

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Patrícia de Sousa Fernandes

**A Consolidação de Contas nas
Autarquias Locais:
O Caso do Grupo Municipal da Maia**



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Patrícia de Sousa Fernandes

**A Consolidação de Contas nas
Autarquias Locais:
O Caso do Grupo Municipal da Maia**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora Lídia Oliveira

DECLARAÇÃO

Nome: Patrícia de Sousa Fernandes

Endereço Eletrónico: pdsfernandes@gmail.com

Telefone: 914444425

Número do Cartão de Cidadão: 13014784-2-ZZ8

Título da Dissertação de Mestrado:

A Consolidação de Contas nas Autarquias Locais: O Caso do Grupo Municipal da Maia

Orientadora:

Professora Doutora Lídia Cristina Alves Morais Oliveira

Ano de conclusão: 2013

Designação do Mestrado:

Mestrado em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, __/__/____

Assinatura:

Agradecimentos

Expresso o meu mais sincero agradecimento a todos aqueles que contribuíram para a realização desta dissertação, com a sua confiança, apoio e orientação.

Em primeiro lugar, um agradecimento especial à minha orientadora, a Professora Doutora Lúcia Oliveira, que desde o primeiro momento se mostrou disponível, confiou no objetivo proposto e em mim, e me prestou uma ajuda e orientação valiosas.

Ao Dr. Júlio Martins agradeço duplamente, quer por me ter apresentado ao tema, quer pela sua contribuição como entrevistado.

Os serviços da Câmara Municipal da Maia, nomeadamente a Dr.^a Alexandra Carvalho, Dr.^a Maria José Hora, e Dr.^a Patrícia Lopes, foram essenciais para a realização deste trabalho. Agradeço toda a disponibilidade que sempre demonstraram, e presto o meu reconhecimento a todo o trabalho que fizeram e fazem no âmbito da consolidação de contas.

À minha família agradeço o incentivo, o apoio e a permanente motivação, não só neste trabalho, mas desde sempre.

Patrícia Fernandes
Dezembro de 2013

A Consolidação de Contas nas Autarquias Locais: O Caso do Grupo Municipal da Maia

Resumo

A consolidação de contas nas autarquias locais é obrigatória desde a publicação da Lei das Finanças Locais em 2007. Porém, não existia qualquer regulamentação legislativa até à publicação da Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, a qual estabelece a obrigação legal das entidades integradas no Setor Público Administrativo apresentarem contas consolidadas, bem como “um conjunto de princípios enquadramentos que devem estar subjacentes” a este processo.

No entanto, para além da existência de diversos normativos legais nacionais e internacionais dispersos e não homogeneizados, verificam-se disposições contraditórias entre os mesmos, lacunas e matérias essenciais não clarificadas. Estas questões acentuam-se ainda mais quando introduzimos a comparação nacional/internacional e público/privado.

O objetivo desta investigação consiste em analisar o processo de consolidação de contas nas autarquias locais, identificando as fragilidades/dificuldades sentidas. Para tal, o método de investigação utilizado foi o estudo de caso do Município da Maia, reportado ao exercício de 2011. Foram analisados os documentos de prestação de contas de 2011 do Grupo Municipal da Maia, bem como os seus Manual de Consolidação e *Dossier* de Consolidação. Adicionalmente foram efetuadas entrevistas aos principais intervenientes no processo de consolidação de contas, nomeadamente aos responsáveis do Departamento de Finanças e Património do Município e ao responsável pelos trabalhos de auditoria externa do Município.

Os principais problemas detetados consistem na definição do perímetro de consolidação e na utilização pelas diferentes entidades consolidadas de dois normativos contabilísticos distintos – SNC e POCAL. A parca e dispersa legislação existente nesta matéria aliada às inconsistências legais tornam imperativa a adaptação do normativo contabilístico vigente às normas internacionais do Setor Público.

Palavras-chave: consolidação de contas, setor público, autarquias locais, grupo municipal.

Accounting Consolidation in Local Government: The Case Study of Maia Municipal Group

Abstract

The accounting consolidation in Local Government is mandatory since the release of the Local Finance Law (LFL) in 2007. Still, there was no legislative regulation until the publication of the Ministerial Order n.º 474/2010, on July 1st, which establishes the legal obligation of the entities within the Public Sector to present consolidated accounts as well as "a set of principles that should be underlying" to this process.

However, besides the existence of several national and international legal norms scattered and not homogenized, there are conflicting topics between them, gaps and key issues which have not been clarified. These issues become even more accentuated when we compare the national/international scenario and the public/private scenario.

The goal of this investigation is to analyze accounting consolidation in Local Government, with the aim of identifying the main limitations / constraints within this process. To fulfill the proposed objective, the case study research method was used, which focused on the Maia Municipal Group, for the year of 2011. The Maia Municipal Group Consolidated Statements of 2011 were analyzed, as well as their Consolidation Manual and Consolidation *Dossier*. Additionally, interviews were conducted with the key actors in the accounts consolidation process, namely the staff responsible from the Municipality Finance and Patrimony Department and the external audit responsible.

The two major problems detected are the definition of the consolidation perimeter and the use by the different consolidated entities of two distinct accounting systems – SNC and POCAL. The sparse and scattered legislation on this matter coupled with legal inconsistencies makes it imperative to adapt the current accounting system to the Public Sector international standards.

Keywords: consolidated accounts, public sector, local government, municipalities, municipal group.

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo.....	v
Abstract	vii
Índice de Figuras.....	xi
Índice de Quadros	xi
Lista de Abreviaturas e Siglas	xiii
Capítulo 1: Introdução	3
1.1 Justificação do tema e motivação	3
1.2 Objetivo e Questão de Investigação.....	5
1.3 Contribuições esperadas.....	5
1.4 Estrutura	6
Capítulo 2: Revisão de Literatura	7
2.1 A Reforma da Contabilidade Pública e a Consolidação de Contas no Setor Público	7
2.1.1 A Nova Gestão Pública	7
2.1.2 A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e a Importância da Consolidação de Contas	10
2.1.3 A Harmonização Contabilística Internacional do Setor Público ao Nível da Consolidação de Contas	15
2.2 A Consolidação de Contas nas Autarquias Locais: Enquadramento Legal e Contabilístico	20
2.2.1 As Autarquias Locais no Setor Público em Portugal.....	20
2.2.2 Do POCAL à Orientação n.º1/2010 e o Sistema de Normalização Contabilística Público adaptado às IPSAS.....	25
2.2.3 Processo de Consolidação de Contas nas Autarquias Locais.....	28
2.2.4 A revogação da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007) e a publicação da Lei n.º 73/2013.....	34
2.3 Revisão de Estudos	37
Capítulo 3: Objetivos e Método de Investigação.....	43
3.1 Objetivos	43
3.2 Método de Investigação	43
3.2.1 Perspetiva de Investigação Adotada	43
3.2.2 Preparação da Investigação	46

3.2.3	Desenho da Investigação.....	47
Capítulo 4: Estudo de Caso: A Consolidação de Contas no Grupo Municipal da Maia		53
4.1	Apresentação do Grupo Municipal da Maia	53
4.1.1	O Município da Maia	53
4.1.2	Os Grupos Municipais	54
4.1.3	O Grupo Municipal da Maia – Entidades Participadas.....	55
4.2	Análise do Processo de Consolidação de Contas de 2011	57
4.2.1	O Perímetro de Consolidação do Grupo Municipal da Maia (LFL).....	57
4.2.2	O Manual de Consolidação e o <i>Dossier</i> de Consolidação	61
4.3	Análise dos Documentos de Prestação de Contas de 2011	70
4.3.1	Entidades Excluídas do Perímetro de Consolidação	70
4.3.2	Compreensão dos Documentos de Prestação de Contas	72
4.3.3	A Certificação Legal das Contas Consolidadas	78
4.4	Análise das Entrevistas	79
Capítulo 5: Conclusão		91
5.1	Sumário	91
5.2	Contribuições do Estudo	93
5.3	Limitações	94
5.4	Investigação futura	94
Apêndice A: Guião de entrevista.....		97
Referências Bibliográficas		99

Índice de Figuras

Figura 1. Estrutura interna do Setor Público Português	21
Figura 2. Número de Serviços Municipalizados e Entidades do SEL	55
Figura 3. Organigrama do Grupo.....	59

Índice de Quadros

Quadro 1. Planos de Contas Setoriais do Setor Público Administrativo	12
Quadro 2. Grau de centralização/descentralização das funções do Estado.....	23
Quadro 3. Pressupostos dominantes na perspetiva interpretativa.....	44
Quadro 4. Evolução das principais grandezas contabilísticas	54
Quadro 5. Entidades participadas pelo Município da Maia (2011)	56
Quadro 6. Fundos de Investimento Imobiliário participados pelo Município da Maia (2011)	57
Quadro 7. Entidades incluídas no Perímetro de Consolidação.....	58
Quadro 8. Políticas contabilísticas a adotar pelo Grupo Municipal em 2011	65
Quadro 9. Entidades excluídas do Perímetro de Consolidação	71
Quadro 10. Mapa de Endividamento Consolidado de Médio e Longo Prazo.....	76

Lista de Abreviaturas e Siglas

CRP	Constituição da República Portuguesa
CIBE	Cadastro e Inventário dos bens do Estado
E.I.M.	Empresa Intermunicipal
E.M.	Empresa Municipal
E.M.T.	Empresa Metropolitana
FEIIF	Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accounts
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LFL	Lei das Finanças Locais
LOE	Lei do Orçamento de Estado
MEP	Método da Equivalência Patrimonial
MLP	Médio e Longo Prazo
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NGP	Nova Gestão Pública
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCSISSSS	Plano Oficial de Contabilidade Instituições Sistema Solidariedade Social
RAFE	Regime de Administração Financeira do Estado
SEC 95	Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais
SEL	Setor Empresarial Local
SMAS	Serviços Municipalizados de Água e Saneamento
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SPA	Setor Público Administrativo
WGA	Whole of Government Account

**A Consolidação de Contas nas Autarquias Locais:
O Caso do Grupo Municipal da Maia**

Capítulo 1: Introdução

1.1 Justificação do tema e motivação

A detenção ou controlo, por parte dos municípios, de organizações empresariais utilizadas para a prossecução das suas atribuições e competências, numa lógica de grupo municipal, tem sido crescente ao longo dos últimos anos, tornando insuficiente a mera prestação de contas individuais por parte de cada uma destas entidades (Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - SATAPOCAL¹, 2011). De facto, esta começa a não permitir obter uma visão global da situação financeira do grupo municipal, dificultando, por um lado, a tomada de decisão dos gestores municipais e, por outro, não permitindo uma avaliação integrada do conjunto de atividades desenvolvidas por aquelas entidades.

A consolidação de contas nos municípios surge, assim, como um passo necessário para melhorar a informação contabilística prestada pela Administração Local. A Lei das Finanças Locais (LFL) prevê, no artigo 46.º, n.º 1, que “Sem prejuízo dos documentos de Prestação de Contas previstos na lei, as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do setor empresarial local devem incluir as contas consolidadas (...)”.

Ora, atendendo ao Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012², estamos perante 222 potenciais “grupos autárquicos”, em que o município será a designada “entidade-mãe”. No entanto, têm sido ainda poucos os municípios que apresentam contas consolidadas.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 13 de setembro, não estabeleceu os princípios e normas orientadoras subjacentes a uma

¹ O Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL (SATAPOCAL) foi criado pelo Despacho n.º 4839/99, de 22 de fevereiro, publicado no Diário da República n.º 57, II Série, de 9 de março e aditado pelo Despacho n.º 19942/99, de 28 de Setembro, publicado no D.R. 245, II Série, de 20 de outubro, com o objetivo de uniformizar o apoio técnico na aplicação do POCAL. (https://www.ccdrc.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=2300%3Aenquadramento&catid=117%3Asatapocal&Itemid=97&lang=pt – consultado em 11-09-2013).

² O Anuário Financeiro dos Municípios portugueses inclui pela primeira vez a análise económica e financeira das contas dos municípios relativas a dois exercícios: 2011 e 2012.

adequada consolidação de contas no âmbito do Setor Público, os quais se encontram dispersos e não homogeneizados pelos vários planos setoriais de contabilidade.

A Orientação n.º1/2010, aprovada pela Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho de 2010, tem como objetivo, de acordo com o n.º 1 do seu artigo 2.º, “estabelecer um conjunto de princípios enquadradores, que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades integradas no sector público administrativo”. A mesma Portaria esclarece os princípios a serem observados “até à publicação de normas de consolidação de contas previstas nos planos setoriais ou de norma única de consolidação de contas aplicável a todas as administrações públicas que compõe o sector público administrativo” (artigo 5.º).

No entanto, ainda assim, verifica-se um “gap” ao nível de normas contabilísticas entre o Setor Público e o Setor Privado, o que levanta alguns problemas de procedimentos e não facilita o trabalho dos técnicos de contabilidade. Esta questão veio acentuar-se ainda mais a partir de 1 de janeiro de 2010, data em que entrou em vigor o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Efetivamente, a partir desta data, todas as entidades do Setor Empresarial Local (SEL) ficaram obrigadas a implementar o SNC, continuando os municípios a implementar o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Sendo o POCAL, como se sabe, baseado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), revogado pelo SNC, levantam-se agora problemas acrescidos no sentido da homogeneização da informação. Esta situação por si só evidencia a necessidade de se diligenciar no sentido de adaptação do POCAL às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*).

Vários autores (por exemplo, Santos Penalver, 1999; Grossi e Sorvechia, 2011; Walker, 2011) salientam as vantagens da existência de contas consolidadas. No entanto, também a nível internacional, são identificados problemas na prática da consolidação de contas no setor público (Walker, 2011).

Desta forma, o estudo da consolidação de contas nas autarquias locais reveste-se de pertinência e atualidade. Para tal, será objeto de análise o Grupo Municipal da Maia.

1.2 Objetivo e Questão de Investigação

O objetivo desta investigação consiste em analisar o processo de consolidação de contas nas autarquias locais, identificando as fragilidades/dificuldades sentidas. Decorrente do objetivo enunciado, apresentam-se as seguintes questões de partida:

- Quais os desafios que a consolidação de contas está a colocar às autarquias?
- Que procedimentos estão a ser utilizados neste processo?
- Que fragilidades / dificuldades estão a ser sentidas?

