. 33).

De acordo com o artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei que aprovou o POCAL, este deveria ter sido implementado nas Autarquias até 1 de Janeiro de 2000. No entanto, a Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, veio permitir o adiamento para 1 de Janeiro de 2001, podendo as Autarquias Locais optar entre a aplicação do regime contabilístico anterior ou o POCAL na elaboração das contas e documentos de gestão (artigo 10.º, n.º 1). Posteriormente, com a publicação do Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, foi apresentada uma nova, e última, data definitiva para o POCAL entrar em vigor. Ou seja, a elaboração das contas das Autarquias Locais segundo o POCAL é obrigatória a partir do exercício relativo ao ano de 2002 (artigo 10.º, n.º 4), muito embora algumas Autarquias tenham tentado adoptar o POCAL antes dessa data.

Alguns problemas surgiram com a implementação do POCAL e que justificam o adiar duas vezes a sua aplicação obrigatória. De seguida, são enumerados alguns desses problemas.

Dificuldades sentidas na fase de implementação do POCAL

Do estudo exploratório efectuado pode-se afirmar que em algumas entidades se verificaram atrasos na adopção de

um sistema informático adequado à nova estrutura contabilística. Em vez de ter sido disponibilizada uma aplicação informática para utilização generalizada, convém realçar que essas aplicações informáticas foram desenvolvidas à medida de cada uma das Autarquias. Para tal, foram realizadas parcerias com empresas de informática, representando custos bastante elevados.

Por outro lado, as dificuldades surgiram dada a falta de formação dos diferentes colaboradores das Autarquias, os quais apenas conheciam a contabilidade orçamental e, como tal, sentiram dificuldades em se adaptar aos procedimentos do POCAL. Acresce, ainda, que as Autarquias continuavam a dar maior importância ao objectivo de demonstrar a correcta situação orçamental. Por último, verificaram-se alguns atrasos na definição das regras de implementação, por exemplo, a nova classificação económica das receitas e despesas públicas.

Imperfeições do POCAL

O mesmo estudo salienta, ainda, que algumas dificuldades de implementação estão associadas a imperfeições do POCAL, de entre as quais se destacam as dificuldades relacionadas com o reconhecimento e valorimetria dos bens de domínio público, as quais têm tido como consequência a diversidade e subjectividade de critérios, sobretudo para a elaboração do Balanço inicial. Por outro lado, para os activos do património histórico, artístico e cultural, a não existência de critérios objectivos leva a que se aplique o critério do “valor zero”.

Devido às dificuldades encontradas no desenvolvimento de soluções informáticas, e à incompleta inventariação e avaliação do património existente nas Autarquias, a Contabilidade de Custos ainda não se encontra em funcionamento para a maioria delas, apesar da nova Lei do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL), Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro, exigir informação proveniente da Contabilidade de Custos.

Medidas tomadas que permitiram ultrapassar as dificuldades sentidas durante a implementação do POCAL

A autonomia financeira e de decisão das Autarquias facilitou a participação em acções de formação, a aquisição de serviços especializados e a aquisição de programas informáticos adequados. Por outro lado, a publicação da Portaria n.º 671/2000, relativa ao CIBE (Cadastro e Inventário dos Bens do Estado), ajudou a resolver os problemas relacionados com a avaliação e reconhecimento do património público. Acresce, ainda, que a CNCAP (Comissão de Normalização Contabilís-

tica da Administração Pública), criada em 1997 com o POCP, assumiu um papel central ao fornecer instruções para a implementação do novo sistema.

O estudo permite realçar a aposta na formação, a qual facilitou a aplicação do POCAL. De acordo com o Despacho n.º 4839/99, de 22 de Fevereiro, n.º 1, foram constituídos dois subgrupos de trabalho. Primeiro, o SATAPOCAL (Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL), que prestava esclarecimentos resultantes de dúvidas colocadas pelas Autarquias, pois determinadas matérias não estavam consideradas no POCAL. Segundo, o CEFA (Centro de Estudos e Formação Autárquica), que visava a coordenação da formação, tendo sido criado o Programa Específico de Formação para as Autarquias Locais (FORAL).

Foi, também, fundamental a participação de TOC (Técnicos Oficiais de Contas) no apoio à elaboração dos relatórios e contas nas Juntas de Freguesia. Para além disso, a Direcção da CTOC (Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas), actualmente Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, criou, em 17 de Setembro de 2002, a Comissão Permanente para a Contabilidade Pública, tendo como objectivos a organização de acções de formação para os TOC na área da Contabilidade Pública. É de salientar, ainda, a aprovação pelo Tribunal de Contas da Resolução n.º 4/2001: “instruções para a organização e documentação das contas das Autarquias Locais e entidades equiparadas, sujeitas ao POCAL”.

Grau médio de implementação do POCAL

Através da análise dos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses, de seguida é apresentada uma tabela com a evolução do Índice de Conformidade Total com o POCAL, desde a publicação do primeiro Anuário, relativo ao ano de 2003, até ao último, relativo ao ano de 2008. Este Índice mede o grau de implementação do POCAL no País comparando práticas dos Municípios com normas estabelecidas.

TABELA 3: EVOLUÇÃO DO ÍNDICE DE CONFORMIDADE TOTAL DAS PRÁTICAS DOS MUNICÍPIOS COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE AUTÁRQUICA, DESDE 2003 ATÉ 2008						
Anos	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nível médio de implementação do POCAL	61%	67%	69%	69%	69%	75%

Fonte: Elaborado a partir de Carvalho *et al.* (2005; 2006; 2007; 2008; 2009; 2010).

Verifica-se que o grau médio de implementação do POCAL por todo o País tem sofrido um ligeiro aumento, mantendo o valor constante de 69% entre 2005 e 2007. Em 2008 este valor aumenta para 75%, o que significa uma

melhoria em relação a 2007. Tal como em anos anteriores, em 2008 continua a existir uma preferência pela maioria dos Municípios para cumprirem com parâmetros relacionados com a demonstração da correcta situação orçamental. Segue-se, embora com valores não muito inferiores, a conformidade com as práticas e informação económica e patrimonial e, em terceiro lugar, a conformidade relativa ao relatório de gestão. É de realçar que, contrariamente a anos anteriores, em 2008 a Contabilidade de Custos foi analisada separadamente, tendo-se concluído que a sua adopção é recente, ou seja, teve início em 2006 aquando da publicação do RGTAL.

Medidas a tomar de modo a aumentar o grau de implementação do POCAL

Na tabela seguinte são indicadas algumas medidas que permitiriam aumentar não só o grau de implementação do POCAL como também a fiabilidade e comparabilidade da informação produzida:

TABELA 4: MEDIDAS A TOMAR DE MODO A AUMENTAR O GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO DO POCAL	
Objectivos	Medidas
Melhorar a eficácia na cobrança de receitas da Autarquia.	- Cumprimento dos prazos impostos na Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (RGTAL) e legislação subsequente.
Entre duas entidades que tenham a mesma lógica de prestação de serviços, deve-se obedecer a sistemas contabilísticos semelhantes.	- Aplicação do POCAL às empresas municipais.
Reforma da Contabilidade Autárquica, sobretudo no aspecto da comparação da informação entre Municípios.	- Definição de um conjunto de indicadores obrigatórios, a serem apresentados pelos Municípios com vista à avaliação da performance da Autarquia e à apresentação de responsabilidades (<i>accountability</i>).
Melhorar a comparabilidade da informação.	- Emissão, por parte da CNCAP, de mais normas interpretativas ou orientações relativas a alguns aspectos que carecem de esclarecimento, nomeadamente bens de domínio público; cedências de imobilizado; acréscimos de custos e Contabilidade de Custos.
Aumentar a comparabilidade a nível internacional da informação fornecida pela Contabilidade Autárquica, e uma maior proximidade entre as normas do Sector Público com o Sector Empresarial.	- A CNCAP deveria adaptar as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público do IPSASB (<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>), assim como adaptar algumas normas da CNC (Comissão de Normalização Contabilística).

Aumentar o nível de implementação do subsistema Contabilístico de Custos, de grande utilidade mas com um baixo nível de implementação.	- 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.
Aumentar o nível médio de conformidade com o sistema de Contabilidade Autárquico.	- Continua a impor-se um esforço de cada Autarquia para a mais correcta implementação do POCAL.
Aumentar o grau de implementação dos sistemas de contabilidade patrimonial e de custos.	- Obrigatoriedade de um TOC nas Autarquias, que se responsabilize pela validação da imagem verdadeira e apropriada das contas públicas, dado que parte da informação contabilística é similar à Contabilidade do Sector Empresarial.

Fonte: Elaborado a partir de Carvalho *et al.* (2009, p. 163).

Obrigatoriedade da existência de TOC nas Autarquias

Apesar de a profissão de TOC não estar prevista como carreira da Função Pública, actualmente a questão da existência, ou não, de TOC nas Autarquias assume uma elevada importância, dadas as relações que as Autarquias estabelecem com empresas municipais ou com entidades privadas. De uma forma geral, verifica-se que as Autarquias não possuem TOC porque não é obrigatório, apesar de terem colaboradores que o são, mas que não estão a trabalhar com essas funções. De facto, e de acordo com a NLFL (Nova Lei das Finanças Locais) as Autarquias são obrigadas a ter um ROC, mas TOC não.

O artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro¹, refere que “as entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possuam ou devam possuir Contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, são obrigadas a dispor de TOC”. Esta ideia está, também, presente na alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º do novo Estatuto, onde é caracterizada a função dos TOC. Neste sentido, os SOAP (Serviços e Organismos da Administração Pública) são sujeitos passivos do IRC, nos termos do artigo 2.º do respectivo Código e, face àqueles dispositivos legais, devem possuir Contabilidade organizada, pelo que a nomeação de TOC’s é obrigatória, na opinião de Guimarães (1999, p. 1).

Decorridos 11 anos desde a publicação do POCAL, será feita de seguida uma análise geral, relativamente aos aspectos positivos e negativos do POCAL.

Implementação do POCAL

“Verifica-se que o grau médio de implementação do POCAL por todo o país tem sofrido um ligeiro aumento, mantendo o valor constante de 69 % entre 2005 e 2007.”

Aspectos positivos apontados ao POCAL

Perante a insuficiência da contabilidade orçamental em termos da informação que disponibilizava para a gestão e para o controlo, o POCAL contribuiu para a modernização da Administração Pública, e incrementou a quantidade e a qualidade da informação disponível para a tomada de decisão. De facto, o POCAL possibilita a obtenção de informação sobre a Administração Local, necessária para uma melhor prestação de contas a diversas entidades, nomeadamente a Assembleia Municipal, a Contabilidade Nacional, o Instituto Nacional de Estatística, o Tribunal de Contas, a União Europeia e os cidadãos.

Por outro lado, permite ter uma informação financeira e patrimonial mais adequada, sendo possível à Autarquia conhecer, através do Balanço, o valor do seu património. Por último, o POCAL implica uma maior responsabilização dos gestores e políticos, possibilitando uma maior transparência na aplicação dos escassos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a eficiência, eficácia e economia.

Aspectos negativos apontados ao POCAL

Um dos aspectos negativos apontados ao POCAL é de que o mesmo consiste numa mera adaptação do POC sem ter em conta que uma Autarquia tem especificidades que as empresas não têm, e que os seus objectivos são diferentes: lucro *versus* bem-estar social. Um outro aspecto está relacionado com a obrigatoriedade de apresentar as contas consolidadas para os Municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do Sector Empresarial local (NLFL – Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, artigo 46.º). Contudo, as regras de consolidação ainda não estão previstas no POCAL, aguardando-se a publicação de normas e procedimentos relativos a esta matéria.

Outro aspecto consiste no facto de existirem contas que não têm aplicabilidade nas Autarquias e que vêm directamente do privado. Por outro lado, alguns aspectos terão de

¹ O Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, altera os Estatutos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, alterando a denominação para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

ser melhorados, nomeadamente a inventariação e avaliação dos bens, e a implementação de um sistema de Contabilidade de Custos.

Por último, a informação orçamental de base de caixa continua a ser a mais importante, porque o Balanço e a Demonstração de Resultados têm pouco interesse para a gestão das Autarquias, sendo de difícil leitura para os políticos (comissão executiva e deliberativa), os quais preferem analisar as questões relativas à execução orçamental.

Novos desafios perante o SNC

Tendo em conta os aspectos negativos apontados, é legítimo assumir que o POCAL é, actualmente, incapaz de responder de uma forma plena às necessidades das Autarquias. Isto porque o actual sistema não tem sido objecto de alterações, apresentando diversas insuficiências e desactualizações, estando desajustado face às novas realidades com que se deparam as Autarquias. Por outro lado, necessita de revisão técnica no que diz respeito a critérios de inventariação e avaliação dos bens, bem como em relação às regras da consolidação. Por último, o POCAL não tem em conta a actual tendência internacional de Harmonização Contabilística.

No dia 1 de Janeiro de 2010, entrou em vigor o novo modelo de normalização contabilística, designado por SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o qual revogou o POC, os posteriores diplomas de alterações e as normas contabilísticas complementares (29 Directrizes Contabilísticas e 5 Interpretações Técnicas).

De acordo com a introdução do Decreto-Lei n.º 54-A/99, “o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública à administração local, tal como é previsto no artigo 6.º, n.º 2 da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto”. Por sua vez, o modelo contabilístico constante do POCP seguiu o POC aplicável às empresas com as devidas adaptações, de modo a ter em conta as especificidades da Contabilidade Pública. Consequentemente, os diversos planos sectoriais, incluindo o POCAL, também são uma adaptação do POC. Esta adaptação do POC aos organismos públicos e, em particular, às Autarquias Locais, não teve em conta determinados aspectos da Administração Pública, dado que as entidades sujeitas a estes dois planos de contabilidade possuem objectivos diferentes (lucro *versus* bem-estar social), assim como os utilizadores da informação financeira não são os mesmos (investidores *versus* órgãos deliberativos e entidades fiscalizadoras).

Harmonização contabilística

“Por último, o POCAL não tem em conta a actual tendência internacional de harmonização contabilística”

Com a revogação do POC, o POCAL assim como o POCP e os restantes planos sectoriais, ficaram “órfãos” do SNC. Como tal, questiona-se sobre qual será o futuro do POCAL.

O IFAC e a harmonização contabilística no Sector Público Português

Uma das principais preocupações do Comité do Sector Público da IFAC (*International Federation of Accountants*) tem sido a promoção de uma contabilidade elaborada na base de acréscimo (*accrual basis*) por parte dos organismos do Sector Público. A IFAC tem como objectivo harmonizar os sistemas contabilísticos internacionais dos diversos países, ou seja, procura levar a cabo o processo de normalização das práticas contabilísticas do Sector Público a nível mundial. Para tal, foram emitidas até ao momento 21 normas internacionais de contabilidade para o Sector Público² – as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Apesar de a harmonização da Contabilidade Pública seguir os normativos do Sector Privado, verificam-se atrasos no processo de Harmonização Contabilística do Sector Público em relação ao Privado. De facto, até ao momento, as IPSAS ainda não se aplicam em Portugal. Com a entrada em vigor do SNC, a União Europeia deverá implementar medidas para que os Estados-membros adoptem as IPSAS, com vista à harmonização. Neste sentido, questiona-se se este não será o momento ideal para abandonar o POCAL e adoptar as IPSAS no Sector Público Português.

Conclusões

Com o presente trabalho, conclui-se que o POCAL ainda não se encontra completamente implementado nas Autarquias. Por um lado, a Contabilidade de Custos ainda não se encontra em funcionamento na maioria das Autarquias. Por outro lado, verifica-se uma incompleta inventariação e avaliação do património autárquico, em especial os bens de domínio público.

² Para uma análise mais detalhada, consultar o site: www.ifac.org/public-sector.

Dado que o POCAL consiste numa adaptação do POC, e este foi substituído pelo SNC, isto significa que o POCAL ficou “órfão” e desajustado do SNC. Neste sentido, questiona-se sobre qual será o futuro do POCAL ou, ainda, se será este o momento ideal para abandonar o POCAL, sem este estar completa e correctamente implementado, e adoptar as IPSAS no Sector Público Português, com vista à harmonização deste sector.

A concretização desta harmonização, através da adopção das IPSAS, será um grande desafio para as Autarquias e será, sem dúvida, a maior reforma da Contabilidade na Administração Pública. Nessa fase, será fundamental ter em conta as dificuldades vividas aquando da implementação do POCAL, para daí encontrar soluções para os problemas actuais que possam surgir.

Referências bibliográficas

Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. e Jorge, S. (2005), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2003*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. e Jorge, S. (2006), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2004*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. e Jorge, S. (2007), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2005*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. e Jorge, S. (2008), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. e Jorge, S. (2009), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. e Jorge, S. (2010), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

Guimarães, J. (1999), Os TOC na Administração Pública, *Semanário Económico*, n.º 673, Dezembro, p. 1, URL: www.infocontab.com.pt <<http://www.infocontab.com.pt>> acedido em 18/09/2009.

Hood, C. (1991), A Public Management for All Seasons?, *Public Administration*, 69, Spring, pp. 3-19.

Jesus, M. e Jorge, S. (2008), Portuguese Governmental Accounting Reform Process and the relationship with the National Accounts, *VII Congresso Grudis*, ISCTE Business School, pp. 1-19.

*Licenciada em Gestão e Mestre em Contabilidade, ambos pela Universidade do Minho
Técnica Superior de Formação Profissional
brunasantos82@yahoo.com.br

Para quando a reforma do POCP?

Na entrevista ao Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho incluída neste número levantámos a questão supra.

Em artigo sob o título “La Reforma del Plan General de Contabilidad Publica”, da autoria de Julio Moreno Arogonas, publicado na revista *Técnica Contable* n.º 730, de Maio de 2010, pp. 46-50, são apresentados alguns dados interessantes sobre a evolução da Contabilidade Pública em Espanha, os quais poderão servir de base de reflexão para a revisão do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

A revisão do POCP terá de basear-se nas Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (NIC-SP) emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

A reforma da contabilidade empresarial em Espanha entrou em vigor dois anos (2008) antes da nossa através da publicação do Sistema de Normalização Contabilís-

tica (SNC), pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

É neste contexto que em Espanha também já está em discussão a aprovação de um novo Plan General de Contabilidad Público (PGCP), através da divulgação de um *draft* (“borrador”), prevendo-se a sua entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2011.

Aquele autor sublinha:

“Uma novidade no PGCP que aparece no anexo é a informação de custos por actividades e os indicadores orçamentais e financeiros para medir a eficácia e a eficiência como premissas doutrinárias de actuação para a melhoria de informação contabilística, que alguns economistas vimos defendendo desde há muito tempo para uma melhoria não só das entidades não lucrativas nas também do sector lucrativo em geral.”.

Esperamos que este impulso normativo dos nossos vizinhos espanhóis constitua um bom incentivo para reflectirmos sobre a reforma da Contabilidade Pública em Portugal.

Cerca de 65% dos municípios em ruptura financeira

Autarquias portuguesas revelam resultados económicos negativos

Em cada três autarquias há uma que revela resultados económicos negativos. E, no final de 2008, cerca de 65% das autarquias portuguesas estavam em situação de ruptura financeira, incluindo algumas das maiores do país. Estes alguns dos resultados preocupantes que é possível concluir da 6.^a edição (2008) do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, editado pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) e elaborado por quatro professores universitários (João Carvalho, Maria José Fernandes, Pedro Camões e Susana Jorge).