Para dar resposta a estas questões, atender-se-á ao caso particular do Município da Maia. A seleção deste município deve-se à composição do seu grupo municipal, bem como ao conhecimento previamente adquirido acerca do mesmo. Trata-se de um Município com participações financeiras em diversas e distintas entidades, adicionando um fator de complexidade à análise de todo o processo e constituindo, por isso, um caso de estudo com elevado potencial.

1.3 Contribuições esperadas

Com esta investigação pretende-se identificar e expor os problemas com que atualmente se deparam as autarquias locais na elaboração das Contas Consolidadas dos Grupos Municipais em que se inserem. A ainda parca e dispersa legislação e a orientação existentes não são suficientes para permitir um processo que transmita confiança na informação que é posteriormente reportada.

Os resultados deste trabalho serão importantes para os profissionais da contabilidade, para os decisores políticos, para os gestores do Setor Público e para a restante comunidade, pretendendo de alguma forma contribuir para uma maior consciência dos problemas existentes e necessidade de encontrar soluções para os mesmos.

1.4 Estrutura

Esta dissertação encontra-se organizada em cinco capítulos. O próximo capítulo (capítulo dois) versa sobre a revisão de literatura. No capítulo três são apresentados os objetivos e métodos de investigação. O estudo de caso encontra-se desenvolvido no quarto capítulo. E, por fim, no capítulo cinco, são apresentadas as conclusões.

Capítulo 2: Revisão de Literatura

Neste capítulo pretende-se apresentar uma revisão teórica sobre a temática em estudo, encontrando-se o mesmo estruturado em três secções principais. A primeira secção contextualiza a Nova Gestão Pública, seguida de uma apresentação da reforma da contabilidade pública em Portugal, e de uma análise da harmonização contabilística a nível internacional, nomeadamente ao nível consolidação de contas. Na segunda secção procede-se ao enquadramento legal e contabilístico da consolidação de contas nas autarquias locais em Portugal, iniciando-se esta por um enquadramento das autarquias locais no Setor Público, à qual se segue uma análise da legislação específica, uma análise ao processo de consolidação de contas, e por fim uma alusão à nova legislação a entrar em vigor a partir de 2014. Na terceira e última secção é efetuada uma revisão de estudos.

2.1A Reforma da Contabilidade Pública e a Consolidação de Contas no Setor Público

2.1.1 A Nova Gestão Pública

Os modelos de Gestão Pública têm-se sucedido ao longo dos tempos, muitas vezes associados às mudanças na conceção e ideologia do Estado (Rodrigues e Araújo, 2005, p.1).

No período após a grande depressão de 1929 surgiu o conceito de Estado Social - o *Welfare State*, ou Estado Providência. No entanto, o mesmo foi largamente criticado com o argumento de que embora reduza a desigualdade de rendimento numa nação, ele geralmente reduz também o rendimento total de um país (Feduzi e Runde, 2011).

Assim, nas últimas décadas tem-se assistido ao declínio dos modelos de gestão pública associados ao *Welfare State*. O Estado-Social, altamente intervencionista e burocrático, começou a ser visto como um entrave ao crescimento e ao desenvolvimento económico.

Diversas pressões de carácter económico, financeiro, político, ideológico, bem como o esgotamento das soluções oferecidas pela administração tradicional proporcionaram as condições para o aparecimento de um novo modelo de gestão: a Nova Gestão Pública (NGP). Este novo paradigma baseia-se na introdução de mecanismos de mercado e na adoção de ferramentas de gestão privada, na expectativa da melhoria do serviço para o cidadão, no aumento da eficiência e na flexibilização da gestão (Rodrigues e Araújo, 2005, p.1).

De acordo com Araújo (2004, p.2), a designação deste modelo gestor de reforma – NGP – foi introduzida por Christopher Hood (1991) no seu artigo “*A Public Management for All Seasons?*”, e a mesma é utilizada para designar as doutrinas administrativas que dominaram a agenda da reforma em vários países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) a partir dos finais da década de 70.

De acordo com Hood (1991, pp. 4-5), este movimento é composto por sete elementos principais:

profissionalização da gestão nas organizações públicas, padrões de desempenho e medidas de avaliação, ênfase no controlo e nos resultados, desagregação das grandes unidades do setor público, introdução da concorrência no setor público, primazia aos estilos e práticas de gestão do setor privado e ênfase na disciplina na utilização dos recursos.

Nas duas últimas décadas, a NGP ganhou o estatuto de modelo global das reformas no Setor Público (Haque, 2009). Na implementação destas reformas a nível internacional, importa ter em conta o contexto de cada país, o qual influenciou a velocidade e profundidade das mesmas.

De acordo com Pina e Torres (2003), nas democracias ocidentais coexistem três estilos dominantes de governação pública: Anglo-Saxónico, Nórdico, e Continental. Nos países anglo-saxónicos (Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos da América) é dada ênfase à eficácia, eficiência e lucro. Estes países são os mais propensos a introduzir mecanismos de mercado e competitividade, e a considerar o cidadão em primeiro lugar como cliente. Os países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Suécia e Holanda) também pertencem a um estilo de governação cujo objetivo é satisfazer as necessidades dos cidadãos. No que diz respeito aos países que adotam o estilo continental, tais como:

Bélgica, França, Alemanha, Grécia e Portugal, entre outros, a gestão pública é baseada num sistema burocrático, altamente hierarquizado, com ênfase na legalidade.

Assim, se nos países anglo-saxónicos denotamos uma maior tendência para a adoção de medidas de privatização e utilização de quase-mercados, no modelo continental a agenda de reforma está mais direcionada para a desregulação e a descentralização (Rodrigues e Araújo, 2005, p.4). Neste contexto, tem-se assistido nos últimos anos a uma progressiva descentralização administrativa para o poder local³.

Como esclarece Costa *et al.* (2006, p.3), a concretização desta nova atitude de gestão tem sido efetuada de várias formas: privatizações; alienação de participações públicas e privadas; abertura de mercados antes reservados; concessão de serviços públicos a privados; constituição de sociedades comerciais para gerir serviços públicos; criação de empresas públicas; criação de institutos, fundações, agências; parcerias público-privadas, e recurso a sofisticados processos de engenharia financeira.

Naturalmente, este facto vem trazer complexidade à “máquina” do Estado. A par da fragmentação, a multiplicidade de formas jurídicas assumidas pelas novas sub-entidades levanta novos desafios de gestão e de contabilidade destes grupos emergentes (Costa *et al.*, 2006). Assim, todas estas reformas implicaram mudanças nas necessidades de informação financeira. Aliás, um dos aspetos cruciais da NGP foi a onda de reformas na contabilidade pública. A mudança de paradigma no setor público exigiu mais e melhor informação financeira, que o regime até então usado não possibilitava.

Para Teixeira (2009, p.130):

É necessário que na gestão pública, se apliquem técnicas de controlo de gestão o que supõe que os dirigentes públicos disponham de informação fiável, objetiva e relevante sobre os serviços que gerem, para que possam apoiar, analisar e avaliar as decisões, bem como proporcionar a tomada de medidas corretivas. A satisfação deste tipo de necessidade implica ter informação sintética, sistematizada e adequada, que aponte tendências, seja guia e esteja reunida num documento disponibilizado em tempo oportuno.

A base destas reformas foi a passagem de uma contabilidade assente no regime de caixa, para o regime do acréscimo (Christiaens *et al.*, 2010). A contabilidade de caixa foi o centro

³ Ver Quadro 2 – Grau de centralização / descentralização das funções do Estado – apresentado na secção 2.2.1.

da contabilidade pública durante muitos anos. Alguns Governos ainda a usam, no contexto da elaboração e controlo dos orçamentos. Mas embora a contabilidade de caixa tenha os seus méritos, a contabilidade baseada no regime do acréscimo foi introduzida para melhorar a informação financeira produzida.

A *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) (2007) define o regime de caixa como aquele em que as transações apenas são registadas no momento em que existe um pagamento ou recebimento. Por outro lado, o regime do acréscimo é aquele em que as transações são registadas no momento em que ocorrem. A contabilidade baseada no regime do acréscimo facilita o planeamento, gestão e tomada de decisões, e é considerada a melhor forma de medir a posição e o desempenho financeiro de uma entidade num determinado período. Além disso, permite a comparação entre diferentes organizações, públicas e privadas. A contabilidade de caixa não evidencia o passivo (valores a pagar) ou o ativo (valores a receber), pelas transações efetuadas durante um determinado período de tempo. Desta forma, a informação financeira preparada num regime de caixa fornece informação muito limitada à gestão (FEE, 2007).

Na prática, muitos países ainda utilizam estes dois regimes em simultâneo. Em Portugal estes regimes coexistem, dada a existência de uma contabilidade orçamental e uma contabilidade patrimonial, como veremos à frente.

Face ao exposto, nomeadamente a fragmentação/descentralização a que o Setor Público tem sido sujeito, a consequência imediata é a perda da visão do mesmo como um todo. Ou seja, a simples prestação de contas individuais por parte de cada entidade não permite compreender a posição financeira do Setor Público dado que atualmente este é constituído por Grupos, surgindo aqui a necessidade da consolidação de contas.

2.1.2 A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e a Importância da Consolidação de Contas

Como salientado anteriormente, o movimento da NGP foi mundial, no entanto as medidas tomadas para a sua implementação foram diferentes consoante o estilo de governação de cada país. A adaptação da contabilidade pública a estas reformas foi imperativa.

Pode considerar-se o ano de 1990 como o arranque da reforma da contabilidade pública em Portugal, com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública. Legislação complementar se seguiu, nomeadamente a Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado (Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro), que veio reforçar o rigor da execução orçamental, e o Regime de Administração Financeira do Estado – RAFE (Decreto-Lei (DL) n.º 155/92, de 28 de julho). Este conjunto normativo veio

Estabelecer uma adequada uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos, nomeadamente, na criação de uma contabilidade de compromissos e de uma contabilidade de caixa, com vista a uma correta administração dos recursos financeiros públicos, segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia. (Portaria n.º 898/2000, §1)

Mas apenas em 1997, com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), é dado um “passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas” (ponto 1 do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro). O objetivo do POCP, explicitado no seu n.º 1, é “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos - contabilidade orçamental, patrimonial, e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

No entanto, sendo o POCP uma adaptação muito próxima do POC, então utilizado nas entidades privadas, e tendo em consideração as especificidades dos diferentes organismos públicos, tornou-se necessária a criação de um sistema de contabilidade moldado a cada setor. Alicerçados no POCP, foram ainda criados quatro planos de contabilidade setoriais, tal como evidenciado no Quadro 1.

Quadro 1. Planos de Contas Setoriais do Setor Público Administrativo

SPA	Administração Central	Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)	DL n.º 232/97, de 3 de setembro
		Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro
		Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-Educação)	Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro
	Segurança Social	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade Social (POCISSSS)	DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro
	Administração Local	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	DL n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro
	Administração Regional	Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)	DL n.º 232/97, de 3 de setembro
		Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	DL n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro
		Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro
		Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-Educação)	Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro

A importância atribuída às contas consolidadas e a necessidade da sua apresentação é transversal a todos estes normativos. No entanto, apenas o POC-Educação definiu as normas de consolidação de contas a aplicar naquele setor, destacando-se aliás como pioneiro nesta matéria no âmbito das contas públicas em Portugal.

O ponto 1 do POCP refere que “o desenvolvimento das novas técnicas de gestão impôs novas exigências em termos de informação contabilística”, tendo alguns organismos da Administração Pública aplicado transitoriamente uma adaptação do POC “sem normas gerais de enquadramento”, o que “criou uma situação onde não é possível realizar operações de consolidação”. Nada mais é esclarecido neste diploma.

No que diz respeito ao governo local, prevê a LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro) a obrigatoriedade de apresentação de contas consolidadas pelos municípios que detenham Serviços Municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do SEL, remetendo a definição dos procedimentos contabilísticos inerentes para o POCAL. No entanto, o POCAL nada refere a este respeito.

No POCISSSS e no POC-MS também não são definidos quaisquer procedimentos de consolidação de contas, sendo salientado que os mesmos serão posteriormente publicados, o que não aconteceu até 2010, com a publicação da Portaria n.º 474/2010.

Apenas no POC-Educação são definidas as normas de consolidação de contas (ponto 12), facto que deve ser registado como inédito até àquela data em Portugal. Esta Portaria estabelece a obrigatoriedade da consolidação de contas no Setor da Educação a partir do exercício de 2002.

Até ao ano de 2010 não existiram quaisquer evoluções nesta matéria. Somente com a publicação da Portaria n.º 474/2010, que aprova a Orientação n.º 1/2010, foram estabelecidos os princípios que devem estar subjacentes a uma adequada consolidação de contas no universo das administrações públicas. No entanto, é importante referir que, no caso particular das autarquias locais, certos aspetos nesta Portaria, nomeadamente no que diz respeito ao perímetro de consolidação, não são concordantes com o definido na LFL, a qual por força da hierarquia legislativa prevalece. Este facto consubstancia mais um fator de confusão e indefinição para os governos locais, o qual é importante solucionar.

A apresentação de contas consolidadas é um elemento fulcral na divulgação da informação financeira. No entanto, mais importante ainda será garantir uma prestação adequada desta informação. Conforme referido na Portaria n.º 474/2010, “a informação económico-financeira, resultante da consolidação de contas, facilita a tomada de decisão e respetivo controlo (...) no que respeita ao cumprimento dos objetivos estabelecidos, com especial relevo no controlo do défice orçamental”. Aliás, complementa ainda que “os princípios orientadores devem garantir que a informação contabilística é completa (...) e que nenhuma informação relevante ou de interesse para o utente/cidadão pode ficar omissa ou oculta”.