O Anuário foi apresentado numa conferência sob a designação de “Poder Local – Reorganização Administrativa, Equilíbrio Financeiro, Novas Competências e Novos Recursos”, co-organizado pela OTOC e pela TSF. Uma das grandes vantagens deste documento é que possibilita uma visão alargada e técnica das contas dos municípios. Ou seja, é um trabalho eminentemente prático, que permite tirar conclusões, de modo a serem encontradas soluções para os problemas financeiros que afectam os municípios. Curiosamente, a associação que agrega as autarquias reagiu com normalidade aos números, considerando que não está em causa o controlo das contas dos municípios.

No entanto, do anuário resultam algumas conclusões que levantam sérias preocupações. Desde logo, não deixa de ser paradigmático destas contas negativas o facto de uma em cada três autarquias apresentar resultados económicos negativos. Este é mesmo o pior resultado desde há uma década. Os números falam por si no que toca a esta matéria. À data, a dívida dos municípios cifrava-se em cerca de sete mil milhões de euros, o que se



traduziu num agravamento de 7%, face ao ano anterior. Um outro aspecto não menos grave é que mais de metade dessa dívida estava concentrada em 35 câmaras, o que faz com a resolução do problema se torne ainda mais difícil.

Quanto ao *ranking* das dívidas, na liderança das mesmas está a Câmara de Lisboa, seguida das autarquias de Vila Nova de Gaia e do Porto. Entraram para a lista dos 35 mais endividados as câmaras de Portimão e Portalegre, enquanto saíram da mesma as autarquias de Vila Nova de Famalicão e Almada. Entretanto, importa destacar que o recurso aos empréstimos, ainda segundo o anuário, registou um crescimento de 48%, a dívida de médio e longo prazos aumentou perto de 290 milhões de euros e um número demasiado elevado de autarquias (a rondar as 160) não cumpre os prazos de pagamentos das dívidas.

Há situações muito preocupantes

Mas há outros problemas não menos graves que interessa analisar, do que se pode concluir do anuário. A partir da análise contabilística e financeira é possível chamar a atenção para a necessidade de uma maior racionalidade nas contas dos municípios. Parece evidente que muitos dos recursos a que as câmaras recorriam representam modelos esgotados. Pelo que há a necessidade de encontrar fontes de receita adicionais, sem prejuízo para os cidadãos, a par de processos mais simples e com menor volume burocrático.

Certo é que cerca de 65% das autarquias, no ano em análise, estava em ruptura financeira, como eram os casos de Lisboa, Santarém e Aveiro. Aliás, o caso de Lisboa continua a levantar muitas preocupações, quer pelo volume que está em jogo, quer pelo facto de serem necessárias medidas mais drásticas para controlar a dívida. Não é uma situação nova, é uma realidade que a falência técnica das autarquias quase que passou a ser algo de normal, arrastando-se ao longo de demasiados anos.

De tal forma a situação passou a ser grave que o Governo está decidido a avançar com medidas que obriguem essas autarquias em falência técnica a sujeitarem-se a um plano de reestruturação. E este plano passará a ser fiscalizado directamente pelo Ministério das Finanças. Há autarquias que apresentam dívidas a fornecedores de valor superior a 50% das receitas globais do exercício anterior. O que é suficiente para que se verifique uma situação de ruptura financeira.

Melhoria na conformidade das contas com o POCAL

Em termos técnicos, convém referir o que se passou em termos de conformidade com o POCAL e relativamente ao sistema de contabilidade de custos. O que está em causa, nestes dois parâmetros, é o desempenho das autarquias no que se refere às questões de carácter contabilístico. Importa salientar que os técnicos oficiais de contas (TOC) há muito que chamam a atenção para a necessidade de os municípios recorrerem aos serviços destes profissionais, mesmo em termos de uma gestão mais eficaz do poder local.

Assim, o nível de conformidade com o Plano Oficial de Contabilidade da Administração Local (POCAL) em geral – considerando diferentes característi-

Resultados negativos

“(...) o facto de uma em cada três autarquias apresentar resultados económicos negativos.”

cas de práticas e informação requeridas por este sistema de contabilidade autárquica – mostrou um nível médio de implementação no país de 75%, no ano em causa. É um grau de concretização revelador de uma melhoria, face ao exercício anterior. Em relação aos anos anteriores e quanto às práticas e informação facilitadas para atingir os objectivos gerais do POCAL, continuou a existir uma preferência pela maioria dos municípios para cumprirem com parâmetros relacionados com a demonstração da correcta situação orçamental (a informação orçamental, ainda em base de caixa, manteve-se prioritária).

Todavia, no ano em análise, os relatores do anuário concluem que muitos municípios já tenderam a colocar em igual nível de importância os parâmetros relacionados com o objectivo de evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos. Certo é que dois terços dos municípios cumprem com mais de 75% dos parâmetros associados a este objectivo.

Contabilidade de custos

Relativamente ao sistema de contabilidade de custos, conclui-se que, no caso dos municípios portugueses, as mudanças no sistema contabilístico têm ocorrido, essencialmente, ao nível da implementação da contabilidade orçamental e financeira, na medida em que os mecanismos de *enforcement* existentes incidem sobre estes dois sistemas contabilísticos (designadamente do Tribunal de Contas). Desta forma, a maioria dos municípios adoptaram o sistema de Contabilidade de custos apenas após 2006.

Por sua vez, os resultados empíricos revelam que a legislação determina, de forma positiva e significativa, a adopção do sistema de contabilidade de custos, o que é revelador do peso da perspectiva institucional na decisão de adoptar o modelo. Finalmente, parece evidente que há uma maior propensão para adoptar o sistema de contabilidade de custos em municípios de grande dimensão, com menor resistência à mudança e onde existe uma maior articulação entre o modelo e os objectivos organizacionais.

O Anuário tem funcionado como um instrumento de *benchmarking*



A frase supra, proferida pela Professora Doutora Maria José Fernandes e extraída da sua entrevista à revista *TOC*, n.º 112, de Maio de 2010 (pp. 6-12), reflecte a importância do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, adiante designado por Anuário, como “bíblia” do poder local, daí o destaque neste número da C&E.

Aquela Professora Universitária do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, de Barcelos, e co-autora do Anuário, sublinha a importância do documento no preenchimento de uma lacuna que existia a nível da informação agregada de dados sobre a execução financeira, económica e patrimonial do Anuário dos municípios.

A entrevistada sublinha também a importância que o Anuário tem tido como referencial para a melhoria das contas dos municípios, induzindo uma melhor aplicação do POCAL, pois o mesmo inclui um capítulo dedicado à análise ao nível do cumprimento de diploma que o aprovou (Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro).

No que tange à sua função de *benchmarking*, Maria José Fernandes, sublinha a criação da contabilidade de custos, a especialização dos exercícios, nomeadamente

Importância do Anuário

“(…) a importância que o Anuário tem tido como referencial para a melhoria das contas dos municípios.”

um maior rigor no registo dos custos e dos proveitos diferidos, o nível de endividamento líquido e os prazos médios de pagamento.

Um outro aspecto abordado refere-se à situação actual de divergência de aplicação das normas contabilísticas, uma vez que os municípios utilizam o POCAL e as empresas municipais participadas pelos municípios aplicam o referencial contabilístico das empresas, i.e., antes o POC e agora o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC).

Quanto à questão colocada pelo Director da C&E neste número, no editorial e no seu artigo sob o título “Ainda a Designação de TOC e de ROC nos Municípios”, a Professora defende uma maior intervenção dos TOC e conclui: “Por isso, é inquestionável o papel dos TOC nos municípios e, nesse sentido, temos de louvar o empenho que a OTOC tem tido para a regularização desta lacuna”.

Reunião do Conselho Geral da CNC

O Conselho Geral da CNC reuniu no dia 19 de Maio de 2010, com a seguinte ordem de trabalhos:

- Informações Diversas;
- Ratificação do Plano de Actividades para 2010;
- Apreciação e votação do Relatório de Actividades 2009;
- Apreciação e votação do Regulamento Interno da CNC;
- Implementação do SNC;
- Composição do Conselho Geral nos termos da alínea e) do

n.º 1 do artigo 13.º do Decreto-Lei 160/2009, de 13 de Julho.

Mais informações no sítio da CNC em <http://www.cnc.min-financas.pt>.

Grupo de trabalho – entidades sem fins lucrativos

Por Despacho n.º 9292-A/2010, de 25 de Maio, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Sérgio Trigo Tavares Vasques, publicado no D.R. 2.º Série n.º 105, de 31 de Maio de 2010, foi constituído um grupo de trabalho para o enquadramento contabilístico das entidades sem fins lucrativos, com a missão de estudar e preparar a edição de normas contabilísticas aplicáveis a estas entidades, bem como de formular as propostas que em matéria fiscal se mostrem em consequência pertinentes.

Da justificação do despacho constam os seguintes itens:

“Considerando que em virtude do disposto no Decreto-Lei n.º 178/2009, de 13 de Julho, as entidades sem fins lucrativos que, por legislação específica, se encontrassem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade ficam transitoriamente abrangidas pelo Sistema de Normalização Contabilística;

Considerando que o SNC se encontra essencialmente vocacionado para entidades com finalidade lucrativa e que existe por isso necessidade de editar normas contabilísticas aplicáveis ao terceiro sector, com vista a atender às suas específicas necessidades;

Considerando que um correcto enquadramento contabilístico se mostra indispensável à gestão transparente das entidades sem fins lucrativos, ao seu relacionamento com o Estado e a um combate eficaz da evasão e fraude fiscal no terceiro sector;

Considerando, por último, que a extensão e complexidade dos trabalhos a realizar exigem uma análise abrangente das matérias em causa e cuidadoso acompanhamento:”.

O Grupo de Trabalho terá de apresentar as suas propostas no prazo de 90 dias a contar do dia 31 de Maio de 2010.

Uma verdadeira revolução... (“Contabilidade 2010”)

A revista *Técnica Contable* n.º 731, de Junho de 2010, pp. 44-64, apresenta um interessante artigo sob o título “Uma Verdadeira Revolução: Efeitos Contabilísticos da Convergência Financeira Mundial”, da autoria de Jorge Pérez-Ramírez, no qual elenca as principais alterações das normas contabilísticas do IASB durante o corrente ano de 2010.

O artigo está dividido nos seguintes capítulos:

Introdução;

Instrumentos financeiros;

Apresentação das demonstrações financeiras;

Locações;

Reconhecimento dos rendimentos;

Justo valor;

Emissão de instrumentos financeiros com características de instrumento de capital;

Provisões e contingências;

Consolidação e titulizações;

Outros projectos relevantes;

Alguns reflexões para depois da crise.

O autor sublinha que, apesar do agravamento da crise financeira, os dois principais reguladores internacionais de normas contabilísticas (IASB e FASB) desenvolveram progressos significativos, referindo que duas questões dominarão o processo normativo contabilístico em 2010: os instrumentos financeiros e a convergência internacional.

Assim, em matéria de adopção das normas internacionais de contabilidade do IASB, aumentará o número de países que adoptarão esse referencial contabilístico, incluindo o Brasil, o Chile e, opcionalmente, o Japão. Durante 2011 a lista de países ampliar-se-á ao Canadá (desde 1 de Janeiro para as emitentes em mercados regulados), Índia (desde Abril) e China para o final do ano.

Relativamente à apresentação das demonstrações financeiras, Ramírez sublinha que, depois de três décadas de discussão, parece que o projecto de modelos de demonstrações financeiras vai ser uma realidade.

Com efeito, a proposta conjunta do IASB e do FASB pressupõe uma alteração radical dos tradicionais formatos bem conhecidos do balanço, demonstrações dos resultados e demonstrações dos fluxos de caixa. A essência da proposta prevê uma subdivisão em três demonstrações financeiras em secções e categorias, com o seguinte detalhe:

Esquema de Demonstrações Financeiras		
Demonstração da Posição Financeira	Demonstração do resultado integral	Demonstração dos fluxos de caixa
Negócio	Negócio	Negócio
Activos e passivos operacionais Activos e passivos de investimento	Rendimentos e gastos operacionais Rendimentos e gastos de investimento	Fluxos de caixa operacionais Fluxos de caixa de investimento
Financiamento	Financiamento	Financiamento
Activos financeiros Passivos financeiros	Rendimentos financeiros Gastos financeiros	Fluxos de caixa de activos financeiros Fluxos de caixa de passivos financeiros
Impostos	Impostos	Impostos
Correntes Diferidos	Correntes	Fluxos de caixa por impostos
Operações Descontinuadas	Operações Descontinuadas	Operações Descontinuadas
Activos de operações descontinuadas Passivos de operações descontinuadas	Resultados de operações descontinuadas Impostos	Fluxos de caixa líquidos de actividades descontinuadas
Capital Próprio	-	Capital Próprio

Mais informações no sítio da *Técnica Contable* em www.tecnicacontable.com.

O Conceito de “entidade que informa”

A revista *Técnica Contable* n.º 731, de Junho de 2010, p. 65, contém um breve artigo com o título em epígrafe, elaborado pela Professora da Universidade Complutense de Madrid Juana Aledo Martínez, alertando para a existência de um *draft* (borrador), emitido em Março de 2010 pelo IASB, sob o título “Estrutura Conceptual para o Registo Financeiro” (*Conceptual Framework for Financial Reporting*), com o objectivo de

se obter comentários até ao dia 16 de Julho, visando o resumo do conceito de “Entidade que Informa” (*Reporting Entity*).

Na apresentação do artigo é referido:

“Actualmente cada entidad legal (sociedad) es sujeto obligado a elaborar información financiera. El IASB acaba de emitir un borrador para discusión, donde establece que no siempre es la entidad legal la que está obligada a elaborar información financiera: puede ser la entidad legal, puede ser una parte de la entidad legal, o puede ser una unidad que supere a la entidad legal...”

Sector público precisa de uma nova normalização contabilística

Assumir como grande desafio nacional fazer no sector público uma normalização contabilística que se aproxime da transformação em curso a nível internacional, e à semelhança do que representa o SNC para as empresas, é o repto lançado por Anabela Teixeira, professora do ESCE do Politécnico de Setúbal.

A docente defende que é importante a aproximação ao modelo em termos internacionais. Em trabalho publicado na Revista *TOC*, refere ainda que o sector públi-

co tem de acompanhar a adaptação que as empresas já estão a sofrer. Até porque acha que com o SNC a realidade patrimonial fica mais fielmente reflectida. Ainda se está numa fase de adaptação e transferência de saberes, em que ainda se procura ver o paralelismo entre o SNC e o POC. Um facto incontornável é que o Sistema de Normalização Contabilística é mais flexível e exige uma maior capacidade e preparação dos TOC, visto que a regra exige decisão na aplicação.

A derrama municipal

José Luís Saldanha Sanches (1944-2010)



Nota do director da C&E

Uma semana antes do falecimento do Professor Doutor Saldanha Sanches, solicitei-lhe a elaboração de um artigo para publicação neste número da C&E, tendo-se comprometido a enviá-lo até ao dia 10 de Junho e sob o título em epígrafe. Esta página em branco constitui uma homenagem ao Professor pelo Grupo VE e pela C&E e visa agradecer-lhe não só essa disponibilidade como também tudo o que fez pela melhoria do sistema fiscal português.

No sentido da redução do défice orçamental

Estado poupa 110 milhões com sistema de compras públicas

O Ministério das Finanças está satisfeito com os ganhos conseguidos com a implementação do Sistema Nacional de Compras Públicas (por via da ANCP), como fez notar o secretário de Estado do Tesouro e Finanças, Carlos Costa Pina. Em dois anos de actividade foram assinados 12 acordos-quadro – referentes a bens e serviços transversais –, o que permitiu alcançar poupanças na ordem dos 110 milhões de euros. É o resultado das melhores condições de preço obtidas.

No final de Junho estavam em vigor os 16 acordos previstos, abrangendo-se 88% da despesa pública em bens e serviços transversais, avaliada em cerca de 1,2 mil milhões de euros anuais. “Também ao nível dos processos aquisitivos públicos, o esforço de implementação do novo modelo de contratação pública do Estado deve ser mantido, aproveitando as enormes economias de escala ainda por explorar, por via da agregação de necessidades de compra e de centralização dos processos de aquisição nas unidades ministeriais de compras e na ANCP”, de acordo com o governante. Este potencial de centralização equivale, na sua opinião, a 370 milhões de euros, ou cerca de um terço do valor da despesa anual em bens e serviços transversais.

Mas Carlos Costa Pina não deixa ainda de referir o impulso dado no âmbito das melhorias dos processos aquisitivos com a entrada em vigor do Código dos Contratos Públicos, “que consolidou e simplificou o regime de aquisição de bens e serviços, empreitadas, concessões, parcerias público-privadas e acordos-quadro”. Sobretudo, compatibilizou a ordem jurídica nacional com a europeia e simplificou os procedimentos aquisitivos públicos através da desmaterialização, “tornando a contratação pública mais eficiente e transparente, reduzindo os custos e aumentando a produtividade”.

Considera o político que a ANCP tem introduzido diversas medidas que potenciam o acesso de todos os interessados, em condições de igualdade, aos mercados públicos. Como é o caso da divisão dos concursos em lotes específicos de bens ou serviços ou em lotes regionais, a possibilidade de as empresas “ganharem dimensão” através da constituição de agrupamentos, dos fornecedores qualificados no acordo poderem – no todo ou em parte

– subcontratar a outras empresas o fornecimento dos bens ou a prestação de serviços, entre várias outras vantagens.

Potenciar oportunidades para as PME

As medidas, segundo Carlos Costa Pina, possibilitam uma maior abrangência de fornecedores e criam condições que permitem a não discriminação de qualquer empresa no acesso aos concursos públicos. Nos 13 concursos já concluídos, num total de 326 concorrentes, foram 225 as entidades que ficaram habilitadas a fornecer ao Estado, sendo que mais de 70% eram PME.

De notar que a ANCP tem ainda competências na gestão e na aquisição de veículos para o Estado. Durante os quatro primeiros anos de vigência deste novo modelo, as previsões apontam para uma poupança anual na ordem dos 20 milhões de euros para toda a administração pública central na aquisição de bens e serviços para o parque de veículos do Estado, estando já asseguradas poupanças mínimas de cinco milhões de euros por ano.

Assim, o desafio para os próximos tempos consistirá em consolidar a reforma das compras públicas e do parque dos veículos do Estado, “promovendo a transparência dos processos aquisitivos, a par da maximização das poupanças, num contexto de sã concorrência entre fornecedores e de estímulo à economia, sem perder de vista o objectivo de modernização da administração pública”, conclui Carlos Costa Pina.

Enfim, é intenção do Governo continuar com a reforma da administração pública, assente na redefinição da forma como se gerem os recursos públicos e “num esforço de orientação para a qualidade dos serviços e para a racionalização de custos e recursos públicos, eliminando desperdícios, planeando e controlando melhor a actividade, com vista a uma despesa pública menor, mas de maior qualidade”. Pelo que “a implementação de um sistema de compras públicas eficiente, que permita ao Estado comprar bem aquilo que pretende, é um instrumento fundamental para a melhoria da qualidade das finanças públicas e para o aumento de produtividade e eficiência na administração pública”.

De acordo com o economista Eugénio Rosa

Trabalhadores e reformados pagam a crise

As medidas aprovadas pelo Governo vão determinar, tomando como base um ano, um aumento de 911 milhões de euros em sede de IRS e de 770 milhões no IVA. Incidem fundamentalmente sobre os trabalhadores e reformados e apenas 193 milhões de euros serão pagos pelas grandes empresas. Para o economista Eugénio Rosa, é evidente que estas medidas não representam uma repartição equitativa dos sacrifícios. Este profissional explica como antevê o cenário fiscal, com muitas críticas às opções tomadas, até porque vão agravar a retracção em termos económicos.