Segundo Santos Peñalver (1999), a consolidação de contas públicas é necessária por diversas razões:

- A desagregação do setor público, nas diversas entidades com personalidade jurídica própria, pode perturbar o controlo da legalidade e responsabilidade e impedir um conhecimento global das atuações públicas;

- A dificuldade de levar a cabo uma gestão pública integrada, uma vez que, se não se proceder à consolidação, os gestores não têm uma visão conjunta do orçamento e da sua execução;
- A comparabilidade no tempo de informação financeira individual não se mostra viável quando os serviços podem ter sido descentralizados para empresas do SEL, de um exercício económico para o outro;
- Uma correta determinação do *déficit* ou *superavit* do orçamento de uma administração necessita da elaboração de informação orçamental consolidada, pois só desta forma se obterá uma visão de todos os direitos e obrigações reconhecidos, por todas as organizações da administração;
- O conhecimento, tanto para os gestores como para o cidadão (contribuinte beneficiário de determinado serviço), das dívidas totais assumidas por uma determinada administração é fundamental para analisar a eficiência e economia com que realizaram a atividade pública.

Fernandes (2005, p.301), por outro lado, considera que:

Mesmo sendo de uma certa forma reconhecida a vantagem da existência de contas consolidadas nos grupos de empresas, o que é certo é que as contas não consolidadas da empresa mãe eram, e ainda serão para muitos, as contas principais. A prática adjectivou estas contas de contas individuais em oposição a contas consolidadas. Tudo contribuía para a primazia das contas individuais sobre as consolidadas. São as contas que servem de base à distribuição de lucros. São as contas individuais que se registam nos livros selados com força legal. A elaboração das contas consolidadas é normalmente feita fora dos tradicionais livros e registos contabilísticos, sendo obtidas a partir de mapas de trabalho.

As percepções divergem no que diz respeito à utilidade das demonstrações financeiras consolidadas, principalmente se não for possível uma construção fiável das mesmas, a qual deverá ser apoiada por um enquadramento normativo e legal consistente e consensual, que ainda não existe em Portugal.

2.1.3 A Harmonização Contabilística Internacional do Setor Público ao Nível da Consolidação de Contas

À medida que o mercado global evolui, as fronteiras nacionais têm-se tornado cada vez menos relevantes. Neste sentido, as organizações internacionais, como por exemplo a União Europeia, têm trabalhado para criar condições que facilitem as operações e o comércio internacional, bem como a livre circulação da informação. Aspectos como a legislação, o marketing e a moeda de troca têm convergido internacionalmente. Desta forma, é expectável que a contabilidade, como veículo que transporta toda a informação associada a estas transações, caminhe também no sentido da convergência internacional. Os contabilistas referem-se a este processo como “harmonização” (Carlson, 1997).

Brusca e Condor (2002) apontam várias razões que justificam a procura da harmonização contabilística no setor público, nomeadamente: a possibilidade dos países poderem proceder à emissão de dívida pública nos mercados internacionais e requerer empréstimos a instituições internacionais; a possibilidade de comparar a posição macroeconómica dos diferentes países; tornar mais fácil a tarefa das organizações internacionais que usam esta informação; o desenvolvimento de princípios contabilísticos geralmente aceites; e a modernização da contabilidade dos países menos desenvolvidos. Estes autores acrescentam ainda outras razões, focando-se no âmbito da União Europeia: a necessidade/possibilidade de fazer a consolidação de contas para obter uma imagem da posição da União; a necessidade de garantir a igualdade no acesso a empréstimos e/ou subsídios comunitários; a necessidade de comparar a situação económica dos diversos países; a necessidade de garantir o devido funcionamento dos mercados comunitários; e a necessidade de existir na Europa um conjunto de profissionais de referência na área da contabilidade e auditoria públicas. Por último, a harmonização contabilística no setor público também evitaria a manipulação política das contas anuais dos diferentes países, na medida em que prevê a divulgação de determinada informação e impede os governos de decidir que informação prestar na medida dos seus interesses.

Mas apesar de serem reconhecidas as importantes vantagens da harmonização contabilística internacional do setor público, existem alguns obstáculos à sua concretização.

De entre os obstáculos referidos por Brusca e Condor (2002) salientam-se: o peso que a burocracia e legalidade exercem na contabilidade pública; as diferenças culturais e linguísticas; as diferenças no desenvolvimento entre os diferentes países ao nível económico e ao nível dos seus sistemas contabilísticos; o nacionalismo, que leva a considerarem o seu sistema o mais adequado; e o tradicional conservadorismo e resistência à mudança. Benito *et al.* (2007) consideram ainda que outros fatores podem ter favorecido esta diversidade, como a organização do setor público, os objetivos específicos do reporte financeiro, os usuários das demonstrações financeiras, o incentivo ou não das organizações competentes e o interesse, ou falta dele, dos decisores políticos.

Apesar das dificuldades mencionadas anteriormente, têm sido promovidos esforços no sentido da harmonização por parte das organizações internacionais. Estes esforços culminaram na publicação de um conjunto de IPSAS, por parte do *Internacional Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), organismo criado e sob a alçada do *International Federation of Accountants* (IFAC). A missão do IPSASB é o “desenvolvimento de normas de contabilidade de alta qualidade para uso pelas entidades do setor público em todo o mundo na preparação das demonstrações financeiras de finalidade geral” (Preâmbulo da publicação das IPSAS).

No prefácio às IPSAS, são definidos como objetivos do IPSASB: a emissão de IPSAS; a promoção da sua aceitação e a convergência internacional para estas normas; e a publicação de outros documentos que proporcionem orientação em aspetos e experiências de relato financeiro no setor público.

O IPSASB emite IPSAS que tratam do relato financeiro sob o regime da contabilidade de caixa e o regime da contabilidade de acréscimo. Para as contabilidades de caixa o IPSASB emitiu uma IPSAS global. A demonstração financeira principal é a demonstração de fluxos de caixa, embora este organismo incentive a divulgação voluntária de informação com base no acréscimo.

As IPSAS de base de acréscimo são baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards – IAS*) e nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (*International Financial Reporting Standards - IFRS*), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) sempre que os requisitos dessas normas sejam aplicáveis ao Setor Público. Este organismo decidiu desenvolver as IPSAS com base

nas normas internacionais para o Setor Privado, num esforço por manter a consistência sempre que possível com as normas internacionais existentes, bem como para evitar a necessidade de “reinventar a roda” (IFAC – *Public Sector Committee*, 2000).

Embora o IPSASB “incentive fortemente a adoção das IPSAS e a harmonização dos requisitos nacionais com as IPSAS” (Prefácio das IPSAS, § 28), o mesmo admite que

Por si só, nem o IPSASB nem a profissão contabilística têm o poder de exigir a conformidade com as IPSAS. O sucesso dos esforços do IPSASB está dependente do reconhecimento e suporte do seu trabalho pelos diferentes grupos interessados que atuam dentro dos limites das suas próprias jurisdições (Prefácio das IPSAS, §29).

Apesar de atualmente o normativo contabilístico em uso no setor público português ser o POCP e planos setoriais, não adaptados ainda às normas internacionais, foi publicado em 29 de Junho o Decreto-Lei n.º 134/2012, que atribui à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) as competências de normalização para o setor público⁴.

No que respeita à consolidação de contas, foi emitida a IPSAS 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas em Maio de 2000, substituída depois pela IPSAS 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas, emitida em Dezembro de 2006. Esta norma é principalmente extraída da IAS 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas, publicada pelo IASB (versão revista em 2003). Uma entidade que prepare e apresente demonstrações financeiras segundo o regime de contabilidade do acréscimo deve aplicar esta norma na preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas (IPSAS 6, §1). A IAS 27 foi revista em 2011, passando a denominar-se IAS 27 – Demonstrações financeiras separadas, e com aplicação a partir de 01-01-2013. As IFRS 10 – *Consolidated financial statements*, IFRS 11 – *Joint Arrangements* e IFRS 12 - *Disclosure of Interests in Other Entities* também entraram em vigor a 01-01-2013. No entanto, a IPSAS 6 não foi ainda posteriormente revista.

De acordo com a IPSAS 6 (§§20 a 22), as demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as entidades controladas da entidade controladora, exceto quando exista evidência de que o controlo se destina a ser temporário, situação em que as mesmas

⁴ A este respeito, ver a subsecção 2.2.2.

deverão ser contabilizadas como investimentos financeiros. Os dois elementos de definição de controlo presentes nesta norma são o elemento poder (o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade) e o elemento benefício (que representa a capacidade da entidade que controla beneficiar das atividades da outra entidade) (IPSAS 6, §28). No parágrafo 30 pode ler-se que “para os fins de relato financeiro, o controlo (...) não exige necessariamente que uma entidade detenha uma maioria acionista ou outro interesse de capital próprio na outra entidade”. No parágrafo seguinte, é esclarecido ainda que “a existência de controlo não exige que uma entidade tenha responsabilidade pela gestão de (ou envolvimento em) as operações do dia-a-dia da outra entidade (...) pode resumir-se ao poder de designar e destituir a maioria dos membros do órgão de gestão (...)”.

No entanto,

O poder de uma entidade gerir a tomada de decisões em relação às políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade é insuficiente, por si, para assegurar a existência de controlo como definido nesta Norma. A entidade que controla necessita de ser capaz de gerir a tomada de decisões a fim estar em condições de beneficiar das suas atividades (...). Isto terá o efeito de excluir das definições de uma ‘entidade que controla’ e ‘entidade controlada’ relacionamentos que não vão para além de, por exemplo, o de um liquidatário e a entidade que está a ser liquidada, e excluirão normalmente um relacionamento entre prestador e mutuário (IPSAS 6, §36).

Os parágrafos 38 a 40 dão orientação para ajudar a determinar se o controlo existe ou não para fins de relato financeiro. Além disso, o §49 da IPSAS 6 estabelece que as demonstrações financeiras devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes.

As demonstrações financeiras da entidade controladora e das suas entidades controladas usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas com referência à mesma data de relato. Quando as datas de relato da entidade controladora e de uma entidade controlada forem diferentes, a entidade controlada prepara, para fins de consolidação, demonstrações na mesma data das da entidade controladora, salvo for impraticável fazê-lo (IPSAS 6, §47). Nesse caso, devem ser feitos ajustamentos quanto aos efeitos de transações ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da entidade controladora. Em qualquer caso, a diferença

entre a data de relato da entidade controlada e a da entidade controladora não deve ser mais do que três meses (IPSAS 6, §48).

Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade combina as demonstrações financeiras da entidade que controla e das suas entidades controladas numa base de linha a linha, adicionando juntamente rubricas idênticas de ativos, passivos, capital próprio, réditos e gastos, a fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo económico como se de uma entidade única se tratasse. A quantia escriturada do investimento na entidade controlada é eliminada. Os interesses minoritários são identificados (IPSAS 6, §43). Saldos, transações, réditos e gastos entre entidades do grupo devem ser eliminados por inteiro (IPSAS 6, §45).

Esta norma exige ainda um conjunto de divulgações nas demonstrações financeiras consolidadas, nomeadamente: uma lista das entidades controladas; as razões para a exclusão de entidades; informação financeira resumida das entidades controladas; a explicação da existência ou não de controlo para as entidades que consolidam; a natureza e extensão de quaisquer restrições significativas sobre a capacidade das entidades controladas transferirem fundos para a entidade controladora; entre outras (IPSAS 6, §62).

A Orientação n.º1/2010, conforme esclarecido no seu ponto 1, foi elaborada com referência a esta IPSAS, e será objeto de análise em subsecção posterior.

Uma vez analisada a NGP, a reforma da contabilidade pública em Portugal e a problemática da harmonização contabilística a nível internacional, a próxima secção será dedicada ao enquadramento legal e contabilístico da consolidação de contas nas autarquias locais em Portugal.

2.2 A Consolidação de Contas nas Autarquias Locais: Enquadramento Legal e Contabilístico

2.2.1 As Autarquias Locais no Setor Público em Portugal

A Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu artigo 82.º, consagra a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção: o setor público, o setor privado e o setor cooperativo e social.

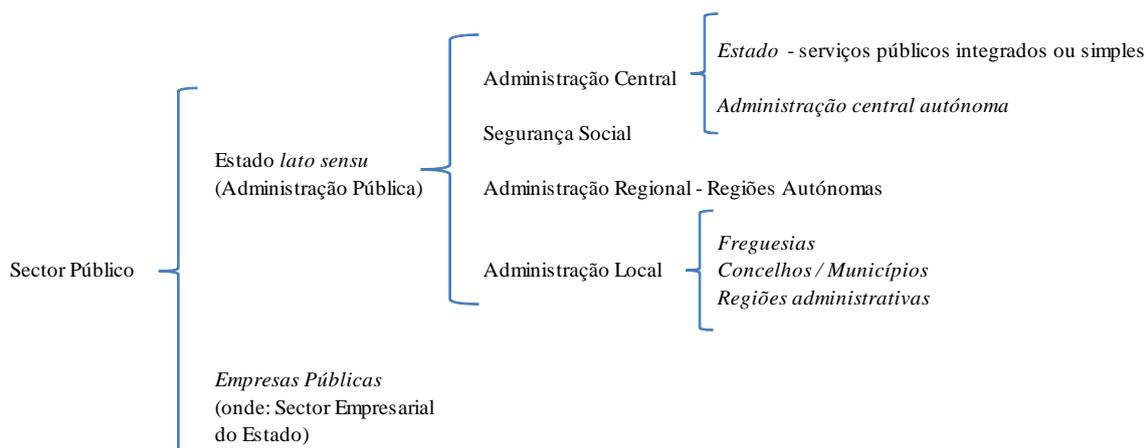
Franco (2007, p.143) define o Setor Público como “o conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações, e instituições públicas)”. O autor divide o Setor Público em Setor Público Administrativo (SPA) (“actuação económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenhem uma actividade pública segundo critérios não empresariais”) e Setor Empresarial do Estado (SEE) (“as actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes – “lucros” – dos proveitos sobre os custos”).

No essencial, aquilo que distingue as entidades do Setor Público Administrativo das do Setor Empresarial é a lógica de funcionamento. Enquanto as segundas têm essencialmente uma lógica de mercado, as primeiras já não (Pereira *et al.*, 2012). Segundo estes últimos autores, o Setor Público Empresarial integra as empresas públicas, as empresas municipais e as sociedades de capital exclusiva ou maioritariamente público.