A medida tida como mais importante é aquela que respeita ao já baixo poder de compra dos trabalhadores e de reformados e à criação de um adicional de 15% sobre os rendimentos sujeitos a IRS até ao terceiro escalão e de 1,5% para os rendimentos superiores. “Segundo os últimos dados disponibilizados pela DGCI, a matéria colectável é, em média, 6,9 vezes superior ao IRS que se tem que pagar. Como o Governo prevê agravar, este ano, cerca de 9,4 mil milhões de euros através deste imposto (valor que inclui as autarquias, mas nada incorpora ao nível do combate à fraude e à evasão fiscais, que não consta do PEC), aplicando-se a média ponderada de 1,4%, dá num ano mais 912 milhões de IRS. Como o imposto não pode ser aplicado retroactivamente, deverá rondar, ainda este ano, cerca de 568 milhões de euros. Importa ainda notar que 87% dos rendimentos declarados para efeitos de IRS respeitam a trabalho e pensões.”

A segunda medida prende-se com o aumento do IVA em 1%, a aplicar também a medicamentos e a produtos essenciais, o que dá um acréscimo do imposto de 770 milhões de euros ao ano, sendo 194 milhões sobre produtos de primeira necessidade. Este ano, como respeita a sete meses, o valor assim arrecadado representará qualquer coisa como 433 milhões de euros. “Como a maior parte dos consumidores são trabalhadores e reformados, serão também estes a pagarem a factura.”

A terceira medida é um adicional de 2,5% a aplicar não aos lucros efectivos das grandes empresas, mas apenas aos lucros fiscais, portanto, depois de deduzidos os benefícios fiscais e só nos casos em que se verificarem lucros fiscais superiores a dois milhões de euros. Conclui-se que será possível obter, no máximo, um acréscimo de 193

milhões de euros de receita em sede de IRS. “Este valor é irrisório se se tiver em conta que apenas nos três primeiros meses do ano os cinco maiores bancos nacionais tiveram lucros de 492 milhões de euros, sendo a previsão de dois mil milhões de euros para o ano”, de acordo com Eugénio Rosa.

Há outras soluções possíveis

Ao nível da redução de despesas, defende que uma medida que podia – e devia – ser facilmente tomada com efeitos importantes seria reduzir significativamente a aquisição de serviços a empresas privadas e a contratação a empresas de trabalho temporário para menos de metade. A redução da despesa seria, certamente, superior a 700 milhões de euros. “Isto implicaria uma nova atitude do Governo em relação aos trabalhadores da administração pública, os quais têm sido empurrados prematuramente para a aposentação.

O economista chama ainda a atenção para o facto de Portugal representar um dos países da União Europeia em que as medidas de estímulo fiscal à economia tiveram um menor peso. Essas medidas corresponderam, no ano passado, a cerca de 0,9% do PIB, quando a média na UE foi de 1,1% do produto interno bruto. Com o agravamento da carga fiscal é reduzido o poder de compra, o que aumentará as dificuldades das empresas. Perante este cenário, tudo aponta para a estagnação e até a recessão da economia nacional. “E tudo isto para agradar aos mercados financeiros, cujos especuladores são os maiores bancos, aqueles que levaram o mundo à crise actual e que depois foram ajudados à custa dos contribuintes”.

Eugénio Rosa não deixa de chamar a atenção para uma outra situação, não menos preocupante. Nas medidas anticrise, que o Governo pretende, antecipadamente, eliminar estão também a redução dos prazos de garantia do subsídio de desemprego, o prolongamento do subsídio social de desemprego e a majoração da condição recursos. “E isto quando o desemprego não pára de crescer e o Governo já tinha aprovado alterações à lei do subsídio de desemprego, com vista a uma ainda maior redução da sua taxa de cobertura, actualmente inferior a 50% do desemprego efectivo.”

Governo quer maior controlo e agilização de procedimentos

Finanças têm que dar luz verde a novas contratações públicas

O Governo pretende reforçar o controlo nas contratações públicas e agilizar os procedimentos, tendo em conta a desejada celeridade. Foi suprimida a regra da contratação de pessoas colectivas no caso da prestação de serviços contratada por órgãos e serviços da administração pública, mantendo-se a exigência de parecer prévio dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da administração pública.

O que está em causa é a celebração de prestação de serviços, em particular os contratos de tarefa e de avença. Esta mesma exigência estende-se agora à contratação de aquisição de outros serviços, designadamente a consultoria técnica e quando a contraparte se trate de uma pessoa colectiva, cuja área de actividade seja o trabalho temporário. Estas medidas constituem, na óptica do Governo, disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado. Através da Portaria nº 371-A/2010, de 23 de Junho, o Executivo adopta as normas necessárias à regulamentação para a administração central do Estado dos respectivos dispositivos.

Assim, os termos e a tramitação previstos nesta portaria aplicam-se a todos os contratos de aquisição de serviços, nas modalidades de tarefa e de avença, sempre que a outra parte do contrato seja pessoa singular, pessoa colectiva cuja área de actividade seja o trabalho temporário ou a subcontratação de trabalhadores em regime de trabalho temporário, e sociedades unipessoais. O mesmo se aplica quando forem objecto do contrato uma consultoria técnica, nomeadamente jurídica, arquitectónica, informática ou de engenharia.

Antes da decisão de contratar, o dirigente máximo do órgão ou serviço solicita aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e administração pública a emissão de parecer. Este é composto por vários elementos. Desde logo, descrição do objecto do contrato, demonstrando não se tratar de trabalho subordinado. Importante é também a declaração de cabimento orçamental emitida pela delegação da Direcção-Geral do Orçamento ou pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, a indicação da escolha do procedimento de formação do contrato e a informação sobre a contraparte. O pedido de parecer para autorização de um número máximo de



Teixeira dos Santos, ministro das finanças.

contratos é instruído com o comprovativo de não prorrogação de anteriores contratos. Todo o processo é realizado por via electrónica.

Fiscalização compete à Inspeção-Geral das Finanças

Por sua vez, a fiscalização do cumprimento do disposto na portaria compete à Inspeção-Geral das Finanças. Para efeitos da efectivação da responsabilidade civil, financeira e disciplinar, os serviços e organismos abrangidos pelo seu âmbito de aplicação objectivo devem manter organizados os processos de celebração dos contratos de prestação de serviços de que sejam parte, de forma a ser avaliado o cumprimento da lei, a observância do regime legal sobre aquisição de serviços e o pleno enquadramento dos contratos nos pressupostos que levam ao parecer a que se refere a portaria em causa.

De referir ainda que a presente portaria regulamenta os termos e a tramitação do parecer prévio vinculativo dos membros do Governos responsáveis pelas áreas das finanças e da administração pública, como previsto nos números 4 e 5 do artigo 35º da Lei nº 12-A/2008, de 27 de Fevereiro, com a redacção conferida pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, e no artigo 44º do Decreto-Lei nº 72-A/2010, de 18 de Junho.

Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo sem alterações de fundo



O novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) não sofreu alterações significativas. A opção pela publicação de um novo código terá a ver com o facto de o anterior ter passado por várias alterações. O diploma também pretende garantir uma maior harmonização em termos comunitários.

O Código continua a integrar uma parte geral, onde aparecem as disposições aplicáveis a todos os produtos sujeitos a este imposto, e uma parte especial, na qual estão as disposições específicas aplicáveis a cada grupo de produtos. São criadas as figuras estatutárias do “destinatário registado”, do “destinatário registado temporário” e do “expedidor registado”. Mantém-se a exigência de que o imposto esteja pago se se quiser apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial. Os operadores de mercado esperam que, em certa medida, o novo código permita uma redução da burocracia.

Finanças monitorizam reforma da administração pública

O Ministério das Finanças, através da Secretaria de Estado da Administração Pública, desenvolveu uma série de reuniões com dirigentes superiores dos vários ministérios. Os encontros contaram ainda com a participação de membros do Governo das diferentes tutelas.

Tratou-se de uma iniciativa inédita, a qual teve por objectivo recolher o máximo de informação possível sobre a Reforma da Administração Pública, bem como sobre o impacto das recentes medidas de consolidação orçamental na gestão dos recursos humanos. Aliás, responsáveis pela área dos recursos humanos estiveram presentes em todas as reuniões que tiveram lugar. O Governo pretende monitorizar o que está a ser feito no âmbito da reforma da administração pública. As reuniões

tiveram lugar durante o passado mês de Julho, tendo em conta a necessidade de introduzir mais mudanças para uma maior eficácia.

Como refere o Ministério das Finanças em comunicado, “pretende-se, igualmente, recolher sugestões de aperfeiçoamento relativamente aos mecanismos já existentes, de forma a obter ganhos de eficácia e contributos que possam ser incluídos na proposta a discutir no âmbito da negociação geral anual e que tem início no mês de Outubro”. De salientar que, no ano passado, foram promovidos encontros em todas as capitais de distrito com os trabalhadores da administração pública, de cujo diálogo resultaram algumas sugestões que acabaram por dar origem a várias alterações legais.

Deduções fiscais incentivam obras de eficiência energética

O Governo apresentou as novas deduções fiscais para incentivar obras de eficiência energética. Foi publicada a lista de equipamentos de eficiência energética abrangidos pelas deduções à colecta em sede de IRS. Uma boa notícia, numa altura em que a situação no sector da construção é muito grave. Quase 400 construtoras fecharam portas desde o início do ano, a produção registou uma quebra de 5% e o desemprego na indústria da construção não dá sinais de abrandamento.

Em causa está a Portaria nº 303/2010, de 2010-06-08, a qual elenca os vários tipos de equipamentos que, na sequência do alargamento da dedução à colecta do IRS de encargos suportados com equipamentos de eficiência energética aos equipamentos e obras que contribuam para a melhoria das condições do comportamento térmico dos edifícios, são dedutíveis pelos contribuintes individuais. As empresas de construção e de equipamentos esperam agora que a oportunidade seja aproveitada, até porque há vantagens para as partes envolvidas.

Assim, neste contexto, passam a poder ser deduzidos os encargos com a aplicação de isolamentos térmicos na envolvente dos edifícios, pelo interior ou exterior, incluindo coberturas – telhados ou lajes – paredes e pavimentos adjacentes ao solo ou a espaços não climatizados. De notar que esta portaria também tem inerente as questões relacionados com a defesa do ambiente.

Podem também ser deduzidos à colecta equipamentos ou obras de



substituição de vãos envidraçados simples por vidros duplos com caixilharia de corte térmico. De resto, mantêm-se as deduções anteriormente previstas para as instalações solares térmicas para aquecimento de águas sanitárias e de climatização, para as bombas de calor destinadas ao aquecimento de águas de uso doméstico e, ainda, para painéis fotovoltaicos destinados ao abastecimento de electricidade a habitações.

Suscitar a apetência dos privados

A Associação das Empresas de Construção e Obras Públicas (AECOPS) considera que a medida fiscal em causa poderá induzir a uma maior apetência dos particulares para a aquisição dos referidos equipamentos, bem como para a realização de obras destinadas à sua instalação. Aliás, é feita a alusão ao referido pelo Governo sobre esta matéria, em que se pretende “reforçar o estímulo directo aos contribuintes na realização

de despesas que, além de possuírem retorno financeiro a longo prazo para os próprios, conduzem também à redução da factura energética do país”.

A medida implicou o aditamento de um novo artigo (85º A) ao CIRS, sob a designação “Deduções Ambientais”. Importa ainda notar que a dedução tem como limite máximo o valor de 830 euros e pode ser utilizada uma vez em cada quatro anos. Para efeitos da referida dedução à colecta do IRS, as facturas ou os documentos comprovativos da aquisição de equipamentos e/ou realização de obras de instalação devem conter o NIF do adquirente e a menção “uso pessoal”.

De referir ainda que estas obras de eficiência energética estão enquadradas na verba 2.27 da Lista I do CIVA, pelo que, eventualmente, poderão beneficiar da tributação à taxa reduzida, desde que sejam cumpridos os requisitos inerentes à sua aplicação. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20% do valor global da prestação de serviços.

Opinião e informação em contabilidade

ANTÔNIO LOPES DE SÁ*

Seja qual for o objectivo pelo qual a opinião do profissional da Contabilidade venha a ser requerida, laudo pericial, parecer de auditoria, apreciação analítica, visará sempre manifestação de juízo técnico e científico sobre a “realidade objectiva patrimonial” perante questões formuladas com o escopo de esclarecer dúvidas.

Opinar, no caso, não se confunde com uma informação, nem deve ser algo contaminado pelo “subjectivismo”, muito menos manifestação emotiva, mas atitude que envolve responsabilidade científica, técnica e ética, exigindo que se apoie em racionalidade, intelectualidade e experiência.

Tal a relevância disso que possível é considerar a tarefa como autêntico julgamento, este que precisa estar apoiado na verdade sobre o inequivocamente constatado, excluídas, portanto, as incertezas derivadas de hipóteses ou suposições.

É exactamente em razão desses aspectos que tal relato se diferencia da simples demonstração informativa, representando o oferecimento de um juízo, vedado sob todos os aspectos o obscurantismo.

Se do ponto de vista lógico contábil demonstrar é evidenciar apenas como algo se encontra em relação à riqueza, o opinar é explicar o que se entende por aquilo que é efectivamente informado ou evidenciado.

Não são, pois, leis, normas, regulamentos, resoluções de entidades que devem determinar “como opinar”, mas, sim, o acto de consciência ética do profissional inspirado em juízos de natureza científica.

Dar parecer exige liberdade de expressão e subordinação a uma consciência ética e lógica, comprometida com a verdade.

Não foram poucas as vezes que em minha vida profissional opinei, afirmando que, de acordo com a lei, tal ou qual posição da empresa era essa ou aquela, mas, em minha opinião, a realidade era outra por esse e aquele motivo.

A opinião está muito acima da informação.

Informar é apenas relatar, função quase mecânica, enquanto opinar é oferecer um entendimento não só sobre o que se observou ou se tomou conhecimento, mas sobre o que racionalmente se produziu pela força do intelecto.

Ou seja, a opinião é manifestação de uma forma de pensar, de chegar a uma conclusão por via intelectual apoiada na lógica, na realidade objectiva, emitindo um juízo, sendo atribuição de qualidade sobre actos e factos praticados em relação a acontecimentos havidos com a riqueza dos empreendimentos.

Ética e verdade

“Dar parecer exige liberdade de expressão e subordinação a uma consciência ética e lógica, comprometida com a verdade.”

Eminentes profissionais que actuam no ramo judicial e que também são mestres e escritores manifestaram-se sobre a responsabilidade que envolve tal aspecto de actuação profissional, destacando o compromisso intelectual que envolve a questão.

De forma competente afirmou o ilustre professor Wilson Alberto Zappa Hoog que um laudo “Deve esclarecer com base na ciência contábil a essência dos fatos colocados à apreciação do perito” (obra “Perícia Contábil”, edição Jurua, Curitiba, 2004, página 100).

Opinião similar apresentou o eminente professor Marco Antônio Amaral Pires em sua obra “Laudo Pericial Contábil na Decisão Judicial” (agora em 2ª. edição, Jurua, 2010).

Os referidos, briosos defensores da doutrina científica do Neopatrimonialismo, a mais actualizada corrente do pensamento contábil na hipermodernidade, modelando suas produções e realizando suas práticas (uma vez que eminentes e atuantes peritos oficiais) em bases de refinada doutrina, entendem o Laudo Pericial como autêntico contributo de natureza essencial a julgamentos de terceiros.

Igual responsabilidade, todavia, ocorre em todas as áreas, ou seja, tenha a manifestação de opinião o objectivo que tiver, ela envolverá sempre o dever de lealdade para com aqueles que precisam de orientação.

Entendo indesculpável, como lesão às regras da moral e aos preceitos éticos, como ausência de qualidade humana, valer-se de um título profissional para iludir o entendimento de terceiros, deixando de apresentar a realidade, preso a formalidades, abandonando a essência do constatado.

Isso porque a essência é uma “qualificação” ou atribuição de razões sobre o que uma coisa difere de outra ou como se identifica.

Respostas a indagações requeridas sobre demonstrações contábeis, tenham as naturezas que tiverem, devem ser, obrigatoriamente, claras, abrangentes e explicativas.

Se afirmativas, se negativas, devem, sob ambas as circunstâncias, oferecer a razão do entendimento, isso porque a clareza exige extensão sobre o que se define.

Assim, por exemplo, perito judicial ao afirmar em respostas “sim” ou “não” deve apresentar os “motivos” que o levaram

a tal formação de juízo, assim como um auditor deve esclarecer não só sobre o que a empresa informa, mas sobre o que ele constata, coisas essas que nem sempre são coincidentes.

É nesse particular que se fundamenta a “qualidade” como “explicação”, esta que deve ser prioritária na metodologia da opinião.

A compreensão sobre o “ser” ou “não ser” deriva de um conceito que necessita de clareza e precisão sobre o que se está a definir; conceitos exigem perfeita identificação do que possam representar, ou seja, devem estar comprometidos com a exposição inequívoca do que neles precisa de estar contido.

Esclarecer profissionalmente exige respeito e responsabilidade, necessitando que se apresentem as razões que conduziram à formação dos juízos emitidos.

É em razão de tal dever ético que, mesmo quando um parecer transcreve ou apresenta como partes integrantes demonstrativos e informes, exigíveis se fazem as explicações do profissional sobre as virtudes ou defeitos destacáveis, assim como a dos pontos dignos de atenção.

Deve existir explicativa de opinião até sobre os demonstrativos autoexplicativos que se façam ou se anexem a um laudo ou parecer.

Isso implica objetividade, e, até justifica prolixidade quando a resposta tenha relevância, evitando a todo e qualquer custo o que possa gerar equívoco ou insuficiência de esclarecimento.

Mesmo perante a anexação ou transcrição de um demonstrativo, o profissional deve destacar como opinião o que o levou a formar um juízo afirmativo ou negativo decorrente da matéria cuja peça contábil apresenta.

Assim deve referir-se em relação ao pedido de opinião sobre a situação financeira espelhada num balanço patrimonial anexado a um laudo o que tomou como base para concluir, opinando, por exemplo: “a ausência de liquidez financeira está na diferença dos prazos entre os valores realizáveis R\$400.000,00 (a receber de terceiros), espelhados no saldo da conta de Clientes e aqueles exigíveis apresentados pela conta de Fornecedores de R\$200.000,00 (a pagar a terceiros); isso em razão de o recebimento ou entrada de dinheiro se operar apenas daqui a 120 dias e o pagamento ou saída de dinheiro dever ser feito em 60 dias; a liquidez é, pois, só aparente, sendo visão estática, sem sustentação na movimentação financeira da empresa; só há liquidez quando os meios de pagamentos são prontamente usados para satisfazer as obrigações, ou, ainda, é preciso ter dinheiro disponível na hora certa”.

O exemplo apresentado, embora hipotético, oferece uma ideia de como de forma didáctica se precisa esclarecer sobre a formação de opinião técnica.

O parecerista contábil deve estar consciente de que as perguntas que lhe são feitas partem na quase totalidade de quem

não tem conhecimento técnico e científico sobre o assunto e que interrogam para serem esclarecidos, confiando de que a opinião é merecedora de confiança.