No que diz respeito ao Setor Público Administrativo, na opinião de Franco (2007), o mesmo é constituído por quatro subsectores: a administração central, a administração regional (regiões autónomas), a administração local (freguesias, concelhos, municípios...) e a segurança social.

A Figura 1esquemmatiza a estrutura interna do Setor Público português.

Figura 1. Estrutura interna do Setor Público Português



Fonte: Franco (2007, p.145).

Já na opinião de Amaral (2009), existirão apenas três subsectores, uma vez que a Segurança Social faz parte integrante da administração central. Na sua opinião, a Administração Central é composta pelo Estado «*stricto sensu*», ou seja, a Administração Central Direta, os fundos e serviços autónomos e a segurança social.

Defendemos, no entanto, a perspectiva de Franco (2007), uma vez que a Segurança Social assume presentemente uma autonomia e peso suficientes para constituir por si só um subsector do Setor Público Administrativo, em que as entidades integrantes dispõem de regime e legislação próprias.

O subsector da Segurança Social engloba as unidades institucionais que têm como função primordial o fornecimento de prestações sociais (pensões de reforma e invalidez, subsídios de desemprego, rendimento mínimo, entre outras) e que têm como recursos essencialmente as contribuições sociais obrigatórias. Embora não se incluindo na administração central, por questões de transparência do sistema, o sistema da Segurança Social está estreitamente associado à administração central, nomeadamente ao Estado, pois concretiza as políticas públicas redistributivas associadas com prestações sociais. Na opinião de Pereira *et al.* (2012), esta descentralização tem a ver “sobretudo com uma melhoria da eficácia administrativa deste setor”. Em particular no que diz respeito ao regime contabilístico deste subsector, foi criado um plano setorial específico: o POCISSSS.

Segundo Franco (2007), a Administração Central é constituída pelo conjunto de serviços integrados ou “simples”, que são subordinados ao Orçamento Geral do Estado, abrangendo os vários departamentos ministeriais e as suas unidades orgânicas, assim como outras entidades, que podem chegar a ter personalidade jurídica, mas que estão totalmente subordinadas, na previsão, execução e no controlo, ao Orçamento de Estado. Fazem também parte da administração central as entidades autónomas relativamente ao Orçamento de Estado. Estas podem ser serviços administrativos, quando se trata de “serviços” que prestam toda a gama de utilidades materiais, para tal utilizando meios financeiros. Designam-se por fundos autónomos quando se trata de serviços cuja actividade consiste exclusiva e predominantemente na gestão de meios financeiros (Franco, 2007).

As Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (Governos Regionais) constituem a Administração Regional. São entidades de Direito Público, com poderes para administrar e dispor do seu património, exercer poder tributário próprio e aprovar o plano económico regional, o orçamento regional e as contas da região (Marques, 2003).

A Administração Local, em particular as autarquias locais, são o nosso objeto de estudo. De acordo com o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012, existem em Portugal 308 municípios dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e Madeira. As autarquias locais são dotadas de autonomia financeira, princípio que se encontra consagrado no artigo 6.º da CRP. Este princípio de autonomia do Poder Local é definido ainda pela Carta Europeia de Autonomia Local (artigo 3.º) como a “capacidade efetiva de as autarquias locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, e sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”.

Tem havido uma tendência crescente para o aumento das competências das autarquias locais (Pereira *et al.*, 2012). A transferência de atribuições e competências para as autarquias locais foi consagrada na Lei n.º 159/99, de 14 de setembro. De acordo com o seu artigo 13.º, estas atribuições são nos seguintes domínios: Equipamento rural e urbano; Energia; Transportes e comunicações; Educação; Património, cultura e ciência; Tempos livres e desporto; Saúde; Ação social; Habitação; Proteção civil; Ambiente e saneamento básico; Defesa do consumidor; Promoção do desenvolvimento; Ordenamento do território e urbanismo; Polícia municipal; e Cooperação externa.

A distribuição de competências do Estado para o Governo Local é elucidada pelo Quadro 2. Nele se verifica que grande parte das funções gerais de administração, económicas e certas funções sociais (saúde e parte da educação) são centralizadas. A descentralização é sentida sobretudo ao nível de algumas funções sociais (habitação, serviços culturais e recreativos, parte da educação) e das infra-estruturas de transporte e saneamento básico (Pereira *et al.*, 2012).

Quadro 2. Grau de centralização/descentralização das funções do Estado

	Funções centralizadas (administração central, empresas de capitais públicos e outras)	Funções descentralizadas (administração local, empresas municipais, inter-municipais e outras)
Funções gerais de Administração	<i>Sistema Judicial</i>	<i>Não tem competências</i>
	<i>Defesa Nacional</i> <i>Segurança Pública</i> (PSP, GNR, PJ)	<i>Não tem competências</i>
Funções Sociais	<i>Educação:</i> Currículos Nacionais Pessoal Docente (básico e secundário) Equipamento Escolar (secundário) Ensino Superior	Polícias Municipais (facultativo) Construção e manutenção dos estabelecimentos de educação pré-escolar e das escolas do ensino básico. Pessoal Não Docente (básico) Acção social escolar Transportes escolares
	<i>Saúde:</i> Hospitais, Centros de Saúde Pessoal médico, de enfermagem e auxiliar.	<i>Participação e consulta</i> no planeamento da rede de centros de saúde
	<i>Segurança e Acção Social:</i> -Transferências a favor do rendimento. Competência quase exclusiva da administração central.	Cooperação com instituições de solidariedade social e em parceria com a administração central, em programas e projectos de acção social de âmbito municipal, designadamente nos domínios do combate à pobreza e à exclusão social.
	<i>Habitação:</i> Regulação do mercado de arrendamento (controle de rendas) Programas de renovação urbana.	Disponibilizar terrenos para a construção de habitação social; Promoção de programas de habitação a custos controlados, de erradicação de barracas e de renovação urbana.
	<i>Serviços Culturais, Recreativos:</i> Centros de cultura, centros de ciência, bibliotecas, teatros e museus nacionais (IPM) Património cultural, paisagístico e urbanístico <u>regional ou nacional.</u>	Construção de Instalações Desportivas e Recreativas Centros de cultura, centros de ciência, bibliotecas, teatros e museus municipais; Património cultural, paisagístico e urbanístico <u>do município</u>
Funções Económicas	<i>Agricultura, Pecuária, Silvicultura, caça e pesca:</i> Incentivos económicos a estes sectores	Não há competências relevantes neste campo
	<i>Indústria e Energia:</i> Distribuição de energia eléctrica em alta tensão, apoios às PMEI	Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão; Iluminação pública urbana e rural.
	<i>Transportes e Comunicações:</i> Rede Nacional de Estradas, Portos	Viadutos, arruamentos e obras complementares Rede viária Municipal
	<i>Água, saneamento e resíduos</i> Tratamento de resíduos perigosos	Distribuição de água em alta e em baixa Tratamento de resíduos sólidos Sistemas de esgotos

Fonte: Pereira *et al.* (2012, p.389)

Para a prossecução destas atribuições e competências, e no sentido de impor critérios de eficiência, na administração municipal coexiste um setor administrativo com outros subsectores, como os Serviços Municipalizados e o SEL.

De acordo com o Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local (Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto), “a actividade empresarial local é desenvolvida pelos municípios, pelas associações de municípios, e pelas áreas metropolitanas, através dos Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados e das empresas locais” (Lei n.º 50/2012, artigo 2.º). Os Municípios podem criar Serviços Municipalizados, os quais “íntegram a estrutura organizacional do município” (Lei n.º 50/2012, artigo 8.º). Estes “são geridos sob forma empresarial e visam satisfazer necessidades coletivas da população do município” (Lei n.º 50/2012, artigo 9.º). De acordo com o artigo 10.º desta Lei, o seu objeto poderá enquadrar-se numa ou mais das seguintes áreas prestacionais: abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e urbanas, gestão de resíduos urbanos e limpeza pública, transporte de passageiros, e distribuição de energia eléctrica em baixa tensão.

O SEL integra o conjunto das empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas, adotando a denominação E.M., E.I.M., ou E.M.T. (Lei n.º 50/2012, artigo 19.º). A referida Lei esclarece, no n.º 1 do seu artigo 19.º, que

São empresas locais as sociedades constituídas ou participadas nos termos da lei comercial, nas quais as entidades públicas participantes possam exercer, de forma direta ou indireta, uma influência dominante em razão da verificação de um dos seguintes requisitos: (a) detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto; (b) direito de designar ou destituir a maioria dos membros do órgão de administração ou de fiscalização; (c) qualquer outra forma de controlo de gestão.

O objeto das empresas do SEL é “exclusivamente a exploração de atividades do interesse geral ou a promoção do desenvolvimento local e regional (...), sendo proibida a criação de empresas locais para a prossecução de atividades de natureza exclusivamente administrativa ou com intuito exclusivamente mercantil” (Lei n.º 50/2012, artigo 20.º).

Esta “descentralização” das atividades da autarquia em outras entidades leva ao surgimento do “grupo municipal”. Assim, a partir de 1998 (ano em que surge a primeira legislação do SEL, incluindo a possibilidade de criação de empresas municipais e intermunicipais), surge

a necessidade de começar a pensar em soluções alternativas para a análise das contas locais para além das demonstrações financeiras individuais das autarquias.

2.2.2 Do POCAL à Orientação n.º1/2010 e o Sistema de Normalização Contabilística Público adaptado às IPSAS

O processo de reforma global do sistema contabilístico público foi iniciado em Portugal, na década de 90, com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro). À publicação desta Lei de Bases seguiu-se a publicação de um conjunto de outros diplomas que sustentam as reformas atuais. Destes, é de destacar a publicação em 1997 do POCP, de aplicação a toda a Administração Pública. No que diz respeito especificamente às autarquias locais, a reforma do sistema contabilístico tem como marco principal a aprovação do POCAL.

O POCAL veio trazer inovações muito significativas, tal como consta do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro:

- i) O seu objetivo, tal como definido logo na introdução do referido Decreto-Lei, passa por criar 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”;
- ii) A perspetiva patrimonial implicou a necessidade de inventariar todos os bens móveis, imóveis, e veículos, independentemente do seu domínio (público ou privado), e de os atualizar anualmente, através do cálculo das respetivas depreciações (Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, que aprova o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE);
- iii) O ponto 2.9 do POCAL prevê ainda a obrigatoriedade de ter um Sistema de Controlo Interno adequado às atividades da autarquia, cujo “órgão executivo aprova e mantém em funcionamento, (...) assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente”;
- iv) As autarquias passam a ter a obrigatoriedade de apresentar diversos documentos previsionais (as Grandes Opções do Plano e Orçamento – ponto 2.3 do POCAL) e de Prestação de Contas (Balanço, Demonstração de Resultados, Mapas de Execução

Orçamental, Anexos às Demonstrações Financeiras, e Relatório de Gestão – ponto 2, n.º 2 do POCAL).

A mudança do sistema contabilístico autárquico veio a ser reforçada com a publicação da já referida LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro), que visa “estabelecer o regime financeiro dos municípios e das freguesias”. Entre as mudanças implementadas, destacam-se pela relevância para este estudo:

- A obrigatoriedade de elaboração de contas consolidadas por parte dos municípios que detenham Serviços Municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do SEL (artigo 46.º);
- A obrigatoriedade, definida no seu artigo 48.º, de auditoria externa às “contas anuais dos municípios que detenham capital em fundações ou entidades do Setor Empresarial Local”.

Embora preconizado na LFL, não existia qualquer regulamentação no POCP ou no POCAL sobre a consolidação de contas nos municípios. Apenas em 15 de junho de 2010 seria publicada a Portaria n.º 474/2010, que aprova a Orientação n.º1/2010 para a consolidação de contas no âmbito do Setor Público Administrativo.

De acordo com esta orientação, as demonstrações financeiras consolidadas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental do conjunto das entidades compreendidas no perímetro de consolidação, devendo a sua estrutura e requisitos mínimos de conteúdo respeitar o estabelecido nas normais nacionais e internacionais aplicáveis. O seu ponto 1, continua, esclarecendo que:

A norma de consolidação de contas para o Setor Público Administrativo deve ter por base um conteúdo que tenha como referência o previsto nas normas nacionais, consentâneo com o estabelecido na Diretiva nº 83/349/CEE (Sétima Diretiva), e internacionais, nomeadamente as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Publico emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), que são na generalidade dos casos, baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Esclarece, ainda, que a utilização das IPSAS contribuirá para a melhoria da compreensibilidade, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira entre os

subsetores que constituem o Setor Público Administrativo, e ainda, de igual forma, a comparabilidade externa com outros setores institucionais, nomeadamente os da União Europeia, numa ótica consistente com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95).

Apesar disto, no Setor Público continua a ser utilizado o POCP e planos setoriais, enquanto no Setor Privado já se encontra em uso o SNC desde 2010. No entanto, a normalização contabilística no Setor Público é um tema que está na agenda do Governo. Desta forma, em 29 de junho de 2012 foi publicado o Decreto-Lei n.º 134/2012, o qual veio proceder à:

Extinção da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública⁵, criada pelo Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março, sendo as suas atribuições e competências de normalização para o setor público integradas na Comissão de Normalização Contabilística (CNC), criada pelo Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho.

O referido Decreto-Lei n.º 134/2012, conforme explanado na sua introdução, “procede à revisão da estrutura e composição da CNC⁶, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público”. De acordo com o artigo 2.º do referido Decreto-Lei:

Incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.

O artigo 3.º do Decreto-Lei define como Missão da CNC, no domínio contabilístico:

⁵ O artigo 4.º do Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro, que aprova o POCP, criou a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), com vista a coordenar a aplicação geral e setorial do Plano. Posteriormente, em 20 de março de 1998 é publicado o Decreto-Lei n.º 68/98, que define as atribuições da CNCAP. As suas atribuições são, de acordo com o artigo 1.º do referido Decreto-Lei: “a) Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como a sua aplicação sectorial; b) Promover os estudos necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectorial; c) Elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP; e d) Pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos sectoriais”.

⁶ A CNC foi criada em 1977 pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou o POC, e à qual foi atribuída a competência de aperfeiçoamento e divulgação da normalização contabilística nacional. Vária legislação se seguiu com vista a regulamentar o funcionamento da CNC. Em 2009, ano da publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC, foi publicado também o Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho, com vista a adaptar a CNC à nova realidade contabilística nacional. De acordo com a introdução do referido Decreto-Lei, “Com a aprovação de um novo Sistema de Normalização Contabilística, inspirado nas normas internacionais de contabilidade e nas normas internacionais de relato financeiro, é introduzido, no sistema contabilístico das empresas em geral, um conjunto de conceitos, cuja aplicação, a bem da qualidade da informação financeira a divulgar, se torna necessário controlar”. O Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 134/2012.

Emitir normas, pareceres e recomendações relativos ao conjunto das entidades inseridas no setor empresarial e setor público, de modo a estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza, contribuindo para o desenvolvimento de padrões de alta qualidade da informação e do relato financeiro, das entidades que apliquem: a) O sistema de normalização contabilística; b) A normalização contabilística para microentidades; c) A normalização contabilística para o setor público. A CNC tem ainda como missão promover as ações necessárias para que as normas de contabilidade sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas.

Embora não exista ainda previsão para a emissão do SNCP, parecem estar criadas as condições para a harmonização total do cenário contabilístico nacional, o que, no âmbito da consolidação de contas do Setor Público, é um aspeto urgente e indispensável.

2.2.3 Processo de Consolidação de Contas nas Autarquias Locais

No processo de consolidação de contas, as entidades terão um conjunto de etapas a percorrer, nomeadamente, definir a data de consolidação, efetuar o inventário de todas as participações, determinar as condições de controlo em empresas ou outras entidades, definir o perímetro de consolidação e recolher todos os elementos necessários para a consolidação.

Neste contexto, a Orientação nº 1/2010 prevê, no seu ponto 1, a obrigatoriedade de serem elaborados “documentos e elementos de apoio à consolidação de contas, designadamente o manual de consolidação e o *dossier* de consolidação”. O Manual de Consolidação deverá incluir o plano de contas, o calendário das operações, as regras relativas à definição do perímetro de consolidação, o organigrama do grupo, os métodos de consolidação aplicáveis, os procedimentos de homogeneização e agregação dos dados e de eliminação das operações internas, bem como as instruções para a elaboração do *Dossier* de Consolidação. O *Dossier* de Consolidação será composto pelas demonstrações financeiras e anexos, elementos sobre operações intragrupo e outras informações que se revelem pertinentes.

O ponto 4 da mesma Orientação imputa à entidade consolidante (neste caso, o município) o dever de definir e divulgar às entidades inseridas no perímetro as orientações subjacentes ao processo de consolidação, no início de cada exercício.

Para efeitos de consolidação, as demonstrações financeiras (individuais) das entidades pertencentes ao grupo público devem ser preparadas na mesma base contabilística (no caso, de acordo com o POCAL), e consistentemente de um exercício para o outro. Desta forma, e de acordo com a Orientação n.º 1/2010, será necessário proceder a alguns ajustamentos prévios, nomeadamente:

- a) Homogeneização temporal da informação financeira – as contas das entidades a consolidar deverão reportar-se ao mesmo período temporal. Se durante o exercício económico uma entidade deixar de fazer parte integrante do perímetro de consolidação, as suas demonstrações financeiras não deverão ser incluídas nas contas consolidadas com referência a 31 de dezembro (ponto 6.2, a));
- b) Homogeneização valorativa da informação financeira – as entidades incluídas no perímetro de consolidação devem converter os seus critérios de valorimetria em critérios uniformes ao grupo público. Se algum elemento materialmente relevante for mensurado por método que não cumpra o requisito de uniformidade estabelecido, esse elemento deverá ser objeto de reclassificação ou remensuração, unicamente para efeitos de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas (ponto 6.2, b));
- c) Homogeneização de operações internas – necessidade de eventuais correções nas demonstrações financeiras individuais, nomeadamente, decorrentes de saldos ou fluxos não coincidentes entre entidades que integram o perímetro de consolidação (ponto 6.2, c));
- d) Homogeneização para realizar a agregação – sempre que a estrutura das demonstrações financeiras anuais de uma entidade a consolidar não coincida com a das demonstrações financeiras consolidadas deverão efetuar-se as necessárias reclassificações às contas anuais individuais (ponto 6.2, d)).

Depois de efetuados os ajustamentos prévios, é necessário efetuar as operações de consolidação propriamente ditas: agregação das demonstrações financeiras individuais (ponto 6.3 da Orientação n.º 1/2010), e eliminação de saldos e fluxos (ponto 6.4 da Orientação n.º 1/2010). Para este efeito, deverá ser selecionado o método de consolidação (ponto 6.5 da Orientação n.º 1/2010):

- Método da simples agregação – aplica-se quando, na ausência de qualquer participação no capital das entidades consolidadas, se verifica um efetivo controlo

administrativo por parte da entidade consolidante (como é o caso, no perímetro de consolidação definido para os municípios, dos Serviços Municipalizados);

- Método da consolidação integral – aplica-se quando a entidade consolidante detém uma participação superior a 50% dos direitos de voto dos titulares de capital da entidade controlada. Para efeitos de aplicação deste método de consolidação, adotar-se-á o previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15 “Investimentos em subsidiárias e consolidação”, publicada no Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro, com as necessárias adaptações à realidade de cada subsetor.

No caso das autarquias locais, aplicar-se-á às entidades do SEL detidas direta ou indiretamente em 100% (Perímetro definido pela LFL). De ressaltar que nas contas consolidadas dos Grupos Municipais não existirão interesses minoritários, dadas as regras definidas para o perímetro de consolidação.

- Método da equivalência patrimonial – aplica-se quando uma entidade pertencente ao grupo público exerça influência significativa sobre a gestão operacional e financeira de uma entidade não incluída no grupo público ou quando não seja aplicável qualquer dos métodos referidos nas alíneas anteriores.

Em abril de 2011, foram publicadas pela DGAL as instruções genéricas para a consolidação de contas pelos Municípios, através das quais se visa articular os regimes previstos na LFL, na Portaria e na Orientação, bem como ultrapassar algumas lacunas em matérias não previstas naquelas normas.

De facto, como vimos, atendendo à especificidade do subsetor das autarquias locais, e ao facto de a LFL e a Portaria divergirem em questões essenciais como o perímetro de consolidação e os documentos que devem integrar as demonstrações financeiras, mostrou-se necessária a elaboração de instruções que permitissem a aplicação deste regime pelos Municípios de forma harmoniosa, coerente e comparável.

Apesar do esforço efetuado no sentido de regulamentar os procedimentos de Consolidação de contas no Setor Público, subsistem várias limitações à elaboração das mesmas, de entre as quais se destacam:

- **Definição do perímetro de consolidação**

Atendendo às especificidades do subsetor das autarquias locais, embora no número 4 da Portaria n.º 474/2010 se defina que o grupo público é constituído pela entidade-mãe e por todas as entidades por si controladas, outro entendimento resulta da LFL, a qual prevalece sobre a referida Portaria por força da hierarquia entre as várias normas legais. De acordo com o artigo 48.º da LFL, o grupo municipal será constituído pelas entidades do SEL detidas a 100% pelo Município, bem como os Serviços Municipalizados. Este critério não tem em consideração alguns aspetos, como por exemplo, a materialidade e a possibilidade de ação política através de veículos específicos (Entidades com Finalidade Especial) cujos resultados não apareceriam nas contas.

Em outros planos setoriais, como é o caso do POC-Educação ou POCMS, não existe tal divergência. No setor da Educação, o grupo público é o conjunto da entidade-mãe e das entidades por si controladas (ponto 12.4 do POC-Educação). No caso do POCMS, não está definido o perímetro de consolidação.

- **Conciliação da Informação Intragrupo**

De acordo com o já referido anteriormente, a Orientação n.º 1/2010 atribui à entidade consolidante o dever de preparar um normativo de consolidação a ser seguido por todas as entidades constituintes do grupo público. O conjunto de elementos a elaborar por estas entidades deverão incluir, entre outros, “elementos sobre operações intragrupo”, e deverão ser enviados para a entidade-mãe, que será responsável pelo tratamento dos mesmos para efeitos dos trabalhos de consolidação de contas propriamente ditos (nomeadamente, agregação e eliminações).

Desta forma, implicitamente está a ser atribuída à entidade consolidante a função de conciliação destes movimentos, os quais se poderão mostrar divergentes, causando entropia no desenvolvimento dos trabalhos.

- **A compatibilização entre SNC e os Planos Oficiais de Contabilidade do Setor Público**

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010, é revogado o POC e aprovado o SNC para a generalidade das entidades do setor privado, enquanto no Setor Público continua em vigor o POCP e os diferentes planos de contabilidade setoriais.

De acordo com Lopes e Pires (2010), a compatibilidade coloca-se ao nível de: (i) planos de contas com códigos diferentes; (ii) valorimetria (o SNC admite o critério do justo valor, o qual não é aceite pelo Setor Público); e (iii) impostos diferidos.

No entanto, existem ainda outras divergências entre normativos contabilísticos a ser ultrapassadas, nomeadamente as associadas a métodos de amortização e depreciação do imobilizado, bem como as relacionadas com a constituição de provisões para cobranças duvidosas.

- **Adaptação às Normas Internacionais de Contabilidade**

A Orientação n.º1/2010 refere que devem ser utilizadas como referência as IPSAS, que são baseadas nas IRFS emitidas pelo IASB. No entanto, os diversos planos de contabilidade setoriais ainda não se adaptaram a estas normas, o que coloca alguns problemas que levam à necessidade de conversões e ajustamentos, pelo que se torna urgente esta alteração.⁷

- **A comparabilidade entre Grupos Municipais**

A descentralização das atividades dos Municípios implica que a comparabilidade entre os Grupos Municipais só pode ser conseguida com as contas consolidadas. Mas face às evidentes lacunas na lei, à não clarificação de alguns aspetos essenciais e ainda às incongruências entre os diversos normativos legais aplicáveis,

⁷ A este respeito, ver subsecção 2.2.2.

encontramo-nos sem um fio condutor comum para todos os Grupos Municipais. Sem uma harmonia de procedimentos e políticas, a comparabilidade pode não será possível. De destacar que a comparabilidade é uma das vantagens recorrentemente apontadas para a existência de contas consolidadas.

- **O controlo do Endividamento do Grupo Municipal**

Segundo Lopes e Pires (2012, p.1) “é do conhecimento geral que o País atravessa uma situação financeira bastante difícil. Uma parte significativa desse problema deveu-se ao descontrolo que existiu ao nível do endividamento em vários setores”.

Sem contas consolidadas, como será possível, por exemplo, garantir que o endividamento não tenha sido transferido estrategicamente para as empresas municipais não pertencentes ao perímetro?

Neste momento, e de acordo com o n.º 2 do artigo 36.º da LFL,

Para efeitos do cálculo do limite de endividamento líquido e do limite de empréstimos contraídos, o conceito de endividamento líquido total de cada município inclui (...) o endividamento líquido e os empréstimos das entidades que integram o Setor Empresarial Local, proporcional à participação do município no capital social, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no regime jurídico do Setor Empresarial Local.

Pelo exposto, parece clara a necessidade de apresentação de umas contas consolidadas do Grupo Municipal para dirimir esta “lacuna” na lei. No entanto, no caso das autarquias locais, considerando as limitações legais ao perímetro de consolidação e a verdadeira estrutura dos municípios, o endividamento apresentado nas contas consolidadas não irá refletir com fiabilidade/transparência a real dívida de todas as entidades que compõe o Município em sentido lato.

- **A transparência das contas públicas**

Ligado ao problema do endividamento está também a questão da transparência das contas públicas, sem as quais não se pode apurar devidamente o endividamento nem

as hipotéticas responsabilidades futuras. Daqui decorre a importância de uma boa consolidação de contas com critérios coerentes, nomeadamente na determinação do perímetro de consolidação (Lopes e Pires, 2012).

▪ **Restrições de tempo e/ou Recursos Humanos**

Em qualquer processo de consolidação de contas, a gestão de *deadlines* cabe em última instância à entidade-mãe, a qual terá de gerir/supervisionar o processo em todas as entidades do grupo.

À restrição de tempo, soma-se atualmente a restrição de pessoal, dado o congelamento de carreiras/admissões na função pública, obrigando os serviços a uma reorganização interna, que poderá não ser fácil.

2.2.4 A revogação da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007) e a publicação da Lei n.º 73/2013

O Programa de Assistência Económica e Financeira, assinado em 17 de maio de 2011 entre Portugal, a União Europeia, o Fundo Monetário Internacional e o Banco Central Europeu, prevê expressamente, no âmbito das Medidas Orçamentais Estruturais, a revisão da atual LFL, para se adaptar aos processos orçamentais da nova Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 52/2011, de 13 outubro). Também a Reforma da Administração Local levada a cabo pelo Governo, com base nos objetivos enunciados no Documento Verde da Reforma da Administração Local (2011), reclama a necessidade de alteração da LFL como instrumento próprio para a concretização das necessidades de financiamento das autarquias locais e das entidades intermunicipais, para o novo mapa de freguesias e para o novo papel das entidades intermunicipais no desenvolvimento sub-regional. Nesse sentido, o Governo resolveu proceder à revisão da LFL, permitindo a apresentação de uma proposta de lei que correspondesse às necessidades identificadas tanto no Documento Verde da Reforma Administrativa como no Memorando de Entendimento (Proposta de Lei n.º 122/XII, de 17-12-2012 – Exposição de Motivos).

Tal como explanado na referida Proposta de Lei, os trabalhos de revisão da LFL tiveram como princípios essenciais:

- (i) Ajustar o paradigma das receitas autárquicas à realidade atual (o orçamento municipal ainda se encontra muito dependente do mercado imobiliário – Imposto Municipal sobre Imóveis / Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis);
- (ii) Aumentar o nível de exigência e transparência ao nível da prestação de contas;
- (iii) Dotar as finanças locais dos instrumentos necessários para garantir a efetiva coordenação entre a administração central e local, contribuindo para o controlo orçamental e para a prevenção de situações de instabilidade e desequilíbrio financeiro;
- (iv) Criação de regras mais simples, mas mais exigentes e coerentes, nomeadamente no que respeita ao equilíbrio orçamental, aos limites da dívida, aos mecanismos de recuperação financeira, à prestação de contas individual e consolidada e à auditoria externa e certificação legal de contas.