Se a matéria se relacionar a um parecer de auditoria deve o profissional ostensivamente denunciar até probabilidades de incertezas que deixaram de ser demonstradas, mas que foram reconhecidas e detectadas pelos trabalhos calcados na experiência do auditor.

O leigo, a maioria dos leigos no assunto, costuma ver a Contabilidade apenas como informação, necessitando de ser esclarecidos sobre os imensos recursos de nossa disciplina como realmente científica que é, assim reconhecida há séculos.

Missão do contador em função pericial ou revisora é a de usar o conhecimento que tem do ramo que professa em favor da “realidade objectiva”, esta que é matéria de estudos da ciência contábil.

Uma opinião precisa apoiar-se em metodologia adequada, recusando critérios que não correspondam aos ditados pela ciência.

Não é o facto de uma entidade determinar em norma que a realidade é essa ou aquela que faz disso uma verdade.

O compromisso prioritário de quem opina é pessoal, não como um acto subjectivo, mas com a responsabilidade ética, científica e tecnológica.

Constarei na longa prática que possuo sobre a actividade contábil que alguns profissionais elegeram critérios para formar as suas opiniões sem atentarem no consagrado cientificamente, elegendo métodos baseados em arbítrios, em vez de se apoiarem na realidade dos factos; em decorrência, as opiniões que emitiram discreparam fundamentalmente da verdade, obrigando-me como assistente técnico de uma das partes a contestar todo um trabalho desenvolvido por peritos oficiais.

Exemplos a respeito foram casos relativos à determinação de valores “imateriais” de capitais, considerados em laudos como aviamento (trespasse), quando para isso faltava o requisito fundamental que era o da continuidade dos empreendimentos.

Tivessem os peritos recorrido à doutrina pertinente e saberiam que não existe valor adicional de riqueza cujo desempenho funcional não tem condições de perdurar no tempo.

Problemas de imputações sobre falhas profissionais, em razão de opiniões, têm-se multiplicado na actualidade.

Frequentes acusações à actividade de auditores em razão da actual crise financeira mundial em face de opiniões de regularidade que esses emitiram em empresas que possuíam “informações manipuladas” são deveras preocupantes.

Acabo de ler o seguinte:

“Os bancos, fundos hedge e agências de avaliação de crédito foram apontados como alguns dos responsáveis pelo de-

sencadeamento de as crise financeira, mas Barnier agora está “convencido” de que é a vez das firmas de auditoria serem colocadas sob o microscópio das autoridades reguladoras europeias. “Essa convicção é reforçada pelas dúvidas levantadas recentemente no contexto da auditoria do banco americano Lehman Brothers”, disse.

Com tal afirmativa e sob o título “Crise financeira: Voltam à tona questões sobre o potencial conflito de interesse entre firmas de auditoria e empresas que as contratam”, da lavra de Rachel Sanderson, do “Financial Times”, de Londres, em 26/05/2010, tal matéria foi difundida no Brasil pelo “Valor Econômico”.

Prossegue a nota editada:

“Até à publicação do relatório do promotor público americano Anton Valukas sobre o colapso do Lehman, alguns auditores vinham dizendo que, comparado às turbulências pós-Enron, os dois últimos anos foram uma ‘crise boa’”.

E completa:

“Mas desde a publicação do relatório de Valukas em Março, que criticou os auditores do Lehman Brothers, a Ernst & Young, as atenções reguladoras e políticas sobre o sector de auditoria no Reino Unido e outros países intensificaram-se. Os auditores agora enfrentam investigações da Comissão Europeia, do Comité de Informações Financeiras britânico e da nova coligação entre os conservadores e os liberais no Reino Unido. Uma investigação desencadeada por críticas do comité legislativo do Tesouro do governo britânico anterior também está chegando ao fim.”

Tal matéria foi reproduzida em noticiários da Internet via FENACON: http://www.fenacon.org.br/pressclipping/noticiaexterna/ver_noticia_externa.php?xid=3617, – postado pelo competente e ilustre mestre brasileiro Alexandre Alcântara no sítio Análise de Balanço <http://analisedebalanco.blogspot.com/2010/06/auditores-entram-na-mira-das.html>.

Sem descer a comentários sobre o conceito de “crise boa”, para mim expressão que traduz no caso um portento de ilogicidade, para não admitir coisa pior no campo da ética sobre as aludidas “bondades”, entendo que a questão possui raízes profundas que envolvem a credibilidade da opinião.

Tal como a imprensa internacional difundiu, o comando do movimento normativo, planeamento, direcção e financiamento está em mãos de grupos comprometidos com importantes empresas de auditoria, e detalhe sobre tais factos os descreveu meu livro **NORMAS INTERNACIONAIS E FRAUDES EM CONTABILIDADE** (edição Juruá, Curitiba, 2010).

Na nota divulgada e já referida ainda piora o conceito sobre a opinião contábil o texto seguinte relacionado com os escândalos actuais:

“Essa questão foi levantada pelo relatório do examinador do Lehman Brothers, que revelou o agora infame truque con-

Fraudes em Contabilidade

“Não é justo imputar-se à Contabilidade o derivado de maquilhagens e fraudes nas informações”

tábil chamado Repo 105, que permitiu ao Lehman maquilhar as suas contas. A E&Y, que ganhou US\$ 31 milhões do Lehman, nega qualquer irregularidade e parece ter seguido as normas contábeis dos Estados Unidos.

Com honorários desse porte disponíveis, políticos e autoridades reguladoras estão a avaliar se esses auditores são tentados a partir para práticas que atendem as regras, mas podem apresentar um quadro enganoso sobre a saúde financeira de um cliente.

A falha da profissão em mostrar problemas no sector bancário vêm levantando dúvidas sobre qual é a real utilidade das auditorias, e se todo o parecer de auditoria não exigiria uma reorganização para ser mais prospectivo.”

O difundido permite inferir que o movimento que no Brasil se tem propagado como de “progresso contábil” seja, no entanto, mais volvido ao “domínio de mercado” ou “comercialização de serviços por grandes grupos”, que mesmo para o benefício de maiorias (existem provas estatísticas sobre tal domínio aludido).

O relatório do Senado dos Estados Unidos há mais de 30 anos já isso detalhava, como o do governo americano actual (de Anton Valukas) abertamente acusa a ausência de fidelidade na auditoria e o jogo de interesses.

A julgar-se pelo difundido pela imprensa a questão se assemelha mais como “crise moral” (em relação a alguns profissionais, algumas entidades de classe, alguns grupos financeiros) que “crise profissional”...

Como não se pode acusar a Medicina pelo aborto que alguns profissionais realizam, nem denegrir o conhecimento da Física em razão da “bomba H”, sequer o Direito por leis incompetentes, também não é justo imputar-se à Contabilidade o derivado de maquilhagens e fraudes nas informações, assim como certificações de balanços como adequados, mas de empresas que os manipularam.

A culpa é dos que fazem ou se silenciam diante das maquilhagens deformando, omitindo e dissimulando.

Não menores responsáveis são os que produzem normas dissociadas da ciência, sem resguardo ético e que ensejam que elas possam ser utilizadas para justificar fins indignos, como os que há pouco foram acusados oficialmente por Anton Valukas, como bem antes já haviam sido denunciadas pelo parlamento dos Estados Unidos no relatório do senador Lee Metcalf e no do Brasil pelo senador Gabriel Hermes.

*Professor Universitário e Consultor de Empresas

PANEGÍRICO A ANTÓNIO LOPES DE SÁ



No dia 6 de Junho de 2010 (um dia antes do seu falecimento) enviei ao Professor António Lopes de Sá um e-mail de divulgação da revista C&E e do meu livro “A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal”.

Nesse mesmo dia, o Professor Doutor António Lopes de Sá enviou-me e-mail capeando o artigo que aqui se publica, sendo provavelmente o último que o Professor elaborou para publicação em revista, o que acresce a importância desta divulgação.

No próximo número da C&E divulgarei um outro artigo que o Professor já me tinha enviado para publicação na C&E (iria ser publicado neste número, justificando-se o seu adiamento pela divulgação oportuna deste texto), pois já tinha informado o Professor que o iria publicar.

Com esses dois números termina obviamente a colaboração do Professor na C&E, sendo retirado o seu nome dos “Colaboradores Permanentes”.

Obrigado “Caro Professor, Mestre, Amigo e Pai Virtual”, pelos seus ensinamentos e lições, pelas suas constantes gentilezas, pelos seus convites, pela sua amizade, pela sua vivência, pela sua extrema simpatia e educação, enfim, pela sua energia que permanecerá viva em todos os profissionais da contabilidade.

O Director da C&E,
Joaquim Cunha Guimarães.

P.S.: No menu “Mestres-Professores/António Lopes de Sá (1927-2010)” dos meus Portais INFOCONTAB e INFOCONTAB-HISTÓRIA, constam diversos dados bibliográficos do Professor, divididos nos seguintes sub-menus:

- Introdução
- Fotos
- Site e Curriculum Vitae
- Notas Biográficas
- Homenagens
- Livros
- Artigos
- Artigos de Outros Autores
- Entrevistas e Diapositivos de Conferências
- Neopatrimonialismo
- ACIN
- Informativo Neopatrimonialismo
- Prolatino
- Intervenções em Portugal
- Meus Contributos
- Prémios
- Informações Diversas

Desse menu constam os seguintes artigos da minha autoria:

- “ANTÓNIO LOPES DE SÁ – MAIS UMA HOMENAGEM AO MESTRE” (versão completa e versão reduzida esta última publicada na revista *TOC*, n.º 112, de Julho de 2010, pp. 37-9)
- “PANEGÍRICO A ANTÓNIO LOPES DE SÁ”, a publicar na revista *TOC*, n.º 124, de Julho de 2010.

Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria

O Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria (CNSA) foi criado pelo Decreto-Lei n.º 225/2008, de 8 de Novembro, cuja missão é reforçar a confiança e a credibilidade na actividade de auditoria exercida pelos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas em Portugal, assegurando assim que estes contribuam para o rigor, correcção, fiabilidade e transparência dos documentos de prestação de contas (conforme sítio em www.cnsa.pt).

Esta missão de interesse público é assegurada através da organização de um sistema de supervisão de todos os revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas dotado de características de independência

e com objectivos de eficiência e de transparência numa actuação que se pretende efectiva.

Neste contexto, o CNSA rege-se por um conjunto de valores que orientam a sua actuação em defesa do interesse público, destacando-se a integridade, consistência e transparência.

De acordo com o Relatório de Actividades do quarto trimestre de 2009, o CNSA desenvolveu, entre outras, as seguintes acções:

Contribuiu para a consulta pública desenvolvida pela Comissão Europeia sobre a eventual adopção das Normas Internacionais de Auditoria (NIA) na UE;

Aprovou a versão final, ver sítio em www.cnsa.pt.

Controlo de Qualidade dos ROC

A Comissão de Controlo de Qualidade (CCQ) da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas apresentou o programa de intervenção (2010/2011) e o relatório anual (2009/2010), relativo ao período de 1 de Junho de 2008 a 31 de Março de 2009 e que abrangeu os exames de revisão de contas (demonstrações financeiras) do exercício de 2008.

De acordo com o Regulamento o Controlo de Qualidade da OROC (art.º 2.º) o mesmo é exercido, no âmbito das funções de interesse público, pela OROC, sob a supervisão do CNSA (ver texto supra) e compreende o controlo horizontal (avaliação global da actividade, designadamente no que se refere aos meios humanos, materiais e sistema interno de controlo de qualidade utilizados e à observância dos deveres legalmente estabelecidos) e o controlo vertical (verificação de que os ROC dispõem de dossiers de trabalho instruídos de acordo com o previsto nas normas de auditoria em vigor).

Relativamente ao controlo horizontal, o relatório sublinha que foram analisados 50 ROC, 25 SROC e 10 Auditores CMVM, dos quais 48 (56 %) foram qualificados “sem nada de especial a referir” e apenas 3 (3%) com resultados insatisfatórios.



Em relação ao controlo vertical, foram analisados 152 dossiers (50 de ROC, 61 de SROC e 41 de Auditores CMVM), dos quais 63 (43%) não tiveram nada de especial a referir e apenas 5 (3%) com resultados insatisfatórios.

Desta forma, poderemos concluir que os ROC têm vindo a cumprir as normas que regem a sua actividade.

A análise financeira municipal integrada

ALEXEI TCHIKOULAEV*

Introdução

Tanto na esfera privada como na pública local, os processos de análise financeira ainda se têm baseado nos dados provenientes da função contabilística, tornando indispensável o acompanhamento da evolução desta.

Neste sentido, e apesar das profundas diferenças existentes entre os objectivos de uma empresa privada com fins lucrativos e os de uma entidade governamental local, o sentido das reformas implementadas nas últimas décadas no sector público português revelou claramente a tentativa de aproximar ambos os enquadramentos contabilísticos e, por isso, de análise financeira. Apesar de necessárias, as alterações efectuadas têm suscitado vários debates acerca da sua adequabilidade.

O presente artigo procura abordar, de forma crítica, um conjunto de questões fundamentais para a análise da condição financeira dos órgãos municipais, considerando a interdependência da função financeira com as diferentes áreas organizacionais, entre as quais a legal, a socioeconómica e a fiscal, para além da já mencionada função contabilística.

O enquadramento da análise financeira municipal

O diagnóstico da situação financeira de uma organização, podendo surgir de necessidades internas ou externas, tem por objectivo fornecer informações que permitam auxiliar nas tomadas de decisão, através das quais a entidade poderá manter, permanentemente, o enfoque na sua missão original e no objectivo da maximização do valor.

Se, numa empresa privada com fins lucrativos, o objectivo geral que deve orientar a função financeira é o da maximização do valor para o accionista, medido através dos montantes actualizados dos fluxos monetários que se espera que a empresa venha a proporcionar aos mesmos, o objectivo geral de uma autarquia local é substancialmente diferente.

Conforme o art.º 235 da Constituição da República Portuguesa, “as autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a

prosecução de interesses próprios das populações respectivas”. Ou seja, o seu objectivo relaciona-se com o fornecimento de bens e serviços públicos aos munícipes, procurando satisfazer as necessidades destes nas diversas áreas do bem-estar social. Isto, no respeito pelos princípios de economia, eficácia e eficiência subjacentes ao conceito do Valor pelo Dinheiro (*Value for Money*).

O que são bens públicos?

Os bens públicos puros definem-se pelas características da não rivalidade: o consumo do bem por parte de um indivíduo não diminui a quantidade disponível para outros; e da não exclusão: a restrição do consumo a um indivíduo não é viável ou é impossível.

Decerto que, na prática, as medidas do valor gerado podem variar conforme os interesses individuais dos empresários, bem como dos organismos municipais. Porém, a consideração pela esfera individual acrescentaria um grau de complexidade de análise, que não se enquadra no âmbito deste artigo. Pelo que aqui se assume, por convenção, que o sucesso de uma empresa privada é avaliado através do *output* monetário, enquanto o sucesso de uma autarquia local deve ser avaliado através de *outputs* qualitativos, de carácter essencialmente social.

Desta forma, a função interpretativa da Análise Financeira poderá abranger os *outputs* finais de uma empresa privada, e, por isso, concluir sobre a forma como os objectivos finais da entidade estão a ser alcançados. No caso das autarquias locais, as interpretações da análise financeira “tradicional” tendem a estar limitadas aos objectivos intermédios, mas não aos finais.

Por exemplo, como se avalia o aumento da qualidade de vida da população, decorrente de um investimento municipal na melhoria dos serviços de recolha do lixo? Enquanto o objectivo final é de difícil mensuração, é possível proceder à quantificação dos objectivos intermédios: toneladas de lixo recolhidas, frequência das recolhas, quantidade de contentores de rua disponíveis, número de pessoas afectas, entre outros. Neste sentido, o termo *output* é substituído pelo termo *throughput* (correspondente a objectivo intermédio).

Assumir o pressuposto de que os designados *throughputs* constituem parâmetros (*proxies*) suficientemente representativos dos *outputs*, constitui uma das possíveis soluções para dotar a análise financeira municipal com a capacidade de averiguar se os objectivos qualitativos finais do organismo autárquico estão a ser alcançados. Da mesma forma como as toneladas de lixo recolhidas, também as medidas como a quantidade instalada dos postes de iluminação, os quilómetros de estradas construídos ou a área disponível de parques públicos poderiam ser representativos do bem-estar social dos municípios.

É possível argumentar que a quantidade não é garantia de qualidade, o que é válido. A existência de uma rede densa de estradas nem sempre pode ser interpretada como sinónimo de boas condições de circulação. Mas existem instrumentos que ajudam a superar estas dificuldades. Uma combinação das medidas de quantidade exemplificadas com uma classificação baseada na percepção da qualidade, por exemplo e no caso em concreto, acerca do estado de conservação do pavimento das estradas, pode constituir outra solução. Através deste tipo de procedimento, seria possível construir Índices de Qualidade, mensuráveis através de escalas (de 1: mau a 5: excelente).

A dificuldade de quantificar os objectivos finais de um órgão municipal, os *outputs*, é substancial. Contudo, tal não significa que é impossível. Já no século XVII, René Descartes afirmava: “Comigo, tudo se torna matemática”.

A importância de incluir um sistema padronizado de variáveis socioeconómicas nos processos de análise financeira municipal, reflecte-se na influência que as mesmas exercem, tanto a montante como a jusante, na condição financeira de uma autarquia local.

De uma forma geral, discute-se a necessidade da inclusão, a jusante, das variáveis socioeconómicas nos processos de análise financeira municipal. A lógica sugere que a inexistência de um sistema padronizado de mensuração dos impactos das decisões municipais no bem-estar social da população local “limita” a abrangência da análise ao estado financeiro da câmara municipal, impossibilitando retirar quaisquer conclusões acerca das alterações no nível de vida dos municípios.

Por outro lado, este alargamento da esfera de análise, do órgão municipal para os municípios, sugere igualmente um trabalho adicional a montante do processo de análise financeira municipal. Mais concretamente, ao nível do agrupamento prévio dos vários municípios, seguindo o

critério das necessidades identificadas e não apenas o critério da dimensão (p.e. consoante o número de habitantes). O facto é que classificar os vários municípios portugueses em grandes, médios ou pequenos não é suficiente para concluir acerca da qualidade das decisões financeiras tomadas em cada autarquia. Para tal, é necessário atender à forma como as decisões são efectuadas perante as necessidades existentes.

O que está em causa é a adopção de procedimentos que possibilitem maximizar a utilidade do benchmarking entre os vários concelhos, o que constitui uma técnica básica e essencial de análise financeira.

Neste sentido, para promover a comparabilidade entre os municípios, é indispensável integrá-los em grupos (*clusters*) com ambientes socioeconómicos homogéneos. Para o efeito podem ser utilizados critérios como a estrutura etária da população, a taxa de desemprego, a actividade económica dominante (p.e. turismo, indústria, comércio), o nível médio dos salários, etc.

Mais uma vez, surge a necessidade de existir um sistema padronizado, desta feita, de agrupamento prévio dos municípios, que permita minimizar os efeitos que as próprias variáveis socioeconómicas exercem sobre os indicadores financeiros apresentados pelos órgãos municipais. Apenas desta forma será possível comparar o valor das decisões financeiras implementadas num município com as decisões tomadas em outros, semelhantes ao nível dos serviços necessários para o bem-estar social.

Apesar de introduzirem uma complexidade adicional no processo de análise financeira municipal, estes procedimentos são exequíveis e capazes de acrescentar um valor muito significativo às conclusões interpretativas.