Desta forma, a nova LFL pretende constituir um “aperfeiçoamento” da atualmente em vigor.

Neste seguimento, foi publicada em 3 de setembro de 2013 a Lei n.º 73/2013, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais. Esta Lei apresenta as seguintes alterações principais:

- a) No âmbito do reforço da consolidação orçamental, os municípios passam a estar sujeitos a um limite para a dívida total, assente na relação entre esta e a receita corrente (artigo 52.º);
- b) Alarga-se o perímetro das entidades suscetíveis de relevarem para os limites legais de endividamento do município, de modo a que abranja a globalidade das entidades, independentemente da sua natureza, em que participa ou sobre as quais o município detém poderes de controlo (artigo 54.º);
- c) Ao nível da consolidação de contas, procede-se ao alargamento do perímetro de consolidação das contas dos municípios, de forma a abranger toda e qualquer participação em empresas locais e serviços intermunicipalizados, bem como

entidades de qualquer outra natureza sobre as quais os municípios detenham poderes de controlo (artigo 75.º);

- d) No âmbito da sustentabilidade das finanças locais, será criado um sistema de alertas precoces com o intuito de detetar situações de desvio na gestão orçamental dos municípios, permitindo evitar situações de desequilíbrio financeiro (artigo 56.º);
- e) Em situações de ultrapassagem do limite da dívida, a nova Lei prevê mecanismos de recuperação financeira para a consolidação de passivos financeiros através da adoção, por parte do município, de um conjunto de regras de ajustamento. Neste contexto, é criado o Fundo de Apoio Municipal (artigo 62.º e seguintes), de cariz mutualista entre o Estado e os municípios, associado à assunção de obrigações de ajustamento e a uma monitorização e controlo das contas municipais permanentes, por parte da administração central (artigo 57.º e seguintes);
- f) No que respeita às receitas municipais e considerando o acréscimo da receita do IMI, proveniente da reavaliação dos prédios urbanos, será eliminado progressivamente o IMT a partir de 2016 (artigo 81.º);
- g) Dada a reorganização administrativa do território, a totalidade do IMI sobre prédios rústicos e 1% do IMI sobre prédios urbanos, passa a ser receita das freguesias (artigo 23.º);
- h) Dado o novo quadro de competências que podem vir a ser transferidas para as entidades intermunicipais, é criado um mecanismo de financiamento específico para aquelas entidades com vista a premiar a contribuição que cada uma dá para o desenvolvimento sub-regional (artigo 68.º e seguintes).

Esta Lei, que revoga a anterior LFL, entrará em vigor no dia 1 de janeiro de 2014. Da mesma constam evoluções muito significativas no que respeita à consolidação de contas nas autarquias locais, aspetos que identificamos anteriormente como limitações da LFL atualmente em vigor, nomeadamente no que diz respeito ao perímetro de consolidação de contas, e às entidades que relevam para os limites legais de endividamento.

2.3 Revisão de Estudos

Uma das áreas-chave atualmente na investigação em contabilidade é a convergência contabilística a nível internacional (Kimura e Ogawa, 2007). Uma das vantagens normalmente apontadas para esta harmonização é que a mesma reduzirá os custos associados à informação financeira e servirá o mercado internacional (De Lange e Howieson, 2006). O estudo de Kimura e Ogawa (2007) apresenta um modelo que mostra que a convergência das normas contabilísticas entre os diferentes países aumenta o rendimento de cada país quando existem grandes diferenças entre os seus normativos contabilísticos. Da mesma forma, a harmonização é igualmente importante para o Setor Público. Uma informação financeira de qualidade é essencial para a tomada de decisão dos Governos. Além disso, a adoção das IPSAS permitirá comparar a prestação de contas do Setor Público entre os diversos países a nível internacional (Oulasvirta, 2012).

Grossi e Soverchia (2011) estudaram o impacto da adoção das IPSAS na reforma do reporte financeiro. O artigo apresentado pelos mesmos analisa a evolução do processo de consolidação de contas na União Europeia, e o que motivou esta evolução. Os autores destacam a influência significativa no Setor Público das práticas utilizadas no setor privado, nomeadamente pelo fato de as IPSAS serem baseadas na IFRS/IAS. Para Grossi e Soverchia (2011, p.527):

De entre a imensa literatura académica (...) no que respeita a inovações contabilísticas no setor público, o crescente aumento de interesse no reporte financeiro e a publicação de normas contabilísticas para o setor público são dos elementos mais comuns.

A principal mudança recentemente implementada é a adoção pelo Setor Público da contabilidade com base no regime do acréscimo. Vários estudos analisaram as vantagens da adoção deste sistema no Setor Público (IFAC – *Public Sector Committee*, 2003; FEE, 2007⁸). Para Grossi e Soverchia (2011) as vantagens podem-se resumir no facto de este regime proporcionar uma informação mais útil para a definição das políticas a adotar a longo prazo, tanto para uso interno como externo, aumentando a transparência e avaliação de performance. No entanto, referem ainda que alguns estudos teóricos apontam alguns problemas na utilização simplesmente do regime do acréscimo na medida em que o Setor Público tem de cumprir o respeito pelo Orçamento. Outros estudos apontam que, uma vez

⁸ Ver subsecção 2.1.1 – A Nova Gestão Pública.

que o objetivo de uma entidade pública não é gerar lucro, a análise da performance financeira não é tão relevante. Assim, é comum que a contabilidade do acréscimo coexista com a contabilidade de caixa.

A consolidação de contas no Setor Público é outro dos factores chave de evolução e mudança no Setor Público. A mesma foi criada no âmbito do setor privado, e depois estendida ao Setor Público. A necessidade de implementação da consolidação no Setor Público surgiu da crescente descentralização dos serviços públicos do Estado para outras entidades⁹. Assim, dada a separação formal destas entidades e, conseqüentemente, a apresentação de demonstrações financeiras individuais separadamente, a leitura das mesmas apenas nos dá a visão de uma parte das atividades do Estado. Para ultrapassar esta falta de informação ou fragmentação de informação, a consolidação de contas no Setor Público é essencial (Grossi e Sorvechia, 2011).

Em 2009 foi apresentado na Universidade de Sidney um conjunto de estudos acerca da consolidação de contas no Setor Público. Esta coleção de artigos explora os desenvolvimentos, controvérsias, e desafios na preparação das contas consolidadas a nível internacional, ao longo dos últimos anos.

Barton (2011) explora a transição na Austrália do reporte financeiro com base no regime do acréscimo, para um sistema baseado no *Government Finance Statistics (GFS)*. Esta é uma abordagem utilizada pelo Fundo Monetário Internacional para analisar/medir o rendimento nacional e para propósitos de política fiscal¹⁰. Barton conclui que o sistema baseado no GFS (que proporciona informação com base em caixa e com base no acréscimo) é superior a outros sistemas contabilísticos.

O estudo de Walker (2009) refere que é reconhecido, na Austrália, que a informação financeira relevante para a maioria dos julgamentos efetuados pelos participantes ou utilizadores da informação financeira agregada do Setor Público é já fornecida por outras fontes (principalmente documentos de execução orçamental ou no GFS) para além das

⁹ Sobre a descentralização das funções do Estado, ver subsecção 2.2.1 – As Autarquias Locais no Setor Público em Portugal.

¹⁰ O Fundo Monetário Internacional publicou o GFS Manual 2011, que consiste num “quadro de reporte estatístico internacionalmente reconhecido com o objetivo de ajudar as autoridades nacionais a fortalecer a sua capacidade de formular políticas fiscais e monitorar os seus desenvolvimentos”. Além disso, a GFS “faculta uma linguagem comum para os analistas”. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/aboutgfs.htm> - consultado em 01-12-2013.

contas consolidadas. No entanto, admite e conclui no seu estudo que alguns julgamentos de rotina podem ser baseados em contas consolidadas. Adicionalmente, o investigador refere que a elaboração de contas consolidadas com base no controlo poderá não ser o método mais apropriado, sugerindo uma análise dos objetivos e usos das contas consolidadas, ou seja, que informação é relevante para o utilizador da informação financeira.

O estudo de Heald e Georgiou (2011) analisa o estudo de Walker (2009) e apresenta a perspetiva do Reino Unido. No Reino Unido o contexto é diferente. A Whole of Government Account (WGA) é um sistema de apresentação de contas consolidadas que consiste numa consolidação de consolidações, uma vez que as entidades incluídas na WGA normalmente já produziram as suas contas consolidadas com base na IAS 27. Concluem que este sistema de consolidação é útil para os utentes das demonstrações financeiras, ao contrário do sugerido por Walker (2009) em relação às contas consolidadas. Apontam como vantagens da WGA: (i) a promoção da disciplina no reporte financeiro por parte das diferentes entidades; (ii) permite identificar as inconsistências contabilísticas entre os vários organismos do Setor Público; e (iii) proporciona informação mais útil em relação às finanças públicas uma vez que não se foca apenas nos resultados líquidos.

Newberry (2011) analisa também a WGA estudada no artigo de Heald e Georgiou, tentando complementar as conclusões daqueles com a introdução da abordagem à WGA na Nova Zelândia, primeiro país a publicar informação financeira para a WGA. Este estudo analisa as WGAs publicadas pelo Governo Neozelandês entre 1993 e 2010, identificando a evolução dos ativos e passivos (crescente utilização de uma política com objectivo de aumento dos resultados, recorrendo por exemplo a valorização de ativos), a tendência para que um reporte mais complexo da WGA resulte numa ocultação de informação ao invés de uma maior transparência, e o crescente envolvimento nas actividades do mercado financeiro.

Walker (2011¹¹) centrou-se na identificação dos problemas que surgiram na prática da consolidação de contas na Austrália e internacionalmente, desde 1988, ano em que foram preparadas na Austrália as primeiras contas consolidadas. Naquela altura não existia qualquer regulamentação no âmbito da consolidação de contas, privada ou pública, na Austrália. Quando a primeira norma de consolidação de contas surgiu – *Australian*

¹¹ Uma versão anterior deste artigo foi apresentada na “Abacus Whole of Government Accounting Forum” na Universidade de Sidney em 3 de dezembro de 2009 (Walker, 2011, p. 477, rodapé).

Accounting Standards (AAS) 24 - Consolidated Financial Reports – em 1991, verificou-se que a mesma não era clara em questões essenciais, designadamente qual o nível a que se deveria consolidar (consolidação a nível nacional, ao nível de cada Estado, ou apenas ao nível do Governo Central), e até o próprio conceito de controlo. Adicionalmente, as normas internacionais para o Setor Público também não respondiam com clareza a nenhuma destas questões e as próprias definições de Governo eram ambíguas. O autor destaca como falha grave nesta fase a exclusão do Governo Local nas contas consolidadas, com base no conceito de controlo existente à data.

Durante os anos 90, a apresentação de contas consolidadas na Austrália esteve associada à mudança de Governos, uma vez que as novas administrações estabeleciam comissões de auditoria para rever as finanças públicas. Mas apenas alguns faziam este reporte voluntariamente. No entanto, as primeiras contas consolidadas “eram apenas auditadas por razoabilidade uma vez que nem todas as entidades a consolidar usavam a contabilidade baseada no regime do acréscimo” (Walker, 2011, p.479). A partir da segunda metade da década de 90, com o alargamento da contabilidade de acréscimo a todo o Setor Público, todos os Estados apresentavam contas consolidadas, as quais eram auditadas.

A introdução do regime do acréscimo implicava o inventário e valorização de todo o ativo e passivo de todas as entidades do Setor Público, mas, no entanto, nem todos conseguiram ser imediatamente identificados e valorizados. Durante muitos anos, a produção das contas consolidadas foi tudo menos atempada. Mesmo no final dos anos 90, algumas prestações de contas não eram publicadas antes de 6 a 9 meses após o final do exercício económico.

Walker (2011) identifica um conjunto de desafios/problemas que surgiram na preparação das contas consolidadas na Austrália:

- Auditoria “qualificada”: as contas consolidadas de Estados Australianos foram pela primeira vez auditadas no ano económico de 1996/97. Mesmo assim, parte das auditorias revelavam-se inconclusivas em resultado de: falta de legislação relevante naquela matéria, inexistência de contabilidade baseada no regime do acréscimo em todas as entidades do grupo, falta de comparativos, suporte inadequado para a validação de saldos iniciais ou outras transações, deficiências no controlo interno que resultam em insegurança na informação transmitida, a não consolidação de algumas

entidades, entre outros. Estes motivos levavam a que não existissem bases para a emissão de um relatório de auditoria independente;

- Ativos e Passivos não reconhecidos: verificou-se nas contas consolidadas que diversos ativos e passivos não estavam reconhecidos, designadamente, monumentos, propriedades, parques nacionais, florestas, equipamentos nas escolas, entre outros. Alguns Estados explicavam esta ausência pela dificuldade na valorização destes itens. Outros optaram pela valorização por razoabilidade. Estas inconsistências resultaram em potenciais erros de valorização materialmente relevantes, bem como a impossibilidade de fazer comparações dada a dualidade de critérios entre Estados;
- Outros problemas: outros problemas foram identificados com base nas contas consolidadas apresentadas, nomeadamente: reconhecimento como ativo de itens que poderão ser questionáveis; volatilidade na valorização de alguns ativos; e diferenças nos critérios de valorização entre os diferentes Estados, entre outros;
- Itens não reportados: algumas situações destacam-se pela sua não inclusão nas contas consolidadas: valores a pagar em anos futuros referentes a pensões e outras prestações sociais; valores associados à necessidade futura de remediar os efeitos ambientais de algumas atividades do Estado; potenciais contingências associadas ao envolvimento em Parcerias Público-Privadas (PPPs) para a construção de infraestruturas físicas, as quais resultam no pagamento futuro de “rendas” a estas empresas privadas.