O exemplo de aplicação em Espanha

Um estudo empírico⁽¹⁾ sobre uma amostra de 475 autarquias locais espanholas, agrupadas em 20 *clusters* homogéneos, segundo as características socioeconómicas dos respectivos municípios, revelou que o fornecimento dos serviços públicos de melhor qualidade estava associado a piores índices financeiros dos órgãos autárquicos e vice-versa.

Foi possível demonstrar que o estudo da relação entre as duas grandezas (qualidade dos serviços públicos e índices financeiros das autarquias) é fundamental para obter uma visão de longo prazo no que se refere aos esforços financeiros que são realizados, bem como dos possíveis impactos futuros das medidas adoptadas. Adicionalmente,

o isolamento dos efeitos das características socioeconómicas nas variáveis financeiras, forneceu uma perspectiva mais eficiente da capacidade dos oficiais públicos.

O conjunto das conclusões obtidas no referido estudo tornou possível a identificação das medidas correctivas a adoptar, no sentido de ajustar a alocação dos fundos municipais de forma a melhorar os indicadores financeiros aos quais estavam associados os serviços públicos de menor qualidade.

Os objectivos da análise financeira municipal

Após as considerações acerca do enquadramento funcional, torna-se importante procurar enunciar os objectivos da análise financeira municipal.

Neste sentido, é possível afirmar que se trata de um processo que tem por finalidade aceder à condição financeira da Administração Local, controlar a sua evolução no tempo e emitir sugestões para as medidas correctivas a implementar.

Assumindo uma perspectiva integrada da função, o conceito da condição financeira não se reflecte numa única grandeza directamente observável, tendo sido desenvolvidos, por essa razão, vários métodos para a sua mensuração e interpretação.

Segundo as indicações do GASB (*Governmental Accounting Standards Board*), considera-se, para o efeito, “a capacidade demonstrada pelo órgão municipal em fornecer bens e serviços públicos, no respeito pelo cumprimento ininterrupto das suas obrigações”. Acresce ainda que “a condição financeira de um município pode ser medida através dos seus activos líquidos, do balanço orçamental e da situação da tesouraria”.

De um modo geral, resume-se que um organismo governamental local que se encontre em condições de satisfazer, a todo o momento, as dívidas que se vencem, fornecendo em troca níveis aceitáveis de bens e serviços públicos, destinados ao bem-estar social dos seus municípios, apresentará uma situação financeira favorável.

A importância da análise financeira municipal

Para além da relevância natural do fornecimento dos bens e serviços públicos pela administração local à respectiva população, a crescente necessidade da análise financeira municipal justifica-se pelo aumento que se tem verificado ao nível do peso deste sector na despesa pública do sector público administrativo nacional (SPA):

Despesas Subsector	2007		2008	
Administração Central	49.639	66,7%	50.115	65,8%
Administração Local	9.807	13,2%	10.243	13,4%
Total SPA	74.470	100%	76.213	100%

Fonte: Conta Geral do Estado (Valores em milhões de euros)

Conforme o quadro acima, as despesas da administração local corresponderam a cerca de 13,4% das despesas totais em 2008, tendo sido de 13,2% em 2007 e de 12,7% em 2006. Espera-se que esta tendência se mantenha, sobretudo devido aos recentes esforços de descentralização dos poderes centrais no sentido das autarquias locais, acrescendo-se ainda a cada vez maior focalização no equilíbrio global das Administrações Públicas, incluindo, obviamente, as autarquias locais.

A necessidade da análise financeira global do sector público foi consagrada na primeira alteração à actual Lei do Enquadramento Orçamental (LEO – Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto), que por sua vez, teve origem em alterações introduzidas pela Lei da Estabilidade Orçamental (Lei nº 2/2002, de 28 de Agosto). Desta forma, a LEO passou a integrar uma Parte V com o objectivo de “cumprir as obrigações decorrentes do art.º 104.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia e o Pacto de Estabilidade e Crescimento”.

A base contabilística da análise financeira municipal

A importância de uma relação eficaz entre as funções contabilística e financeira para a própria eficácia e fundamentação das decisões de gestão é incontestável em qualquer tipo de organização. A área contabilística fornece as principais ferramentas para a função financeira. Por seu lado, o âmbito da segunda deve ser levado em conta e servir de orientação nas reformas contabilísticas implementadas.

As alterações que se têm verificado nas últimas décadas no enquadramento contabilístico das autarquias locais, procurando introduzir melhorias na gestão pública, têm sofrido fortes contestações. A adopção das normas pelos organismos municipais está longe de ser completada, o que se atribui, em grande parte, à falta de percepção sobre o potencial dos benefícios que tais mudanças poderão trazer de per si, e em comparação com os esforços de tempo e financeiros subjacentes.

De uma forma geral, embora seja certo que as reformas permitiram um aumento da informação contabilística local e da sua transparência, as críticas incidem sobretudo na exagerada aproximação ao sistema contabilístico das empresas privadas. Esta evolução tem suscitado sérios problemas relacionados com a utilidade da informação produzida, fazendo transparecer que as diferenças entre o funcionamento e o objecto dos sectores privado e público, nem sempre foram tidas em conta aquando das reformas contabilísticas do sector local. Por sua vez, a ausência de uma estrutura conceptual objectiva tem colocado em causa as características de relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira.

Aspectos da contabilidade das Autarquias Locais

Tanto para o analista financeiro, como para qualquer consultor da informação autárquica, é fundamental permanecer actualizado e compreender as implicações decorrentes da evolução da contabilidade municipal.

Neste sentido, a administração pública portuguesa, e em particular a administração local, têm estado sujeitas ao conjunto de reformas da New Public Management, adoptadas nos países da OCDE, com o objectivo de aumentar os índices de eficiência, eficácia e de qualidade dos serviços prestados.

O Movimento *New Public Management*

O NPM traduz a filosofia de gestão introduzida pelos governos da OCDE, desde a década de 80, com o objectivo de modernizar o funcionamento do sector público. Defende que uma maior aproximação às leis do mercado promove uma melhor eficiência dos processos, sem prejudicar os objectivos fundamentais do sector público administrativo.

Desde a década de 90 que a prestação de contas (*accountability*) públicas e o aumento da transparência das mesmas têm estado no centro das atenções. Em 1999, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), que representou o ponto de partida para dotar a gestão autárquica portuguesa de novos instrumentos para apoiar o processo de tomada de decisão. Este novo modelo contabilístico veio obrigar “a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna” (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 54-A/99).

A Contabilidade Orçamental baseia-se no princípio de caixa, em que as receitas e as despesas são registadas no momento em que se verificam os respectivos recebimentos e pagamentos. Tem, porém, subjacente uma base de caixa modificada, 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 dos direitos a liquidar.

Os principais mapas neste âmbito respeitam à Execução Orçamental (despesa e receita) e aos Fluxos de Caixa.

Antes da implementação do POCAL, este subsistema da contabilidade era o único em vigor, tendo sido utilizado meramente como um mecanismo legislativo de controlar os fundos públicos e as despesas, e não como um método de medição do desempenho financeiro dos organismos locais. O carácter anual dos orçamentos não permite ter uma perspectiva financeira de médio-longo prazo das obrigações e dos direitos futuros. Contudo, actualmente, este subsistema ainda se apresenta como sendo o mais utilizado nas autarquias locais, constituindo a principal base para a prestação de contas perante os poderes legislativo e executivo, assim como para a tomada de decisões.

Os maiores problemas a este nível têm decorrido da ausência de medidas que condicionem a realização da despesa à execução das receitas orçamentais. Ainda se mantém a possibilidade de as despesas serem autorizadas na base da dotação previsional das receitas, o que tem contribuído para o carácter crónico dos défices orçamentais em muitos municípios portugueses. Conforme a tabela abaixo, constata-se que, em 2008, o nível agregado de despesa do sector autárquico foi superior em cerca de 30% à sua capacidade agregada de pagamento:

Valores de 2008 em milhões €	Receita cobrada	Despesa realizada	Diferença rec-des
Corrente	5.730	5.605	125
Capital	2.005	4.447	-2.441
Total (1)	7.735	10.051	-2.316

Fonte: Anuário Financeiro Municípios Portugueses 2008

O défice cifrou-se em 2 316 milhões de euros em 2008, tendo aumentado dos 2 052 milhões de euros registados em 2007.

A Contabilidade Patrimonial baseia-se no princípio da especialização (do acréscimo), 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, infor-

mação sobre a situação patrimonial e financeira dessa mesma entidade.

O Balanço e a Demonstração dos Resultados constituem os principais mapas deste subsistema contabilístico.

Apesar de, actualmente, já a quase totalidade dos municípios terem implementado este subsistema, a adequabilidade e a utilidade do mesmo têm suscitado várias críticas. Se, por um lado, é inegável a sua contribuição para o aumento da quantidade e transparência da informação contabilística, fornecendo dados indispensáveis à análise financeira, por outro lado, tem-se verificado que muitos dos seus parâmetros, embora perfeitamente enquadráveis no âmbito das empresas privadas, não o são no caso das autarquias locais. Um analista financeiro deve ter estes aspectos em consideração, alguns dos quais se descrevem seguidamente.

O POCAL estendeu a noção do Activo das autarquias locais, passando este a incluir também os Bens de Domínio Público (conta 45). Segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses⁽²⁾, em 2008, cerca de 1/3 do Activo agregado dos mesmos correspondeu a Bens do Domínio Público. Estima-se que a proporção destes bens, na prática, seja largamente superior, mas, devido aos custos associados à sua inventariação e avaliação económica, esta norma poderá nunca vir a ser satisfeita na sua plenitude. Como exemplos de Bens de Domínio Público apontam-se as águas territoriais e marítimas com os seus leitos e margens, as camadas aéreas superiores aos terrenos e às águas públicas, as linhas férreas públicas e as estradas nacionais com os seus anexos, ou ainda, museus, bibliotecas e arquivos.

Facilmente se depreende que os elevados montantes envolvidos e a dificuldade do reconhecimento objectivo e completo destes elementos no Activo contribuem negativamente para a utilidade financeira do documento contabilístico – Balanço.

Ainda no que se refere aos itens do Activo, alerta-se para a necessidade de uma análise cuidada das Disponibilidades autárquicas, que correspondem ao somatório dos meios líquidos constantes no Balanço, nomeadamente Títulos Negociáveis, Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa. É importante ter em conta que nem todas as Disponibilidades de um município podem ser livremente movimentadas pelo mesmo. Constituem disso exemplos as 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. Por outro lado, algumas



disponibilidades, aparentemente “reais”, podem estar consignadas a projectos específicos, não podendo ser movimentadas para fins diferentes dos previamente estipulados.

Ao nível dos Fundos Patrimoniais (conta 5 do POCAL, que se assemelha à rubrica dos Capitais Próprios no caso das empresas privadas), é possível encontrar aspectos que tornam evidente o facto de a aproximação da contabilidade pública ao contexto privado ser claramente exagerada. O ponto 2.7.3. das considerações técnicas do POCAL indica que, no início de cada ano económico, o resultado líquido do exercício anterior deve ser transferido para a conta 59 – Resultados Transitados, acrescentando ainda que, quando o saldo desta conta for positivo, o seu montante deve acrescer ao património ou ser utilizado na constituição ou reforço de reservas. Para o efeito, é estabelecida a obrigatoriedade de:

Reforçar o património até que o valor contabilístico da conta 51 – Património corresponda a 20% do activo líquido;

Constituir, sem prejuízo do disposto na alínea anterior, o reforço anual da conta 571 – Reservas Legais, no valor mínimo de 5% do resultado líquido do exercício anterior.

Uma vez que o excesso dos proveitos sobre os custos não pode ser distribuído por outras entidades, como sucede no caso das empresas privadas relativamente aos accionistas (via dividendos), não se compreende a utilidade desta disposição do POCAL. Como não se aplica a faculdade de

descapitalizar, por este meio, as instituições públicas, seria de esperar que o diferencial positivo entre os proveitos e os custos fosse simplesmente aplicado no reforço do Património destas entidades, sem se impor a meta dos 20% do activo líquido. Por outro lado, a constituição de Reservas Legais tem fundamentos económicos de assegurar, perante terceiros, a estabilidade operacional das entidades, o que não faz sentido na esfera pública, onde a figura do Estado se apresenta como garantia de cumprimento dos compromissos perante os agentes externos.

Quanto ao Passivo, importa destacar que os elementos que o compõem podem ser subdivididos em três grupos: *Passivo exigível (dívidas a pagar)*; *Passivo não exigível (acréscimos e diferimentos)*; *Passivo possivelmente exigível (provisões)*.

No caso das entidades públicas municipais, segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, o Passivo exigível representou, em média, apenas 57,8% do Passivo total em 2008. Esta distinção torna-se indispensável para o analista financeiro, sem a qual as interpretações poderão reflectir uma realidade deturpada da condição financeira das autarquias.

A este nível, destaca-se a importância de compreender a movimentação da rubrica Proveitos Diferidos, cujos montantes corresponderam, segundo a mesma fonte, em média e em 2008, a 36% do Passivo total dos municípios portugueses. No respeito pelo princípio do acréscimo, os montantes recebidos pelas autarquias em forma de subsídios ou transferências destinadas a investimentos específicos devem ser registados no Passivo, em Proveitos Diferidos, sendo reconhecidos como Proveitos económicos na medida dos respectivos Custos incorridos ao longo dos exercícios seguintes. Trata-se de receitas de valores significativos, que, no caso de serem erradamente contabilizadas como Proveitos do exercício, originarão uma inflação injustificada dos Resultados económicos.

Passando para a Demonstração dos Resultados, verifica-se que é exactamente na relação entre estes dois mapas que se centram as maiores críticas acerca da adequabilidade deste subsistema contabilístico à realidade operacional das autarquias locais, onde:

O conjunto das fontes de financiamento não corresponde ao conjunto dos beneficiários da actividade (ausência de matching entre os custos e os proveitos);

São fornecidos bens e serviços públicos e não privados.

Nas organizações do sector privado, os custos e os proveitos têm uma correlação directa, sendo reconhecidos no

período da sua realização. As vendas dependem dos custos incorridos, do processo de produção e da rendibilidade gerada pelos activos. Neste caso, a figura do lucro é facilmente interpretável.

No contexto dos municípios, a relação entre os custos e os proveitos não é directa, dado estes últimos serem essencialmente de natureza fiscal. Acresce o facto de os benefícios da actividade reflectirem-se mais em termos sociais do que económicos. Por estas razões, os resultados não são passíveis de serem economicamente interpretados, representando, antes, o excedente ou a insuficiência da actividade de exploração da autarquia num determinado período, que deverá ser imputada positiva ou negativamente às dotações orçamentais dos exercícios subsequentes.

De uma forma geral, os municípios tendem a apresentar resultados económicos positivos, principalmente devido a dois factos:

Todos os Impostos e Taxas liquidados são registados como proveito do exercício, mas apenas parte destas receitas é gasta em investimentos de capital (que são transformadas em custos quando objecto de registo da respectiva depreciação);

O mesmo sucede em relação às Transferências do Estado, que não são destinadas a investimentos específicos.

A Contabilidade de Custos apresenta-se igualmente como uma inovação introduzida pelo POCAL, em 1999, cuja importância tem vindo a ser reforçada por legislações posteriores, como o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RG TAL), em 2006, e a Nova Lei das Finanças Locais (NLFL), em 2007.

Pretende-se que o Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) seja um instrumento de gestão autárquica, que, de uma forma articulada com os sistemas orçamental e patrimonial, apoie o processo de tomada de decisão e produza a informação necessária para a definição das taxas e dos preços a praticar⁽³⁾.

Com o RG TAL e, pouco depois, com a NLFL, visou-se reforçar a obrigatoriedade de implementar o SCC nos municípios portugueses. Pretende-se introduzir uma maior transparência na actividade pública local e promover o *value for money*, ao obrigar os municípios a fundamentar, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas pelos bens e serviços prestados.

A importância de um sistema adequado de Contabilidade de Custos depreende-se do n.º 1 do art.º 4.º do

RGTA, segundo o qual “o valor a cobrar ao particular não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo próprio”, tendo sido já comentada anteriormente a maior dificuldade de mensurar os benefícios do que os custos incorridos, no sector público.

Na prática, tem-se verificado que, comparativamente aos subsistemas de contabilidade orçamental e patrimonial, o SCC tem revelado menores avanços na sua implementação. Tal situação deve-se a vários factores, como os sucessivos adiamentos dos prazos de aplicação sancionatória dos respectivos diplomas, a não integração de documentos de prestação de contas, e o seu carácter de utilidade interna para a gestão. Perante a ausência de um modelo comum e objectivo para a sua implementação, a responsabilidade de desenvolver as várias vertentes da contabilidade de custos, como sejam os diferentes centros de custos, os indicadores económicos e de gestão, as fontes de dados, os critérios de repartição dos custos directos e indirectos, foi transmitida a cada entidade autárquica, o que constitui, por si só, uma razão para a demora na aplicação.

Além dos pontos expostos, relativamente a algumas das problemáticas ainda por resolver nos três subsistemas de contabilidade, que se pretendem integrados no âmbito do POCAL, importa ainda focar a importância que reveste para o analista a definição clara do objecto da Análise Financeira Municipal, como forma de delimitar o âmbito e as conclusões finais do seu trabalho.

É necessário ter presente que as contas da maioria dos municípios representam apenas uma parte do património e actividade do mesmo, nomeadamente a parte que não está desconcentrada nos Serviços Municipalizados e no Sector Empresarial Local. Segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, estima-se que existam mais de 250 empresas e serviços municipalizados no contexto dos 308 municípios portugueses, perspectivando-se a continuação da tendência de desconcentração da actividade pública local, iniciada formalmente em 1998.

Apesar de ser imposta, desde 2007, pela Nova Lei das Finanças Locais, a apresentação de contas consolidadas para os municípios com Serviços Municipalizados ou o total do capital em Empresas Municipais (art.º 46), os procedimentos contabilísticos de consolidação das contas das autarquias locais ainda não foram definitivamente estipulados pelo POCAL. E com a entrada em vigor, a partir de Janeiro de 2010, do novo Sistema de Norma-

lização Contabilística (SNC), que abrange as entidades do sector empresarial local, a questão da consolidação das contas entre estas e os municípios (ainda abrangidos pelo POCAL) antevê ainda maiores desafios para a sua resolução.

Conclusão

Pelo exposto no presente artigo, é possível retirar duas mensagens principais:

Uma análise financeira municipal baseada exclusivamente em dados contabilísticos limita a abrangência da função interpretativa do processo. Para além da análise do cumprimento das disposições legais, coloca-se igualmente a necessidade de desenvolver e integrar sistemas padronizados de variáveis socioeconómicas, tanto a montante como a jusante do método de análise. Desta forma, será possível, por um lado, maximizar a utilidade do *benchmarking* entre os diferentes municípios, permitindo aceder ao valor das decisões financeiras implementadas numa autarquia, e por outro, obter uma visão de longo prazo no que se refere aos esforços financeiros que são realizados.

A informação contabilística que integra os subsistemas definidos pelo POCAL, e que serve de base para a Análise Financeira Municipal, deve ser interpretada de forma consciente dos pontos em que a mesma ainda se apresenta claramente desajustada e incompleta face às especificidades do funcionamento e dos objectivos de um organismo autárquico. Estes aspectos, alguns dos quais referidos ao longo do artigo, tornam evidente a necessidade e a urgência de futuras reformas no âmbito da contabilidade das autarquias locais.

Referências

- (1) J. L. Gomez; A. M. Lopez; A. Bastida. (2009), “Developing a Model to Measure Financial Condition in Local Government: Evaluating Service Quality and Minimizing the Effects of the Socioeconomic Environment: An Application to Spanish Municipalities”, *The American Review of Public Administration*; 39(4): 425 - 449.
- (2) Carvalho, João; Fernandes, M. José; C. Pedro; Jorge, Susana. (2010), “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008”, edição própria, publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), Abril de 2010.
- (3) Costa, Teresa; Carvalho, João. (2006), “O contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local em Portugal”, *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, Maio-Agosto, Volume 3, n.º2, pp. 189-199.

*Lic. Gestão pela U. M. e Pós-Graduado/Mestrando em Finanças pela U.M. Consultor de Gestão da Partner to Partner, SA.

Manuel Patuleia, presidente da APOTEC, lamenta

Fisco tem margem abusiva para reversão das execuções

A pressão e o ritmo que os técnicos oficiais de contas (TOC) são obrigados a manter para darem resposta às solicitações que lhe são impostas colocam estes profissionais numa situação muito complicada e angustiante. Manuel Patuleia, presidente da APOTEC, diz que é habitual afirmar-se que o TOC é o interlocutor privilegiado entre a administração fiscal e o contribuintes. Mas é sabido o quanto custa esse “privilégio”. O responsável associativo mostra-se preocupado com a forma como a profissão está sujeita a exigências que vão para além do admissível.

“As acções psicológicas e pedagógicas que, permanentemente, são necessárias usar perante o contribuinte, o sentido político que é preciso manter com o mesmo, que é a entidade empregadora ou o cliente – logo a fonte de rendimento –, de modo a não colidir com a dignidade e integridade profissionais, provocam um desgaste intelectual muitas vezes desconhecido por quem ignora ou finge ignorar esta profissão”, adianta o presidente da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade.

As suas preocupações vão mais longe, como é possível concluir do trabalho publicado no “Jornal de Contabilidade”. Manuel Patuleia lembra que, no universo dos técnicos oficiais de contas, os problemas são essencialmente iguais e convergentes, o contribuinte e a administração fiscal, no entanto, os interesses são variados e divergentes. Pelo que se revela difícil chegar a um ponto de equilíbrio. A relação entre as três partes, isto é, a administração fiscal, o contribuinte e o



Manuel Patuleia acha que são feitas exigências excessivas aos técnicos oficiais de contas, sobretudo por parte da administração fiscal.

próprio TOC nem sempre é pacífica.

Conceito de justo impedimento está ausente do Estatuto

O dirigente associativo faz notar que o conceito de justo impedimento não é contemplado no Estatuto do Técnico Oficial de Contas. “Este profissional é, no exercício da sua profissão, mandatário do sujeito passivo, só ele podendo proceder ao envio das respectivas declarações. E tem todo o direito e legitimidade de não ser obrigado a esse cumprimento declarativo, no caso de ocorrência como doença, maternidade e luto, devendo as mesmas constituir justo impedimento.”

A posição de Manuel Patuleia quanto ao fisco é crítica. “A administração fiscal tem uma margem abusiva para a reversão das execuções contra os técnicos oficiais de contas por incumprimento dos seus deveres profissionais, uma vez que poderá ser sempre alegado que o TOC poderia ter solici-

tado informações, sem limitações para averiguar a verdade contabilística do contribuinte. Enquanto se mantiver a actual redacção do artigo 24º, nº 3, da Lei Geral Tributária, a mesma é altamente perigosa para os profissionais, abrindo uma via privilegiada para a sua responsabilização tributária.”

O presidente da APOTEC assume que se vive uma época de mudanças rápidas, pelo que os profissionais, para corresponderem aos permanentes desafios, têm de se actualizar a todo o momento em matérias como a contabilidade, a fiscalidade, o direito laboral, segurança social e informática. Os profissionais devem estar conscientes que o conhecimento é um elemento fundamental, um factor determinante para a competência. “A associação vai continuar a pugnar por que todos os profissionais possam exercer a sua actividade com a responsabilidade que lhes é devida, num ambiente de livre concorrência, sem quaisquer limitações restritivas e impeditivas.”

Ordem dos ROC organiza o X Congresso

De acordo com o sítio da OROC em www.oroc.pt, o X Congresso dos ROC realiza-se nos dias 21 e 22 de Outubro. O programa será divulgado oportunamente.

Novos Corpos Sociais da APOTEC



Em Assembleia Geral de 8 de Maio de 2010 foram eleitos os novos membros dos órgãos sociais da APOTEC, bem como os membros que constituem os Conselhos Científico e Executivo do CENTRO DE ESTUDOS DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, com mandato para o triénio de 2010/2012, cuja composição consta do sítio em www.apotec.pt.

Bastonário da OTOC agraciado em São Paulo (Brasil)

De acordo com informações constantes da revista TOC n.º 122, de Maio de 2010, p. 28-9, o Bastonário da OTOC, António Domingues de Azevedo, foi agraciado com a Ordem de Mérito Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (Brasil), destinada a homenagear os contabilistas que se tenham destacado no âmbito da profissão, bem como personalidades brasileiras e estrangeiras que se tenham distinguido na prestação de relevantes serviços à Classe e ou à Ciência Contabilística.

TOC com “Casa do TOC” e Centro de Formação

Em Assembleia Geral Extraordinária realizada em Beja no passado dia 22 de Maio, foi aprovada por uma grande maioria dos TOC presentes a ordem de trabalhos, autorizando o Conselho Directivo da OTOC à aquisição de instalações para a “Casa do TOC” e à Centro de Formação, bem como a respectiva alteração orçamental e autorização para a negociação no mercado financeiro do método mais adequado para o respectivo financiamento.

Terceiro Encontro de História de Contabilidade da OTOC

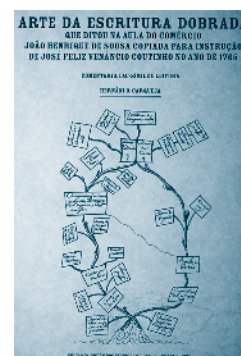
Como referimos na C&E anterior, o Terceiro Encontro de História de Contabilidade da OTOC realizou-se nos dias 17 e 19 de Junho, em Lisboa (FIL) e Braga (Theatro Circo), respectivamente.

Apesar de o número de participantes ter ficado muito aquém das expectativas e dos números registados nos dois Encontros anteriores, o evento foi globalmente considerado um êxito, especialmente pela qualidade dos oradores e das comunicações.

Do Encontro destacamos a celebração de um protocolo de colaboração entre a OTOC e a Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), de âmbito geral e, também, no âmbito das duas Comissões de História em Contabilidade que integram as duas organizações.

Além disso, relevamos a apresentação do livro “Arte da Escrita Dobrada que Ditou na Aula do Comércio João Henrique de Sousa e copiada para Instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no ano de 1765”, da autoria do Professor Hernâni O. Carqueja (ver figura da capa).

O livro do Encontro (ver figura da capa) e os diapositivos das comunicações estão disponíveis para download no menu “História da Contabilidade” do sítio da OTOC em www.otoc.pt.



Actividade financeira conta com novas regras nas participações qualificadas

Está em vigor o Decreto-Lei que procede à transposição para a ordem jurídica nacional da legislação relativa a normas processuais e a critérios de avaliação prudencial dos projectos de aquisição e de aumento de participações qualificadas em entidades do sector financeiro. O DL nº 52/2010, de 26 de Maio, visa um reforço de harmonização das regras nesta área. O fiscalista Rogério Fernandes Ferreira dá conta das alterações mais relevantes.

O DL introduz uma alteração importante ao conceito de participação qualificada. O patamar a partir do qual uma participação numa instituição de crédito é automaticamente considerada qualificada sobe de 5% para 10% do capital ou dos direitos de voto da sociedade participada. A alteração tem impacto, em termos práticos, apenas nas operações tendentes à aquisição de uma participação qualificada numa instituição de crédito, uma vez que a submissão prévia do projecto ao Banco de Portugal passou a ser obrigatória apenas em situações em que o projecto envolva a aquisição de uma participação igual ou superior a 10%, contra os 5% ou superior de anteriormente.

No entanto, há que ter em conta que se mantém a possibilidade de o Banco de Portugal considerar como “qualificada” qualquer participação numa instituição de crédito, ainda que inferior a 10% – ou mesmo a 5% – sempre que considere que determinados factos ou actos demonstram que tal participação permite o exercício, pelo seu detentor, de uma influência significativa na gestão da instituição participada.

O novo diploma introduz a obrigação de proceder à comunicação subsequente dos actos ou factos de que tenha resultado a aquisição de uma participação superior a 5%, possibilitando ao BdP a aferição da eventual natureza qualificada da participação adquirida. É ainda reduzido de 90 para 60 dias o prazo concedido ao banco central para se pronunciar sobre o projecto, de forma a garantir a celeridade dos processos de aquisição. As comunicações prévias de diminuição de participação qua-

lificada passam a ter que ser notificadas àquele banco quando representarem uma descida abaixo do patamar de 20%, um terço ou 50%, deixando de ser necessária essa obrigação para os patamares de 5% e 10%.

Um esforço no sentido da harmonização

O diploma, refere o fiscalista, pretende harmonizar as regras de imputação de direitos de voto. Todavia, a harmonização pretendida resulta prejudicada, face à diferença entre o conteúdo do conceito de “relação de domínio” previsto no Código dos Valores Mobiliários e o conteúdo do mesmo conceito no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras.

No sector dos seguros, para além da harmonização das regras de imputação de direitos de voto, o novo diploma estabelece critérios mais latos para efeitos da verificação de relação de controlo. Estabelece-se ainda que as comunicações prévias de aquisição, aumento e diminuição de participação qualificada passam a ser feitas ao ISP – e não ao Ministério das Finanças – tendo sido aperfeiçoados os critérios de apreciação dos projectos por parte do Instituto de Seguros de Portugal.

No que respeita às alterações introduzidas nos regimes das sociedades gestoras de mercados regulamentados e das sociedades de consultoria para investimento, destaque para o facto de as aquisições de participações qualificadas nestas entidades passarem a estar dependentes da aprovação pela CMVM a título de avaliação prudencial.

Introduzem-se, relativamente a estas entidades, alterações às regras de imputação de direitos de voto relevantes para o cômputo das participações qualificadas e aos procedimentos de apreciação prévia e subsequente dos respectivos projectos, à semelhança do que foi feito em relação às restantes entidades do sector financeiro, estendendo-se àquelas a aplicação das regras que determinam a existência de uma relação de domínio.

Ainda a designação de TOC e de ROC nos municípios

JOAQUIM FERNANDO DA CUNHA GUIMARÃES*

INTRODUÇÃO

O presente texto visa essencialmente a compilação de alguma informação dispersa sobre o assunto em epígrafe que a seguir inventariamos com alguns comentários adicionais.

A nossa primeira abordagem à temática foi efectuada através da elaboração de um artigo sob o título “A Revisão de Contas nos Municípios”¹, o qual tem duas versões, sendo uma mais completa com referência às duas profissões (TOC e ROC) e outra mais reduzida com referência apenas à profissão de ROC².

A retoma do tema justifica-se pelo facto de posteriormente aquele artigo termos tido acesso a alguma documentação enviada pela Ordem dos ROC e pela Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL), a qual acrescenta algumas dúvidas que resumimos.

De notar que desde o exercício de 2007 os órgãos de administração dos municípios apresentam as suas contas certificadas por ROC e elaboradas, provavelmente, por não TOC, ou não se identificado como tal mas noutra qualquer qualidade (v.g. Director Financeiro). Porém, as dúvidas mantêm-se como a seguir desenvolvemos.

1. ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO

1.1. Correspondência com o Tribunal de Contas

Pela nossa carta n.º 66/2007, de 16 de Junho, efectuámos a seguinte exposição ao Tribunal de Contas:

1 Esta segunda versão do artigo justifica-se pela edição, em Abril de 2010, da 6.ª edição do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, relativo ao exercício de 2008, e pela publicação do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, que alterou o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (EOTOC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro.

Disponível para download no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 210” do nosso Portal INFOCONTAB.

Salientamos também um outro artigo também anterior sob o título “Os TOC na Administração Pública”, publicado na revista Eurocontas n.º 56, de Janeiro de 2000, p. 30 e no Semanário Económico n.º 673, de Dezembro de 1999, p. 28 e disponível para download no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º 40” do nosso Portal INFOCONTAB.

2 Tendo esta sido publicada na revista *Revisores – Auditores* n.º 36, de Janeiro/Março de 2007, pp. 21-7, com destaque na respectiva capa.

«No menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)” do meu Portal INFOCONTAB – O PORTAL DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL, em www.infocontab.com.pt, disponibilizo o artigo sob o título “A Revisão de Contas nos Municípios” (artigo n.º 210).

O artigo tem duas versões, sendo uma mais completa com referências às duas profissões (TOC e ROC) e outra mais reduzida com referência apenas à profissão de ROC, tendo esta última sido publicada no último número (n.º 36, de Janeiro/Março de 2007, pp. 21-7) da revista “Revisores ∃ Auditores” da Ordem dos ROC e destacada na respectiva capa (ver imagem).

Em e-mail de 17 de Abril de 2007, enviado à Ordem dos ROC, cuja resposta ainda não recebi, alertei para eventuais referências nos relatórios do ROC (v.g. certificação legal de contas) em resultado de as contas dos municípios não contarem a responsabilidade técnica contabilística e fiscal dos TOC, conforme dispõe o art.º 6.º do respectivo Estatuto Profissional, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro.

Com efeito, nesse e-mail referi:

“Nesta conformidade, os ROC/SROC nomeados para a revisão legal das contas (auditoria externa) serão confrontados, desde logo, com a verificação de um incumprimento legal e de um vazio quanto à responsabilidade técnica contabilística e fiscal das entidades, exclusivamente incumbida aos TOC nos termos do citado art.º 6.º do ECTOC. Ora, este facto constitui um factor negativo na preparação e credibilização das demonstrações financeiras e outros documentos de prestação de contas, em prol da dita “imagem verdadeira e apropriada das contas públicas”, cuja intervenção do TOC visa também assegurar.

Numa outra perspectiva, diremos que a exigência da designação de ROC implicará, inevitavelmente, a nomeação de TOC, a fim de obviar tal situação.”

Como sublinho no artigo, julgo, salvo melhor opinião, que não é necessária mais qualquer legislação adicional além do art.º 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 452/95 (Estatuto dos TOC) para fundamentar a exigência da designação de TOC nos municípios, pelo que, nos casos em que tal não se verificou, constata-se, efectivamente, um incumprimento dessa disposição legal. Na verdade, os municípios preenchem os dois requisitos aí mencionados, pois são sujeitos passivos de IRC e possuem

contabilidade regularmente organizada (POCAL), sendo, por isso, obrigatória tal designação.

Acrescento, ainda, que o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2005, recentemente apresentado e patrocinado por essa Instituição, mantém as conclusões (n.º 12) dos Anuários de 2003 e 2004, alertando para a necessidade da designação de TOC.

Neste contexto, solicito os esclarecimentos julgados oportunos, a fim de os divulgar no meu Portal.»

Passados mais de cinco meses, recebemos a seguinte resposta do Tribunal de Contas (N.º CP. 485/07, de 28 de Novembro de 2007/1763), assinada pelo Chefe do Gabinete, José F. F. Tavares:

«Com referência a assunto mencionado em epígrafe, encarrega-me Sua Excelência o Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas de informar que o Tribunal de Contas não dispõe, nos termos da lei, de competência consultiva.

Refrã-se, no entanto, que a matéria em apreço, relacionada com o art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, não é objecto de tratamento legal, quer pela Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), quer pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, Decretos-Leis n.ºs 315/2000, de 2 de Dezembro, 84-A/2002, de 5 de Abril, e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).

Mais se informa não existirem no Tribunal de Contas relatórios de auditoria em que tenham sido analisadas questões análogas às suscitadas por V. Ex.ª.»

Em reacção a esse ofício do Tribunal de Contas enviamos nova carta n.º 1/2008, de 14 de Janeiro, com o seguinte teor:

«Em aditamento à minha carta n.º 66/2007, de 16 de Julho e tendo em conta a VI resposta (CP.485/07, de 28 de Nov. 2007, n.º 17673) informo V. Ex.ª o seguinte:

1. O mencionado no parágrafo do VI ofício “Refrã-se, no entanto,...” apenas pretende esclarecer que o disposto no art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, que aprovou o Estatuto da Câmara dos Técnicos de Contas (ECTOC), não está vertido quer na LFL quer no POCAL, facto este que, obviamente, já tinha verificado;
2. O que pretendo objectivamente sublinhar é que existe uma lei (aquele diploma que aprovou o ECTOC) que determina que as contas dos Municípios deverão ser assinadas por um TOC, nos termos do art.º 6.º do ECTOC, pois, como sublinho naquela carta, preenchem os dois requisitos referidos naquele articulado (são sujeitos passivos de IRC e pos-

suem contabilidade regulamentada organizada nos termos do POCAL). Com efeito, tenho a percepção, nomeadamente pelos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses, patrocinados por esse TC, que na maioria dos casos tal não se tem verificado. Ou seja, há um claro incumprimento daquela lei a que o TC não deve alhear-se, baseando-se simplesmente naquela fundamentação, i.e., invocando que a LFL e o POCAL nada referem sobre o assunto. Acrescento, até, que, no caso do POCAL tal referência não é necessária, pois também o POC aplicado às empresas não refere que as demonstrações financeiras incluídas no POC devem ser assinadas pelo TOC no âmbito do citado art.º 6.º do ECTOC.

3. Além disso, tenho conhecimento de Municípios cujas demonstrações financeiras são assinadas por TOC, embora não o façam nessa qualidade mas na de “Director Financeiro” ou outra similar.
4. Relativamente ao parágrafo do VI ofício “Mais se infotorma não existirem...”, esclareço que a questão da revisão de contas apenas se colocará no exercício de 2007, cujos documentos de prestação de contas darão entrada no TC em 2008.

Mais esclareço que a questão colocada na minha carta e constante do meu artigo nela referido deverá ser analisada pela Ordem dos ROC, no sentido de, eventualmente, proceder à divulgação de instruções aos ROC quanto às informações que devem constar dos respectivos relatórios, nomeadamente a Certificação Legal das Contas, por força, repito, da eventualidade das contas dos Municípios não serem assinadas pelo TOC no âmbito das responsabilidades emergentes do citado art.º 6.º do ECTOC. Ou seja, deverá o ROC mencionar tal facto nos seus relatórios?

Dado que até à presente data não recebi resposta da Ordem do ROC, insisto na mesma através do envio do VI ofício e da presente carta;

5. Em suma, pretendo alertar o TC para a verificação do cumprimento daquele articulado por parte dos Municípios, no sentido de que as respectivas contas (demonstrações financeiras) sejam, efectivamente, assinadas por um TOC.»

Por Ofício n.º 1415, de 27 de Janeiro de 2010, do Tribunal de Contas, foi-nos dada a seguinte informação:

«Com referência ao assunto mencionado em epígrafe, encarrega-me Sua Excelência o Conselheiro Presidente de informar que, não carreado as duas cartas, 1/2008 e 87/2009, novos elementos, se reitera a informação prestada através do ofício n.º 17673, de 28/11/2007.»

Desta forma, podemos inferir que as dúvidas se mantêm.