De acordo com Walker (2011), os problemas identificados levaram os especialistas a concluir que a informação reportada não será fiável nem relevante a menos que alguns ajustamentos sejam feitos, nomeadamente nos seguintes níveis:

- Perímetro de Consolidação: as entidades a consolidar não deveriam resumir-se às determinadas pela noção de controlo. Deveriam ser consideradas ainda: Entidades que detêm bens que o Estado usa para prestar serviços à comunidade; Entidades que incorram em obrigações a ser satisfeitas com recursos do Estado; e Entidades que geram receitas através de taxas;
- Tratamento das doações de bens, parques nacionais, e outras propriedades como ativo: para o autor, ao invés de centrarmos a discussão no reconhecimento contabilístico destes bens contabilisticamente através da definição de ativo, dever-se-ia centrar esta decisão na materialidade/utilidade desta informação. Por

exemplo, em termos de análise da performance financeira do Estado ou da capacidade do mesmo pagar a dívida, a utilidade do reconhecimento destes bens é secundária. Assim, o autor sugere que, à semelhança do que ocorre nos EUA, estes itens sejam reconhecidos no Anexo, não em termos de custo/valorização, mas em termos de unidades físicas;

- Reconhecimento das prestações sociais como passivo: reportar o valor presente das obrigações associadas a prestações sociais a pagar no futuro mostra-se adequado na medida em que informa o utilizador das demonstrações financeiras acerca da sustentabilidade das políticas financeiras de um Governo, e ainda as consequências que as mesmas vão impor às gerações futuras;
- Valorização dos ativos em função do “objetivo”: a adoção das IAS/NIC veio trazer a distinção entre ativo corrente e ativo não corrente. Em consequência, a valorização dos ativos passa a depender do objetivo da sua detenção (por exemplo: o ativo detido para venda). Adicionalmente foram introduzidos os conceitos de custo histórico, valor realizável e imparidade. Assim, a mesma classe de ativos pode ser valorizada de diferentes formas. No entanto, este método pode tornar as contas difíceis de ler para os utilizadores da informação financeira;
- Harmonização/Uniformização do método de consolidação entres os diversos Grupos Públicos – uma variedade de formatos de reporte foram utilizados pelos diferentes Estados da Austrália até à publicação do documento “*Uniform Presentation Framework*” em 2008 pelo Governo. O objetivo do mesmo era standardizar a informação reportada e da mesma forma facilitar a leitura das demonstrações financeiras e a consolidação das contas públicas.

No capítulo seguinte (Capítulo 3) é desenvolvido o Método de Investigação utilizado neste trabalho, como forma de dar resposta aos objetivos e questões de partida propostos.

Capítulo 3: Objetivos e Método de Investigação

Este capítulo é dedicado à apresentação dos objetivos e questões de partida deste estudo, bem como da metodologia de investigação adotada e do desenho da investigação.

3.1 Objetivos

Tal como referido no capítulo 1, o objetivo desta investigação consiste em analisar o processo de consolidação de contas nas autarquias locais, identificando as fragilidades/dificuldades sentidas. Assim, pretende-se dar resposta às seguintes questões de partida:

- Quais os desafios que a consolidação de contas está a colocar às autarquias?
- Que procedimentos estão a ser utilizados neste processo?
- Que fragilidades/dificuldades estão a ser sentidas?

Para responder a estas questões, as problemáticas já referenciadas ao longo do capítulo 2 irão ser analisadas na prática, com recurso ao caso particular do Município da Maia. Subjacentes a esta escolha estão os seguintes factos: a composição do seu grupo municipal e o conhecimento previamente adquirido acerca do mesmo pela autora deste trabalho. Trata-se de um Município com participações financeiras em diversas e distintas entidades, adicionando um fator de complexidade à análise de todo o processo e tornando-o um estudo de caso com elevado interesse.

3.2 Método de Investigação

3.2.1 Perspetiva de Investigação Adotada

Atualmente existem três principais vertentes de investigação em contabilidade: investigação positivista, investigação interpretativa e investigação crítica. A abordagem predominante é a positivista, sendo as outras consideradas uma alternativa à abordagem predominante (Chua, 1986).

O paradigma positivista “procura explicar e prever fenômenos em função de conotações implícitas de racionalidade e objetividade” (Vieira e Major, 2009, p.12). Por outro lado, os paradigmas interpretativos e críticos “assumem uma visão subjetiva dos fenômenos contabilísticos, procurando compreender as interações que neles ocorrem”, sendo a principal diferença entre os dois derivada dos investigadores críticos irem além, “questionando a moralidade de tratamento das várias partes envolvidas que podem ter uma situação desigual em termos de distribuição de poder” (Vieira e Major, 2009, p.12).

De acordo com Chua (1986), a abordagem interpretativa enfatiza o papel da linguagem, da interpretação e da compreensão das relações sociais. Esta preocupa-se em compreender a natureza social das práticas contabilísticas. O objetivo não é encontrar leis universais e generalizações, mas sim compreender os acontecimentos, as estruturas sociais e também os significados que as pessoas atribuem aos seus comportamentos e aos outros. Normalmente utiliza métodos qualitativos seguindo um processo interativo que envolve um estudo empírico da realidade, que o interpreta no seu contexto e sob os pontos de vista dos diversos intervenientes. Existe um envolvimento do investigador com os sujeitos e a interpretação que ele faz dos fenômenos é resultado da sua experiência pessoal. O resultado da investigação é uma descrição usualmente sob a forma de narrativa (Vieira e Major, 2009).

Chua (1986) sintetizou os pressupostos dominantes na investigação interpretativa, evidenciados no Quadro 3.

Quadro 3. Pressupostos dominantes na perspectiva interpretativa

<p>A. Crenças sobre o conhecimento</p> <p>A teoria explica as intenções humanas. As mesmas são avaliadas por via de critérios de consistência lógica, interpretação subjetiva e de acordo com o senso comum.</p> <p>Atores estudados no seu contexto do dia-a-dia. Estudos de caso e observação participante são encorajados.</p>
<p>B. Crenças sobre a realidade física e social</p> <p>A realidade surge-nos de forma subjetiva e é objetivada através da interação humana.</p> <p>A ação humana é intencional e baseada no contexto social e histórico.</p> <p>Assume-se a existência de ordem social, sendo os conflitos medeados através de convenções sociais generalizadas.</p>
<p>C. Relação entre a teoria e a prática</p> <p>A teoria procura apenas explicar a ação e compreender de que forma se produz e reproduz a ordem social.</p>

Fonte: Chua (1986, p.615, adaptado)

Face ao exposto, este trabalho irá adotar uma abordagem interpretativa, utilizando uma metodologia qualitativa com recurso ao método de estudo de caso do tipo exploratório.

Conforme explicam Vieira e Major (2009, p.132), “o ponto de partida do trabalho de investigação qualitativa consiste em considerar que os sistemas sociais não podem ser tratados como fenómenos naturais, mas sim como fenómenos socialmente construídos”, e esta está particularmente associada à investigação que adota uma abordagem interpretativa.

Assim, os métodos de investigação qualitativa são desenhados para ajudar os investigadores a compreender as pessoas e os contextos sociais complexos onde estão enquadrados. A escolha entre os diferentes métodos a utilizar deve depender do objetivo da investigação em causa.

De acordo com Vieira e Major (2009), entre os métodos de investigação mais comuns encontram-se as entrevistas, a observação, textos e documentos, e o registo de áudio e vídeo, os quais podem e devem ser combinados no mesmo estudo, sendo o mais recorrente o estudo de caso.

Ao comparar o método do estudo de caso com outros métodos, Yin (2004) afirma que para se definir o método a ser usado é preciso analisar as questões que são colocadas pela investigação. De acordo com Yin (2004, p.19), “em geral os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “porquê?”, quando o investigador tem pouco controlo sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenómenos contemporâneos, inseridos em algum contexto da vida real”.

De acordo com Vieira e Major (2009), os estudos de caso numa perspetiva interpretativa são uma reflexão profunda sobre a evidência e o posicionamento perante as diferentes teorias com vista a obter as respostas às questões formuladas.

Nos últimos anos o estudo de caso tem-se tornado um método muito comum de investigação em contabilidade (Scapens, 2004). Mas, segundo Bressan (2000, p.1), “o método do estudo de caso é um método das Ciências Sociais e, como outras estratégias, tem as suas vantagens e desvantagens que devem ser analisadas à luz do tipo de problema e questões a serem respondidas”.

Para Ryan *et al.* (2002, p.148), uma destas limitações é a dificuldade na obtenção de generalizações, dado que os estudos normalmente abordam pequenas amostras. No entanto, os estudos de caso normalmente consistem num ponto de partida para mais investigação científica e para o desenvolvimento da teoria. Os mesmos sugerem hipóteses para testar posteriormente, e é aí que a generalização é possível.

Para Yin (2004, p.105):

As evidências para um estudo de caso obtêm-se a partir de seis fontes de dados: documentos, registos de arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. O uso dessas seis fontes requer habilidades específicas e procedimentos metodológicos diferentes.

Assim, no que respeita aos métodos e técnicas de recolha de dados, e dado o objeto deste estudo, recorrer-se-á a:

- técnicas documentais, constituídas por artigos científicos, livros, legislação, e documentos oficiais da entidade em análise; e
- técnicas não documentais, nomeadamente entrevistas aos responsáveis do Departamento de Finanças e Património da Câmara Municipal da Maia.

A recolha da evidência documental é um meio fundamental para definir os objetivos do trabalho e encadear os acontecimentos, tendo como complemento as entrevistas aos responsáveis por forma a absorver a sensibilidade dos envolvidos para as questões essenciais e dar resposta às questões levantadas.

3.2.2 Preparação da Investigação

Recuando à motivação para a realização deste estudo, pode dizer-se que a investigação tem sido preparada desde 2011, primeiro ano em que tiveram que ser elaboradas e apresentadas contas consolidadas para as autarquias locais, referentes ao exercício de 2010.

Este processo foi acompanhado com alguma proximidade, em virtude do contexto laboral da autora do trabalho, e foi este acompanhamento que chamou a atenção para aspetos

muito importantes no desenrolar da elaboração dos documentos de prestação de contas: aspetos legais e aspetos práticos (de execução).

O contacto com as pessoas responsáveis pela coordenação e execução de todo este processo permitiu a desconstrução da Lei, pela aplicação prática, sensibilizando para as questões críticas a debater.

Assim, o caminho da investigação encontrava-se já à partida alinhado, com vista a dissertar e dar um contributo para as questões essenciais.

A preparação da investigação implica uma análise da literatura para uma compreensão global da problemática (estabelecer o “estado da arte”) e melhor definição da questão de partida, e do modelo de análise a seguir. Assim, foram analisados diversos estudos sobre a temática da consolidação de contas no Setor Público a nível internacional.

Dada a temática particular desta dissertação, foi também efetuada uma análise detalhada de toda a legislação associada, por forma a enquadrar legalmente a consolidação de contas nas autarquias locais. Desta forma, parte-se para o desenho da investigação.

3.2.3 Desenho da Investigação

A presente investigação incluiu a recolha, tratamento e análise de dados, a realização de entrevistas e a interpretação das evidências recolhidas.

Recolha, tratamento e análise de dados

Os documentos de prestação de contas individuais e consolidados de 2011 do Município da Maia, bem como o *Dossier* de Consolidação e o Manual de Consolidação de 2011, foram os elementos base deste trabalho, sem prejuízo de outros documentos analisados.

Os documentos de prestação de contas encontram-se disponíveis online no sítio da internet da Câmara Municipal. Quanto ao *Dossier* de Consolidação, o mesmo foi cedido pelos serviços do Departamento de Finanças e Património para apoio a esta investigação. A este

propósito, importa salientar o inestimável contributo da Câmara da Maia para a realização desta investigação.

Primeiramente foi analisado o *Dossier* de Consolidação e o Manual de Consolidação, em termos de estrutura e conteúdo. Foi verificado o cumprimento das disposições legais em termos da informação que os mesmos devem incluir, a definição dos *deadlines* e outras regras essenciais ao cumprimento dos mesmos, e as opções tomadas em aspetos não clarificados legalmente. Neste último ponto reside um aspeto essencial das conclusões obtidas no trabalho efetuado, como se verá no Capítulo 4.

De seguida foi analisado o produto final, ou seja, o documento de prestação de contas de 2011. Foi analisado o conteúdo do mesmo e ajuizado se tal apresenta de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do Grupo Municipal. Esta análise é de alguma forma subjetiva e assenta em alguns critérios principais, nomeadamente divulgações referentes nomeadamente às políticas contabilísticas adotadas, às opções tomadas em face a matérias mais complexas e/ou não clarificadas e até àquelas divulgações que não são feitas por não serem exigidas legalmente, mas que trariam mais-valia ao utilizador das demonstrações financeiras.

No que diz respeito à recolha de evidência documental, e tal como refere Yin (2004), é necessário compreender que os mesmos foram escritos com algum objetivo específico e para algum público específico, diferentes daqueles do estudo de caso que está a ser realizado.

Realização de entrevistas

As entrevistas constituem uma das mais importantes fontes de informação para um estudo de caso e podem assumir formas diversas. Yin (2004) classifica as entrevistas em três tipos. As entrevistas espontâneas permitem que o investigador indague os entrevistados e/ou peça a opinião/interpretação deles sobre determinados eventos. Neste tipo de entrevista o entrevistado é visto como um informante. As entrevistas focais são por norma realizadas num curto espaço de tempo e seguem tendencialmente um certo conjunto de perguntas que se originam do protocolo de estudo de caso. Um dos propósitos principais deste tipo de entrevistas poderá ser simplesmente corroborar certos factos que o

investigador já acredita terem sido estabelecidos. O terceiro tipo de entrevistas exige questões mais estruturadas, sob a forma de um levantamento formal. São normalmente utilizadas quando são feitos estudos para um universo amplo, com recurso a amostragem.

Por outro lado, Vieira e Major (2009) fazem a seguinte distinção entre três tipos de entrevistas: não estruturadas, estruturadas, e semi-estruturadas. As entrevistas não estruturadas têm a vantagem de permitir ao investigador introduzir novos temas e questões à medida que a conversa se vai desenrolando. Ao contrário, nas entrevistas estruturadas o investigador deve colocar exatamente as mesmas questões a todos os entrevistados, não tendo qualquer flexibilidade para introduzir novos tópicos (assemelham-se a um questionário). Nas entrevistas semi-estruturadas, por sua vez, um guião é preparado, mas existe a possibilidade de o alterar sempre que no decurso da entrevista se mostre vantajoso.