De notar que, simultaneamente, enviámos essa correspondência ao Conselho Directivo da Ordem dos ROC, ao Conselho Directivo da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e à Direcção-Geral dos Impostos e não recebemos resposta de nenhuma dessas três instituições.

1.2. Esclarecimento da Ordem dos ROC

A Ordem dos ROC enviou uma carta à Sociedade Esteves & Pinto, SROC (N.º AJ/45/07, de 17 de Abril de 2007), com o seguinte texto:

«Em resposta à questão suscitada no VI email, de 13/03/2007, venho informar o seguinte:

1. dos textos dos art.os 47.º e 48.º da Lei das Finanças Locais (LFL) poder-se-á constatar que a lei pretende, de forma expressa, sujeitar a revisão legal das contas, em ordem à emissão da correspondente certificação legal das contas, as contas dos municípios (sem distinção), por um lado, e as das associações de municípios desde que estas sejam detentoras de participações no capital de entidades do sector empresarial local e no capital de fundações, por outro lado.

Com efeito, se no plano da apreciação das contas, a lei se refere às contas dos municípios, freguesias e das respectivas associações (n.º 1 do art.º 47.º), já o mesmo não sucede no que tange à exigência da revisão legal das contas. É que neste domínio a lei apenas se refere aos municípios (a todos os municípios, pois nenhuma diferenciação é a respeito feita entre tais entidades) e às associações de municípios que sejam detentoras de participações no capital de entidades do sector empresarial local e no capital de fundações, sem qualquer distinção entre públicas e privadas (n.º 2 do art.º 47.º e n.º 1 do art.º 48.º).

2. Quanto aos municípios, a lei não estabeleceu, podendo fazê-lo (como sucede, por exemplo, no art.º 26.º e no n.º 2 do art.º 50.º da LFL), qualquer restrição relativamente à intervenção do ROC/SROC, como vimos. Pelo que não poderá o intérprete, perante a forma clara como se expressou o legislador, defender alguma diferenciação entre municípios, com vista a dispensar a revisão legal das contas de algumas categorias de municípios.

Na realidade, em sede de interpretação das leis, não pode ser atendido pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda quer imperfeitamente expresso.

3. Ao reportar-se às associações de municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local, os preceitos em causa tiveram na mira as previstas

no Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, aprovado pela Lei n.º 53-F/2006, de 29/12 (art.º 2.º). Com efeito, tal sector integra as empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas (n.º 1 do art.º 2.º), as sociedades comerciais controladas conjuntamente por diversas entidades públicas – as quais se inserem no sector empresarial da entidade que, no conjunto das participações do sector público, seja titular da maior participação (n.º 2 do art.º 2.º) – e as entidades com natureza empresarial criadas pelo municípios, pelas associações de municípios e pelas áreas metropolitanas (n.º 2 do art.º 3.º e n.º 1 do art.º 33.º).

4. E ao referir-se às fundações nas quais as associações de municípios sejam detentoras de capital, a lei terá pretendido abranger, na ausência de indicação em contrário, quer as fundações que revistam a natureza de pessoas colectivas de direito privado, quer as que sejam caracterizadas como pessoas colectivas de direito público. Na realidade, o Estado e as outras pessoas colectivas públicas podem criar pessoas colectivas de direito público ou pessoas colectivas de direito privado.»

1.3. Esclarecimento da Associação Nacional dos Municípios Portugueses (ANMP)

Divergindo daquela posição da Ordem dos ROC, a AMVP enviou o seguinte esclarecimento (CIR: 130/2007. TC, de 29 de Novembro de 2007)

«Assunto: Cumprimento dos artigos 47.º e 48.º da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro. Obrigatoriedade da Figura do Revisor Oficial de Contas

Tomou conhecimento esta Associação que tem sido veiculada aos Municípios a informação de que a apreciação das suas contas, nos termos dos n.ºs 2 do artigo 47.º e do n.ºs 1 e 2 do artigo 48.º da nova Lei das Finanças Locais, teria que ser levada a cabo, sempre e obrigatoriamente, com recurso à intervenção do revisor oficial de contas.

Ora, a Associação Nacional de Municípios Portugueses não partilha desta interpretação da lei.

Entende esta Associação que aquela obrigatoriedade se aplica apenas aos casos em que Municípios ou Associações de Municípios sejam detentores de capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local.

Nos termos da Lei n.º 53-F, de 29 de Dezembro, integram o sector empresarial local:

a) as entidades empresariais locais, reguladas no Capítulo VII do diploma referido;

b) todas as sociedades comerciais em que – nos termos do n.º 1 do artigo 3.º deste diploma – Municípios, as Associações de Municípios ou as Áreas Metropolitanas de Lisboa e Porto, possam exercer, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante que se traduza na detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto, ou no direito de designar ou destituir a maioria dos membros do órgão de administração ou de fiscalização.

Parece-nos, assim, que só poderemos retirar da lei a obrigatoriedade em causa quando a participação de capital por parte do Município, ou da Associação de Municípios, se reporte a uma fundação, a uma entidade empresarial local ou a uma sociedade comercial que integre o sector empresarial local, nas circunstância acima descritas.

Mais acrescentamos que idêntica interpretação se encontra disponível no site da Direcção Geral das Autarquias Locais no âmbito das perguntas e respostas mais frequentes em matéria de “Finanças Autárquicas”.

1.4. Esclarecimento da DGAL

A DGAL – Direcção-Geral das Autarquias Locais enviou aos municípios um documento sob o título “Questões colocadas no âmbito da Lei das Finanças Locais”, cujo capítulo “III – Auditoria Externa das Contas”, prevendo os seguintes esclarecimentos:

“14. A certificação legal das contas e o parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas aplicam-se à prestação de contas de 2006?

A certificação legal das contas e o parecer sobre as contas, apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, apenas são obrigatórios em relação às contas do exercício de 2007 e de anos seguintes, uma vez que a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, não prevê a aplicação retroactiva desta norma.

Legislação:

N.º 2 do artigo 47.º, alínea e) do n.º 3 do artigo 48.º e artigo 65.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

15. A nomeação do auditor externo previsto no n.º 1 do artigo 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, deve ocorrer no decurso do ano de 2007?

Sim, na medida em que o auditor externo deve, por força do disposto no n.º 3, proceder anualmente à revisão das contas, competindo-lhe, entre outras funções, verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte, participar aos órgãos municipais as irregularidades, bem como factos que considere reveladores

de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos, proceder à verificação dos valores patrimoniais, ou recebidos em garantia, depósito ou outro título e remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira, normas estas aplicáveis no exercício de 2007 e seguintes.

Face à natureza das tarefas supra descritas, considera-se de realçar a importância da nomeação do auditor externo ter lugar o mais cedo possível, sob pena de se pôr em causa o correcto desempenho das funções que lhe estão legalmente cometidas, no ano em curso.

Legislação:

N.º 3 do artigo 48.º e artigo 65.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

16. As associações de municípios, que participam no capital de empresas intermunicipais, são obrigadas a ter um revisor oficial de contas em 2007?

Sim, uma vez que as empresas intermunicipais integram o sector empresarial local.

Legislação:

Artigo 2.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, e artigos 47.º e 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

17. Os municípios são obrigados a ter um revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas para cumprimento do n.º 2 do artigo 47.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro e um auditor externo nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da mesma lei?

O n.º 2 do artigo 47.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, exige de facto que um revisor de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas proceda à certificação legal de contas e à elaboração de parecer sobre as contas, nos casos em que os municípios detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local.

Naturalmente que, para economia de recursos financeiros, nada impede que este revisor ou sociedade de revisores oficiais de contas seja o revisor de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas de uma das entidades do sector empresarial local participadas, que procede, nos termos do disposto no artigo 28.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, à revisão legal de contas da respectiva empresa municipal para a qual presta serviços.

A apoiar esta interpretação considera-se de realçar que o legislador para este tipo de funções não faz qualquer exigência quanto à contratação dos serviços de um revisor ou associação de revisores de contas, a ele se referindo no final do n.º 2 do artigo 47.º nos termos “... pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas.”

O auditor externo, a que se refere o n.º 1 do artigo 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, para verificação das contas dos municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local, tem de ser nomeado por deliberação da assembleia municipal, de entre revisores de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas, conforme disposto no seu n.º 2, para exercício das competências previstas no n.º 3 do mesmo artigo.

Na instrução do processo de selecção do auditor externo, nada parece obstar, porém, que uma das entidades a consultar seja o revisor oficial de contas contratado para efeitos do cumprimento do n.º 2 do artigo 47.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

Legislação:

Artigos 47.º e 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro e artigo 28.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro.

18. As contas dos municípios que detenham capital em entidades do sector empresarial local devem ser verificadas por um auditor externo?

Sim. O n.º 1 do artigo 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, estabelece que as contas dos municípios com capital em entidades do sector empresarial sejam verificadas por um auditor externo, norma esta aplicável às contas relativas ao ano de 2007 e de anos seguintes.

Legislação:

N.º 1 do artigo 48.º e artigo 65.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

19. Qual o procedimento para selecção do revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, previsto no n.º 2 do artigo 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro?

A contratação do revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, enquanto procedimento do qual resulta a realização de despesa, deve obedecer às normas constantes do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de Junho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 245/2003, de 7 de Outubro e pelo Decreto-Lei n.º 1/2005, de 4 de Janeiro.

Legislação:

N.º 2 do artigo 48.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de Junho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 245/2003, de 7 de Outubro, e pelo Decreto-Lei n.º 1/2005, de 4 de Janeiro.

Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro.»

De notar que relativamente a esta última questão, foi, entretanto, publicado o Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro, que aprovou o Código dos Contratos Públicos, estabelecendo a disciplina aplicada à contratação pública e o regime substantivo dos contratos públicos que revistam

a natureza de contrato administrativo, cujo art.º 14.º revoga diversa legislação, prevendo, na alínea f) do n.º 1, a revogação do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de Junho, com excepção dos seus art.ºs 16.º a 22.º e 29.º

1.5. Texto de colega

Através de uma colega, Técnica Superior de um Município, Sofia Rocha, recebemos um documento com o seguinte texto:

«Consolidação de Contas

A nova Lei das Finanças Locais (LFL) – Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – no n.º 1 do art.º 46.º define o perímetro de consolidação:

- Municípios que detenham serviços municipalizados e/ou;*
- Municípios que detenham a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local (independentemente de revestirem formas de direito privado ou serem entidades empresariais locais).*

O n.º 2 do mesmo artigo refere que o POCAL define os procedimentos contabilísticos para a consolidação de balanços dos municípios e das empresas municipais e intermunicipais.

Surgem aqui algumas questões:

- No POCAL nada consta sobre a matéria;*
- O n.º 2 só se refere a balanço, quando no n.º 1 fala em balanço, demonstração de resultados e respectivos anexos;*
- Não se entende a referência às empresas intermunicipais, uma vez que, em primeiro lugar, as entidades associativas municipais estão fora do perímetro de consolidação e, em segundo lugar, não é possível a nenhum município deter 100% do capital de uma empresa municipal³.»*

2. O “anúário financeiro dos municípios portugueses”

2.1. Referências à Revisão Legal de Contas

A Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, em colaboração com o Tribunal de Contas, a Universidade do Minho e o Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA) de Barce-

³ Esta referência não está correcta, pois há empresas municipais que são detidas a 100% pelos municípios.

Ainda no que tange à consolidação de contas, a nossa colega Professora Doutora Maria José Fernandes enviou-nos e-mail em 7 de Junho de 2010, informando-nos que há cerca de dois anos esteve prevista uma alteração do POCAL, que não chegou a concretizar-se.

los, publica, desde do exercício de 2003, o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, elaborado em co-autoria pelos Professores João Baptista da Costa Carvalho, Maria José da Silva Fernandes, Pedro Jorge Camões e Susana Margarida Faustino Jorge. Em 26 de Abril de 2010 foi apresentada a 6.ª edição, relativa ao exercício de 2008, numa conferência organizada pela OTOC e pela TSF, nas instalações da Feira Internacional de Lisboa (FIL).

De notar que o exercício de 2007 foi o primeiro em que, nas circunstâncias referidas, as contas dos municípios foram objecto de Certificação Legal das Contas (CLC), sendo que o Anuário relativo ao exercício de 2007 (5.ª edição) contém a seguinte referência no item “6.2. Recomendações” (p. 163):

«2 – Deve, ainda, a autarquia promover, conforme art.º 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.»

Considerando que essa é a única referência em matéria de revisão legal das contas das autarquias, sugerimos ao nosso colega da Universidade do Minho e Presidente da Comissão Instaladora do IPCA, de Barcelos, Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho, na qualidade de coordenador e co-autor do trabalho, a análise das CLC emitidas pelos ROC.

Com efeito, alertámos o colega para a eventualidade de as CLC emitidas pelos ROC poderem conter reservas e ou ênfases, as quais poderão condicionar as análises efectuadas, nomeadamente, no que tange aos rácios baseados nos resultados e nos capitais próprios.

Além disso, sublinhamos que essa análise deve ser efectuada numa base de continuidade dos exercícios, na medida em que as reservas e ou ênfases de um determinado exercício poderão, tal como acontece na generalidade das empresas, ter repercussões nos exercícios futuros, daí a extrema necessidade da sua interpretação.

Respondendo a essa nossa sugestão o mencionado Anuário de 2008 (6.ª edição) passou a contemplar informações sobre a revisão legal das contas no item “6.4 - Aprovação das Contas no Sector Empresarial Local” (pp. 191-4), do qual extraímos o seguinte texto:

«Do total das 219 entidades do sector empresarial local, analisadas no âmbito do presente anuário, recolheu-se informação relativa a 203 no que respeita à aprovação de contas e consequente emissão da certificação legal das mesmas.

(.../...)

Verifica-se que as 203 entidades consideradas apresentaram

Relatório de Gestão, mas que apenas 177 possuem órgão de fiscalização. Mais se verificou que em apenas 97,8% dos casos (175 entidades) houve a emissão do correspondente parecer do órgão de fiscalização. Contudo, 199 entidades apresentam contas com parecer do Revisor Oficial de Contas, tendo 198 obtido certificação legal e apenas uma colhi-do parecer negativo do Revisor Oficial de Contas.

(.../...)

Quadro 6.25 – Fiscalização das Contas nas ESEL pelo Revisor Oficial de Contas

Dimensão	Revisor Oficial de Contas	Certificação Legal de Contas
Grandes	51	51
Médios	87	87
Pequenos	61	60
Total	199	198

Anota-se finalmente que das 198 entidades certificadas, 127 colheram certificação sem reservas e sem ênfases e apenas 32 com ênfases.

Quadro 6.26 – Natureza da certificação de contas pelo Revisor Oficial de Contas

Opinião	Certificação Legal de Contas
Sem reservas e sem ênfases	127
Sem reservas e com ênfases	12
Com reservas e sem ênfases	9
Com reservas e com ênfases	18
Com ênfases	32
Total	198

»

Relativamente ao último quadro, em 19 de Maio de 2010 enviámos *e-mail* aos autores do Anuário, alertando-os para a incorrecção referente às indicações das opiniões de “sem reservas e com ênfases” e “sem ênfases”, pois retratam a mesma realidade, devendo apenas ser mencionada a primeira designação, o que perfaz um total de 44 (12+32) certificações legais das contas.

Além disso, também sublinhámos que aquelas informações apenas se referem aos serviços municipalizados e às Entidades do Sector Empresarial Local (ESEL)⁴, pelo que falta a informação sobre a situação da Revisão Legal das Contas dos próprios Municípios.

⁴ De acordo com o Anuário de 2008 (6.ª edição), inclui as Empresas Municipais (EM), as Entidades Empresariais Locais (EEL), as Entidades Empresariais Intermunicipais (EEI), as Sociedades Anónimas (SA) e as Sociedades por Quotas.

Acresce, ainda, que seria conveniente analisar as referidas reservas e ou ênfases incluídas nas certificações legais das contas dessas entidades, e aferir sobre os respectivos impactos nas demonstrações financeiras.

A título de exemplo, admitimos que a certificação legal das contas de um município ou de uma ESEL contém as seguintes reservas⁵:

- As demonstrações financeiras do município/SEL XYZ não evidenciam um empréstimo bancário de médio e longo prazo contraído em ____/____/____ por ____ euros ____ no Banco ABC, o que a ser considerado ultrapassaria em ____ euros o limite de endividamento líquido previsto no art.º 36.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais);
- De acordo com análise efectuada às dívidas dos munícipes e clientes de cobrança duvidosa, consideramos que as provisões para cobranças duvidosas é insuficiente em ____ euros, o que afectaria negativamente o resultado líquido do exercício e os capitais próprios em igual montante.

É evidente que as situações descritas influenciam a análise económico-financeira dessas entidades, alterando nomeadamente os rácios respectivos e a interpretação das demonstrações financeiras pelos *stakeholders*, nomeadamente as entidades financiadoras, o Tribunal de Contas e os munícipes.

Refira-se, ainda, que essa análise deve ser efectuada numa perspectiva evolutiva, no sentido de se verificar a manutenção das reservas e ou ênfases de um exercício para o outro.

2.2. Referências ao Técnico Oficial de Contas

No que respeita à intervenção do TOC sobre as contas dos municípios, constatamos que desde o Anuário relativo ao exercício de 2004 (2.ª Edição), é repetida a recomendação sendo que o Anuário de 2007 (5.ª edição) a refere no n.º 11 (capítulo 11), p. 179, com o seguinte texto:

“11. Estudos recentes concluem que existem 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

Certificação legal das contas

Acresce, ainda, que seria conveniente analisar as referidas reservas e ou ênfases incluídas nas certificações legais das contas dessas entidades, e aferir sobre os respectivos impactos nas demonstrações financeiras.

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.”

Note-se que o Anuário de 2008 (6.ª edição) deixou de fazer referência a essa situação. Assim, em 19 de Maio de 2010, enviámos e-mail aos quatro membros atrás referidos que compõem o Grupo de Trabalho solicitando os respectivos esclarecimentos, tendo a colega Maria José Fernandes informado que a eliminação das recomendações foi uma opção do Grupo, ao que retorqui que não me pareceu correcta, pois, desta forma, os leitores ficam com a ideia de que as recomendações já não se justificam, o que, como confirmou essa colega, não corresponde à verdade. Mais nos informou que o Grupo de Trabalho mantém essa recomendação no que tange à indicação de TOC, bem como outras recomendações constantes dos Anuários anteriores. Desta forma, ficamos convencidos que esta situação será corrigida no próximo Anuário.

Ou seja, embora os mencionados Anuários de 2004 a 2007 não sejam explícitos quanto ao facto de as demonstrações financeiras terem sido assinadas por TOC, nesta qualidade, e pese embora, repetimos, o Anuário do exercício de 2008 ter deixado de incluir aquela recomendação, tudo indica que a situação se mantém, o que não contribui, como é referido naquela recomendação, para a “validação da imagem verdadeira e apropriada ...”.

Sublinhe-se, ainda, que não concordamos com o texto da parte final da recomendação iniciado por “entendemos que a obrigatoriedade de um Técnico Oficial de Contas”, pois, no nosso entender e salvo melhor, essa obrigatoriedade já existe desde a publicação do EOTOC pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, como desenvolvemos no item 3 seguinte⁶.

Note-se, finalmente, que aquela colega, em recente entrevista à revista TOC n.º 122, de Maio de 2010, pp. 6-12, opinou o seguinte:

«Por isso, é inquestionável o papel dos TOC nos municípios, e nesse sentido, temos de louvar o empenho que a OTOC tem tido para a regularização dessa lacuna.»

⁵ Admitimos, como é óbvio, que as situações são materialmente relevantes, de acordo com a característica qualitativa da materialidade.

⁶ Desconhecemos se a não inclusão da recomendação na 6.ª Edição do Anuário (2008) foi intencional, pois no ano anterior alertámos os seus autores para essa nossa interpretação.

Como podemos verificar, este depoimento vai totalmente ao encontro da nossa tese (ver item seguinte), pelo que esperamos que, de uma vez por todas, este assunto seja resolvido pelas autoridades competentes. Neste contexto, enviamos este artigo para o Tribunal de Contas, para a Associação Nacional de Municípios Portugueses e para as duas referidas Ordens profissionais (OTOC e OROC).

3. A “designação” (“dispor de ...”) de TOC

Como referimos nos nossos artigos anteriores⁸ e na primeira versão deste artigo⁹, sempre referimos que as demonstrações financeiras dos municípios ao não serem assinadas por TOC, resultam no incumprimento do EOTOC, como a seguir desenvolvemos.

O art.º 5.º “Entidades com contabilidade organizada” do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, que alterou o EOTOC, tem a seguinte redacção:

- «1 - As entidades que possuam ou que devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis ou o sistema de normalização contabilística, conforme o caso, são obrigadas a dispor de técnico oficial de contas.
- 2 - O membro do Governo responsável pela área das finanças, ouvida a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, pode, através de portaria, dispensar determinadas entidades da obrigação referida no número anterior.»

Este articulado alterou o anterior art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, que prescrevia:

- «1 - As entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possuam ou devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, são obrigadas a dispor de técnico oficial de contas.
- 2 - (...)»¹⁰

Da análise comparada destas duas disposições constatamos o seguinte:

- Deixou de se efectuar referência a “as entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento”. Relativamente a esta disposição na primeira versão deste artigo referimos:

«São sujeitos passivos de IRC, no âmbito da incidência pesso-

al ou subjectiva, prevista na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, embora estejam abrangidas, de uma forma geral, pela isenção pessoal ou subjectiva preceituado na alínea a) do n.º 1 do art.º 9.º do CIRC. Por outro lado, dado que os municípios não exercem, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, i.e., podem realizá-las a título acessório (secundário), aplica-se a incidência real ou objectiva da alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º sendo, desta forma, tributados pelo rendimento global correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS.»

- A expressão “ou o sistema de normalização contabilística” constitui uma referência explícita nomeadamente ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), e a outros referenciais contabilísticos que, entretanto, venham a ser aprovados, no âmbito da Contabilidade Pública, pois está em discussão a adaptação dos POC sectoriais da Contabilidade Pública já aprovados, tendo em conta a eventual publicação de um SNC Público (SNCP), à semelhança do POCP, face às Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público.
- A manutenção da expressão “contabilidade regularmente organizada...” abrange, como é óbvio, os municípios, pois aplicam o POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

Em conclusão, embora o art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, tenha eliminado uma das condições para a obrigatoriedade de os municípios disporem de TOC, i.e., a referência a “entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento” manteve, porém, a segunda condição da existência de “contabilidade regularmente organizada” (POCAL), pelo que deverão, inequivocamente, dispor de TOC para a assumpção das responsabilidades/funções no âmbito do art.º 6.º do EOTOC, nomeadamente no que tange à regularidade técnica contabilística e fiscal e à assinatura, em conjunto com o representante legal das entidades (v.g. órgão de gestão), das demonstrações financeiras e das declarações fiscais.

Acresce, ainda, que se tem colocado a questão dos quadros dos municípios e desses organismos públicos não contemplarem a profissão de TOC, o que, na verdade, constitui um outro problema estrutural a resolver, mas que não influencia esta análise.

Como já referimos, a realidade actual das contas dos municípios é que, na maioria dos casos, não são assinadas por TOC, embora as pessoas que assumem a responsabilidade pela sua elaboração sejam, na sua maioria, TOC, assinando noutra qualidade profissional (v.g. Director Financeiro).

7 Como a seguir descrevemos as disposições analisadas utilizam a expressão “dispor de ...”.

8 Conforme rodapé n.º 1 deste artigo.

9 Capítulo “3 - Notas Finais”, disponível para download no menu “Actividades Pessoais/Artigos (download)/Por Título/N.º 279” do nosso Portal INFOCONTAB.

10 Redacção idêntica ao atrás transcrito.

Já agora, é bom lembrar que as declarações fiscais (IVA, IRS, IRS) terão de ser enviadas por TOC, pelo que, pelo menos nesta óptica, o TOC assume as funções do citado art.º 6.º do EOTOC.

Assim, também se poderá questionar sobre o facto de ao responsável pela elaboração das contas dos municípios, ao não as assinar na qualidade de TOC, lhe ser imputado o incumprimento do art.º 6.º do EOTOC, apesar de executar tarefas (v.g. entregas das declarações fiscais) nesse contexto, e suscitar a instauração de procedimentos disciplinares no âmbito do EOTOC?

Considerando que este assunto continua por resolver entre as três entidades referidas (TC, CTOC e OROC), enviaremos este texto para as respectivas direcções e aguardaremos os competentes desenvolvimentos.

4. Conclusões

Esta segunda versão do artigo justifica-se pela publicação da 6.ª edição do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, relativa às demonstrações financeiras de 2008, e às alterações do EOTOC pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro.

Tudo indica que as demonstrações financeiras dos municípios continuam a não ser assinadas por TOC, nesta qualidade, pelo que voltamos a alertar o Tribunal de Contas, a OTOC, a OROC, e os autores do Anuário, para a circunstância do incumprimento da Lei, i.e., do EOTOC, nomeadamente no que tange ao actual art.º 5.º (anterior artigo 3.º) do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, que alterou o Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, que aprovou o EOTOC.

Na verdade, já no ano transacto alertámos aquelas entidades e os autores do Anuário para a nossa interpretação de que, efectivamente, as demonstrações financeiras dos municípios deverão ser assinadas por TOC e não apenas, como parece acontecer na maior dos casos, pelo Director Financeiro ou outro quadro financeiro dos municípios, mesmo que este seja, simultaneamente, TOC, mas não assinando nesta qualidade.

Com efeito, é a afirmação da classe profissional dos TOC que está em causa.

No que tange à revisão legal das contas, e como referimos na primeira versão deste artigo, em 2009 alertámos os autores do Anuário (5.ª edição - 2007) para a circunstância de o mesmo não efectuar referências concretas à revisão legal das contas e ao conteúdo das certificação legais das contas emitidas pelos ROC.

Respondendo parcialmente a essa nossa sugestão, os

Técnico Oficial de Contas

“As demonstrações financeiras de municípios deverão ser assinaladas por TOC e não apenas, como parece acontecer na maior dos casos, pelo Director Financeiro.”

autores do Anuário (6.ª edição - 2008) incluíram informação sobre os relatórios dos ROC relativamente às demonstrações financeiras do exercício de 2008 dos Serviços Municipalizados e das ESPL (item 2.1 deste artigo), constatando-se que 71 das 198 certificações legais das contas emitidas contêm reservas e ou ênfases, o que exigiria uma análise das mesmas, não contemplada no Anuário, pois poderão ter repercussões na análise económico-financeira dessas entidades.

Note-se que o Anuário (6.ª edição - 2008) não faz qualquer referência quantitativa e qualitativa às certificações legais das contas dos próprios municípios, pelo que alertamos as mencionadas entidades e os autores do Anuário para essa circunstância, esperando que essa limitação seja colmatada no próximo Anuário relativo às demonstrações financeiras de 2009, que, segundo os autores, já está a ser preparado.

Na verdade, as reservas e ou ênfases incluídas nas certificações legais das contas emitidas pelo ROC sobre as demonstrações financeiras dos municípios poderão, também, influenciar a sua análise económica e financeira.

Acresce, ainda, que a interpretação das certificações legais das contas quer dos municípios quer dos serviços municipalizados e das ESPL deverá ser efectuada numa perspectiva evolutiva, i.e., se as mesmas se repetem ou são eliminadas (por exemplo, devido à correcção da situação descrita) de um para outro exercício e quais as respectivas justificações.

Esperamos que, desta vez, as referidas entidades e o Grupo de Trabalho não continuem a imitar a avestruz e atendam às nossas críticas/sugestões, as quais devem ser interpretadas como um contributo para a melhoria das contas dos municípios, que, no fundo, é o objectivo principal de todos.

Finalmente, não podemos de deixar de enaltecer o trabalho do Grupo de Trabalho ao longo destes seis anos, bem como o apoio das referidas entidades, sem o qual não teríamos efectuado esta análise crítica, sendo que, de ano para ano, são evidentes as melhorias dos conteúdos do Anuário.

*Licenciado em Gestão de Empresas e Mestre em Contabilidade e Auditoria, ambos pela Universidade do Minho, ROC, TOC e Docente do Ensino Superior

Candidatos à profissão de TOC têm mais qualidade

A qualidade dos candidatos à profissão de técnico oficial de contas (TOC) tem aumentado. E não poderia ser de outra forma, já que um TOC desempenha funções que vão muito para além do “debitar e creditar”, destacando-se a sua utilidade na produção de informação útil à gestão e ao processo de tomada de decisão. Esta a opinião de Maria José Fernandes, directora do Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade da Escola Superior de Gestão do IPCA, manifestada numa entrevista publicada na Revista TOC.

A formação ao nível superior revela-se fundamental, quer na aquisição dos conceitos e das teorias da Contabilidade, quer na percepção de como o meio envolvente interage com as organizações e vice-versa. “O TOC desempenha uma importante função pedagógica que se revela depois importante na adopção de práticas que promovam a comparabilidade da informação.”

Para a docente universitária, a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é o exemplo de que a formação contínua dos profissionais é essencial. “Pelo que os técnicos oficiais de contas com mais preparação estarão mais preparados para enfrentarem a era da globalização e da informação em que vivemos.” Faz ainda notar que o processo de adaptação dos profissionais ao novo modelo tem sido mais pacífica do que se esperava.

Refere a este propósito: “A barreira psicológica – e até cultural – parece estar a ser ultrapassada sem grandes problemas. A procura pelas formações tem sido elevada, o que denota a preocupação dos TOC em acompanharem de forma rigorosa e profissional o processo de mudança. Contudo, a nova conceptualização e a criação de um modelo mais baseado em princípios do que em regras poderá trazer problemas de adaptação dos profissionais que não tenham uma preparação adequada em Teoria da Contabilidade.”

A transição para o SNC já é uma realidade. Mas ainda há que perceber até que ponto a estrutura conceptual, bem como os critérios de reconhecimento e de mensuração estão a ser devidamente interpretados e aplicados pelos TOC. “Este será, certamente, um trabalho a realizar numa fase de posterior ao período de transição.”

Também Maria José Fernandes defende a ideia que os tempos actuais são mais exigentes para os profissionais, até porque têm responsabilidades acrescidas perante a sociedade. Basta o facto da profissão ser cada vez mais essencial para o desenvolvimento económico e social e, como tal, o TOC tem mais visibilidade. Por sua vez, considera que a dignificação da profissão é um desafio permanente. E tece louvores ao facto de agora existir uma Ordem, “com uma dimensão de associação pública de corpo inteiro, com um papel estruturante na organização do Estado”.

Autarquias necessitam de bons quadros técnicos

Uma outra área que merece especial atenção por parte de Maria José Fernandes é a que respeita ao papel a desempenhar pelos TOC nas autarquias. Considera que há necessidade de bons quadros técnicos na área da Gestão e da Contabilidade, “não só pela profusão de regras que enquadram a actividade financeira como pelo facto de a decisão dos gestores eleitos depender, em muitas situações, de uma informação contabilística bem organizada, robusta e fiável”.

Há informações que exigem uma contabilidade rigorosa, realizada em tempo e com obediência às regras de contabilização, sob pena dessa informação ser enviesada e distorcida. “É inquestionável o papel do TOC nos municípios e, nesse sentido, há que louvar o empenho da Ordem para a regularização dessa lacuna.”

A investigadora não deixa ainda de apontar uma variável que coloca problemas na gestão e na consolidação orçamental dos municípios. Trata-se de uma variável de natureza normativa, mas que tem uma importância vital na gestão autárquica, que é o facto de a autorização da despesa estar condicionada apenas pelo orçamento previsional da despesa, sem a exigência de ajustamento à execução do orçamento de receita. “É uma regra que faz depender a autorização da despesa da receita cobrada e inviabilizadora da acção financeira do município, pelo que é inaplicável. Exigir-se-ia a sua substituição por uma outra mais credível e de aplicação realista e abrangendo a despesa total.”

SNC representa oportunidade única para os profissionais da Contabilidade

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) representa uma oportunidade única para os revisores oficiais de contas (ROC) e para os técnicos oficiais de contas (TOC) promoverem a evolução qualitativa da contabilidade, garantindo uma posição de destaque enquanto ferramenta de gestão. João Rodrigues, ROC, em trabalho publicado na *Revista de Contabilidade & Finanças*, chama a atenção que os desafios e as responsabilidades são agora factores acrescidos, por via do novo normativo.

Os ROC e os TOC têm responsabilidades acrescidas nesta viragem para o SNC e o respectivo sucesso. Por um lado, o seu risco aumenta devido ao crescente uso de juízos de valor. Por outro lado, o ROC desempenha um papel activo na definição de critérios contabilísticos e nas empresas de menor dimensão. Esse papel inclui a quantificação, o que poderá levar a conflitos de interesse, uma vez que a informação poderá ser produzida e revista pela mesma pessoa.

Perante este novo contexto, João Rodrigues considera que a actualização de conhecimentos dos ROC nesta matéria tem sido realizada de forma extensiva – e assim se deverá manter – pela respectiva Ordem, “mas talvez seja aconselhável instituir-se um controlo da frequência às formações específicas em SNC”.

Quanto aos TOC, aquele ROC é de opinião que o ensino da Contabilidade, em Portugal, não tem sido feito da melhor forma. Por sua vez, sobretudo nas PME, a Fiscalidade tem-se sobreposto à Contabilidade, sendo esta limitada pelas considerações fiscais. Adianta ainda que a formação profissional de qualidade na área da Contabilidade é escassa e, em muitas situações, a pressão de trabalho exercida sobre estes profissionais é muito grande, o que os leva a negligenciar alguns aspectos qualitativos, como é o caso da análise da informação produzida.

“Os TOC deverão procurar protagonizar a mudança necessária na Contabilidade. Para isso devem conhecer detalhadamente o novo normativo, as opções existentes, as particularidades do negócio da entidade, as necessidades de informação, liderando o trabalho de recolha das informações. Por exemplo, através da coordenação com os demais departamentos da empresa e com terceiros o fluxo de informação necessária.”



Conhecimento do normativo não é suficiente

É chamada a atenção para outros aspectos não menos importantes, ainda que já esteja em vigor o novo regime. O conhecimento do normativo é condição necessária, mas não suficiente para se passar a fazer contabilidade segundo critérios económicos. “Tem que existir um forte conhecimento do negócio. Decisões relativas à capitalização de dispendios ou ao seu reconhecimento imediato como gastos, a aplicação do princípio da prudência, a crescente utilização de estimativas ou o conhecimento das práticas do sector.”

Os profissionais que analisam as contas das empresas (neste caso os ROC) têm agora de tomar alguns cuidados, devido à maior utilização do justo valor e de estimativas que poderão criar resultados contabilísticos sem a correspondente geração de caixa. Por outro lado, explica este ROC, “a demonstração dos resultados irá evidenciar o EBITDA, mas este indicador fundamental pode estar afectado por eventos ou transacções não recorrentes, que têm que ser divulgadas no Anexo”. “O Anexo assenta num conceito de *full disclosure*, mas não existe no nosso país a tradição de se proporcionar muita muita informação aos *stakeholders*.”

Mas João Rodrigues acha ainda que há duas outras áreas em que este processo de adopção do SNC merece especial atenção. Desde logo, as escolas têm que se preocupar em ensinarem as normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro. Algo que deve estar a acontecer neste momento. Por sua vez, as Ordens têm que se esforçar no sentido de proporcionarem acções de formação de qualidade. Esta formação tem que ser continuada.

Fundos de investimento imobiliário Angola e Portugal

Esta é uma obra que reflecte as variadas semelhanças e diferenças entre os mercados imobiliários nacional e angolano, possibilitando ao leitor uma compreensão global de actuação. Os autores, Pedro Gaivão, Raposo Subtil, Liliana Figueiredo e João Nóbrega, dão uma perspectiva prática de ambos os mercados.

Como uma característica especial de fundos mobiliários destinados à habitação e infra-estruturas, entre outros imóveis, os fundos imobiliários constituem uma ferramenta incontornável no esforço de reconstrução de Angola. Este tipo de organismo de investimento colectivo dotado – ou não – de personalidade jurídica, possibilita a participação generalizada de



vários investidores no mercado, de forma a que o risco de financiar o imobiliário se torna cada vez mais reduzido. Entretanto, foi concluída a consulta pública para absorção de todas as contribuições válidas para regulamentar a indústria dos fundos imobiliários em Angola.

O que abre novas oportunidades nos vários segmentos da indústria imobiliária, desde a promoção até à gestão de fundos de investimento, passando pelas empresas de construção.

Pode representar mais um facto impulsionador da internacionalização das entidades nacionais. A obra tem 272 páginas, a edição é da responsabilidade do Grupo Vida Económica e está disponível ao público por 18 euros.

Avaliação de activos imobiliários

A obra “Avaliação de activos imobiliários de rendimento em Portugal” representa, desde logo, um importante passo para a qualidade e o reconhecimento da avaliação imobiliária no mercado nacional. É um esforço no sentido da transparência na informação prestada ao mercado de investimento imobiliário.

O livro contempla a análise de mercado do Índice Imométrica/IPD Portugal, o Estudo de Fiabilidade de Avaliações IPD e o Guia de Avaliações de Activos Imobiliários de Rendimento, um docu-



mento essencial à avaliação de activos imobiliários de rendimento e para o qual contribuíram as empresas de avaliação imobiliária que patrocinam o referido índice.

A estrutura da obra consta de introdução, mercado de investimento imobiliário, avaliações de activos imobiliários de rendimento, legislação e anexo. Os autores são a a Investment Property Databank, a Imométrica e outros. A responsabilidade editorial é do grupo Vida Económica. A obra tem 152 páginas e está disponível por 22 euros.

Conduzir o desempenho através das redes sociais

Este é um livro inovador em que se descreve a forma como os líderes estão as redes, procurando aumentar as receitas, diminuir os custos e acelerar a inovação. Ao longo da obra “Conduzir o desempenho através das redes sociais”, os autores oferecem princípios claros e ferramentas práticas para conduzir as operações que apresentam o maior impacto no desempenho.

A obra revela aos executivos e gestores como obter um considerável desempenho e impacto em inovação, através de um melhor aproveitamento desses activos, tradicionalmente invisíveis. O trabalho apresenta exemplos de empresas bem sucedidas, como são os



casos da Mars, da Microsoft ou da Novartis. Estas têm utilizado a análise da rede para produzirem percepções pró-activas e impacto de negócio mensuráveis.

O livro está dividido em três partes distintas, designadamente alinhamento, execução e adaptação. A publicação é da responsabilidade do grupo editorial Vida Económica. Os seus autores são Rob Cross e Robert J. Thomas, os quais querem evitar que os executivos apliquem com demasiada frequência métodos erróneos para obterem resultados empresariais a partir de redes. A obra tem 256 páginas e está disponível ao público por 16 euros.