No geral, as entrevistas constituem uma fonte essencial de evidências para os estudos de caso, já que a maioria delas trata de questões humanas. No entanto, de acordo com Yin (2004, p.114) “como relatórios verbais que são, estão sujeitas a velhos problemas, como preconceito, memória fraca e articulação pobre ou imprecisa”. Uma das soluções mais comuns é a utilização de gravadores para seu registo e posterior tratamento.

Tendo estes aspetos em atenção, foram realizadas entrevistas aos seguintes intervenientes:

- Dr.^a Alexandra Carvalho: Diretora do Departamento de Finanças e Património;
- Dr.^a Maria José Hora: Técnica Superior, Departamento de Finanças e Património;
- Dr.^a Patrícia Lopes: Técnica Superior, Departamento de Finanças e Património; e
- Dr.^o Júlio Martins: responsável do trabalho de auditoria externa (Sociedade de Revisores Oficiais de Contas - SROC).

A seleção dos intervenientes para realização das entrevistas foi clara, pois foram estes que realizaram o trabalho de consolidação de contas e redigiram os documentos de prestação de contas, no seu essencial. A Dr.^a Alexandra orientou e geriu todo o processo, a Dr.^a Maria José Hora e Dr.^a Patrícia Lopes executaram essencialmente os trabalhos mais técnicos, e o Dr. Júlio Martins, como responsável pela auditoria externa, supervisionou também todo o processo e prestou o seu apoio técnico e profissional.

As entrevistas tiveram como base um guião de perguntas previamente elaboradas (ver Apêndice A), que poderá ser classificado como semi-estruturado conforme previsto por Vieira e Major (2009). Estas perguntas, cuja resposta se pretende aberta à introdução de opiniões e interpretações subjetivas, seguem um encadeamento temporal e são focadas para a obtenção dos esclarecimentos das questões de partida definidas neste estudo.

As entrevistas foram gravadas em áudio e sobre as mesmas importa referir o seguinte:

- Dr.^a Alexandra Carvalho – entrevista realizada em 18-10-2013 com a duração de 36 minutos e 3 segundos;
- Dr.^a Maria José Hora e Dr.^a Patrícia Lopes – entrevista realizada em conjunto, dado que desempenharam o mesmo papel neste processo, no dia 12-09-2013 com a duração de 29 minutos e 57 segundos;
- Dr.^a Júlio Martins – entrevista realizada em 16-09-2013 com a duração de 46 minutos e 32 segundos.

Atendendo ao caso do Grupo Municipal da Maia, pretende-se com estas entrevistas obter a perspetiva dos intervenientes em todo o contexto e processo de consolidação de contas nas autarquias locais. Mais concretamente, indagar acerca dos principais desafios e dificuldades que foram colocados aos serviços no decorrer deste processo e de que forma trabalharam para os superar. Da mesma forma, perceber quais os aspetos onde as falhas subsistem e onde poderiam ser introduzidas melhorias.

Interpretação das evidências recolhidas

Esta análise não pretende apresentar resultados quantitativos, mas sim qualitativos. Desta forma, não são calculados os impactos das diferentes políticas financeiras, da inclusão ou não de determinadas informações nos relatórios de prestação de contas, ou da exclusão do Grupo Municipal, por determinação legal, de entidades controladas pelo Município. O objetivo é chamar a atenção para os potenciais problemas associados às lacunas na lei, à não clarificação de matérias essenciais, e às divergências/incongruências entre os diversos normativos legais aplicáveis às autarquias locais.

As conclusões deste trabalho não pretendem ser vistas como um fim, mas sim como o princípio/continuação de um debate, no sentido de ultrapassar dificuldades que naturalmente se colocam no início de qualquer processo (a consolidação de contas nas autarquias locais é obrigatória desde o exercício de 2010).

Uma vez apresentados os objetivos e o método de investigação adotado, o próximo capítulo é dedicado ao estudo de caso.

Capítulo 4: Estudo de Caso: A Consolidação de Contas no Grupo Municipal da Maia

Este capítulo é dedicado à análise do estudo de caso, pelo que se inicia com a apresentação do Grupo Municipal da Maia. Posteriormente são analisados: o procedimento de consolidação de contas adotado, os documentos de prestação de contas consolidadas do exercício de 2011 do Grupo Municipal da Maia, e as entrevistas aos principais intervenientes na sua preparação, por forma a dar resposta às questões de partida formuladas.

4.1 Apresentação do Grupo Municipal da Maia

4.1.1 O Município da Maia

A Câmara Municipal da Maia é uma autarquia local cujas atividades são direcionadas à concretização das atribuições que lhe estão legalmente conferidas pela Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, através do exercício das competências descritas na Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, com as respetivas alterações.

O concelho da Maia, situado no distrito do Porto, é composto por 17 freguesias, tem uma área de 83,7 Km² e o seu universo de eleitores ascende a cerca de 110.000 (Câmara Municipal da Maia - Prestação de Contas de 2011).

O Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012 agrupa os municípios em três categorias, de acordo com o número de habitantes:

- Municípios pequenos – com população menor ou igual a 20.000 habitantes: 183 municípios;
- Municípios médios – com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes: 101 municípios;
- Municípios grandes – com população maior que 100.000 habitantes: 24 municípios.

O Município da Maia integra-se na última categoria, apresentando uma população de 135.306 habitantes em 2011 e 136.017 habitantes em 2012.

No que respeita às grandezas contabilísticas, o Quadro 4 permite visualizar a evolução do ativo líquido, do passivo, resultados e endividamento líquido do Município da Maia.

Quadro 4. Evolução das principais grandezas contabilísticas

Indicador / Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Ativo Líquido	465.317.741	472.675.333	477.450.584	485.413.300	484.220.509	464.347.009	450.852.531
Resultado Operacional	8.264.738	13.022.032	12.591.071	8.141.650	3.093.856	4.227.345	-501.807
Resultado Líquido do Exercício	7.412.305	9.205.261	12.410.033	10.847.645	437.270	4.047.526	-3.988.147
Dívidas de Curto Prazo	49.709.929	50.353.353	43.128.493	36.845.146	30.091.938	29.072.774	25.428.351
Dívidas de Médio e Longo Prazo	78.474.254	66.253.193	62.341.215	56.150.824	60.241.183	52.566.010	44.890.462
Endividamento Global	124.140.379	112.330.893	101.038.913	88.825.821	85.529.358	76.927.197	65.748.143

Valores em euros.

Fonte: Município da Maia - Prestação de Contas Individuais ¹²

Da leitura do quadro acima destaca-se a diminuição consistente das dívidas e do endividamento global do Município da Maia ao longo dos anos. O Ativo Líquido apresenta uma estabilização, o mesmo não acontece ao Resultado Líquido do Exercício.

4.1.2 Os Grupos Municipais

Tal como referido no Capítulo 2, para a prossecução das atribuições e competências conferidas às autarquias locais pela Lei n.º 159/99, e no sentido de impor critérios de eficiência, na administração municipal coexiste um setor administrativo com outros subsectores como os Serviços Municipalizados e o SEL. Assim, a administração local passa a ser constituída por grupos municipais.

No final de 2011, de acordo com o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012, existem em Portugal 222 potenciais “grupos autárquicos”, em que o município é a designada “entidade-mãe”, conforme ilustrado na Figura 2.

¹² Consultadas no *website* do Município - <http://www.cm-maia.pt/>, acedido em 27-01-2013.

Figura 2. Número de Serviços Municipalizados e Entidades do SEL

	Total	Serviços Municipalizados*			Empresas Municipais						Empresas Intermunicipais				
		0	1	2	0	1	2	3	4	>4	0	1	2	3	4
Municípios Pequenos	181	180	1	0	114	49	17	0	0	1	97	71	12	1	0
Municípios Médios	103	83	20	0	47	28	13	4	9	2	45	47	10	1	0
Municípios Grandes	24	15	9	0	1	8	3	2	4	6	16	5	3	0	0
Total de municípios	308	278	30	0	162	85	33	6	13	9	158	123	25	2	0
Total de Empresas e SMs	322	29			272						21				

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012 (2013, p.23).

Desta forma, a prestação de contas individual implica que 222 autarquias reflitam financeiramente apenas uma parte da atividade do Município e, por isso, não representam a imagem fiel e verdadeira da real situação patrimonial e financeira do município.

4.1.3 O Grupo Municipal da Maia – Entidades Participadas

Tal como referido anteriormente, este estudo centra-se nas contas consolidadas do Grupo Municipal da Maia, relativas ao exercício de 2011.

O Grupo Público é definido, no n.º 4 da Portaria n.º 474/2010, como “composto pelo conjunto das entidades controladas e da respetiva entidade mãe. A entidade mãe é (...) no setor das autarquias locais, o município”.

De forma a contextualizar a análise, em primeiro lugar será apresentada a totalidade das entidades participadas pelo Município da Maia no exercício em estudo, ou seja, 2011. Na secção seguinte serão identificadas as entidades incluídas no perímetro de consolidação e as entidades excluídas do mesmo.

Entidades participadas

Os investimentos financeiros do Município da Maia dizem respeito a participações financeiras em entidades do SEL, entidades do Setor Privado e ainda outras aplicações financeiras (Fundos de Investimento Imobiliário).

No Quadro 5 são apresentadas as entidades participadas pelo Município da Maia durante o exercício de 2011.

Quadro 5. Entidades participadas pelo Município da Maia (2011)

Entidades participadas	Parcela detida		Resultados do último exercício		
	Valor (a)	%	Capitais Próprios (a)	Resultado Líquido (a)	Exercício
Empresa Metropolitana de Estacionamento da Maia, E.E.M.	124.699	100%	254.479	36.405	2011
Academia das Artes da Maia - Produções Culturais, E.E.M.	49.880	100%	-6.756	-24.133	2011
Conservatório de Música da Maia CMM SU Lda	5.000	100%	-99.733	-4.008	2011
Maiambiente - Empresa Municipal do Ambiente, E.E.M.	1.496.394	100%	2.444.155	63.995	2011
Espaço Municipal - Renovação Urbana Gestão do Património, E.E.M.	12.811.338	100%	11.884.294	101.576	2011
Águas do Douro e Paiva, S.A.	566.805	2,92%	26.907.834	3.326.684	2011
Águas do Noroeste, S.A.	1.380.000	2,21%	51.809.718	400.613	2011
Macmai - Matadouro Agrícola e Comercial da Maia, Ld. ^a	149.639	100%	-181.807	-8.714	2009
Municípa - Empresa de Cartografia e Sistemas de Informação, S.A.	150.199	4,64%	3.709.004	5.566	2011
Net - Novas Empresas e Tecnologias, S.A	2.500	0,50%	319.917	-30.353	2011
Tecmaia - Parque de Ciência e Tecnologia da Maia, S.A.	2.799.390	51%	3.019.892	-1.336.208	2011
Portgás - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S.A.	18.982	0,24%	123.762.000	30.924.000	2011
Primus - Promoção e Desenvolvimento Regional, S.A.	499	0,06%	306.747	47.739	2011
Metro do Porto, S.A.	5	0,0001%	-1.269.268.614	-397.198.623	2011
Hospital do Lidador S.A.	5.000	10%	50.000	-	2009

(a) Valores em euros.

Fonte: Município da Maia - Prestação de contas de 2011, p.111.

Para além das participações descritas no Quadro 5, o Município tem ainda investimentos financeiros relacionados com Fundos Especiais de Investimento Imobiliário Fechado (FEIIF), conforme ilustrado no Quadro 6.

Quadro 6. Fundos de Investimento Imobiliário participados pelo Município da Maia (2011)

Aplicações Financeiras				Fundo de Investimento			
Designação	Unidades de Participação	Valor nominal (a)	Valor líquido de Balanço (a)	Ativo Líquido (a)	Passivo (a)	Capital do fundo (a)	Resultado líquido (a)
FEIIF Maia Golfe	5.500	1.000	3.592.299	12.696.572	9.104.273	3.592.299	-1.369.795
FEIIF Maia Imo	6.000	1.000	5.873.763	12.046.249	6.172.486	5.873.763	-49.131
FEIIF Praça Maior	5.000	1.000	4.876.861	7.463.245	2.586.384	4.876.861	-132.282

(a) Valores em euros.

Fonte: Município da Maia - Prestação de contas de 2011, p.123.

Na secção seguinte apresenta-se a análise do processo de consolidação de contas do Grupo Municipal da Maia no exercício de 2011.

4.2 Análise do Processo de Consolidação de Contas de 2011

4.2.1 O Perímetro de Consolidação do Grupo Municipal da Maia (LFL)

A existência de dois normativos legais aplicáveis, cujas divergências surgem logo desde a base – na definição do perímetro de consolidação, demonstra claramente a fase embrionária em que se encontra o contexto legal em termos de consolidação de contas no Setor Público¹³. Constatou-se, assim, a necessidade de elaborar um conjunto de instruções que permitissem uma aplicação dos procedimentos de consolidação de contas pelos municípios portugueses de forma coerente, harmoniosa e comparável.

Desta forma, o SATAPOCAL (2011, p.3) emitiu em abril de 2011 um conjunto de instruções

que visa articular os regimes previstos na LFL, na Portaria e na Orientação, bem como ultrapassam algumas das lacunas em matérias não previstas naquelas normas, cujo suprimento

¹³ A este respeito ver secção 2.2.3.

parece essencial para permitir a operacionalização da obrigação de consolidação de contas pelos municípios.

Atendendo às especificidades das autarquias locais, o perímetro de consolidação legalmente obrigatório ao Município da Maia é o definido na LFL, o qual, por força da hierarquia entre as várias normas legais, se impõe face à Portaria n.º 474/2010. Assim, a 31 de dezembro de 2011, o Grupo Municipal da Maia era constituído pela entidade-mãe (município), cinco entidades do SEL participadas a 100% e os Serviços Municipalizados (mencionados no Quadro 7). Ficam desta forma excluídas do perímetro várias entidades detidas a 100% que não integram o SEL, entidades do SEL com percentagem de participação inferior a 100% e os Fundos de Investimento Imobiliário.

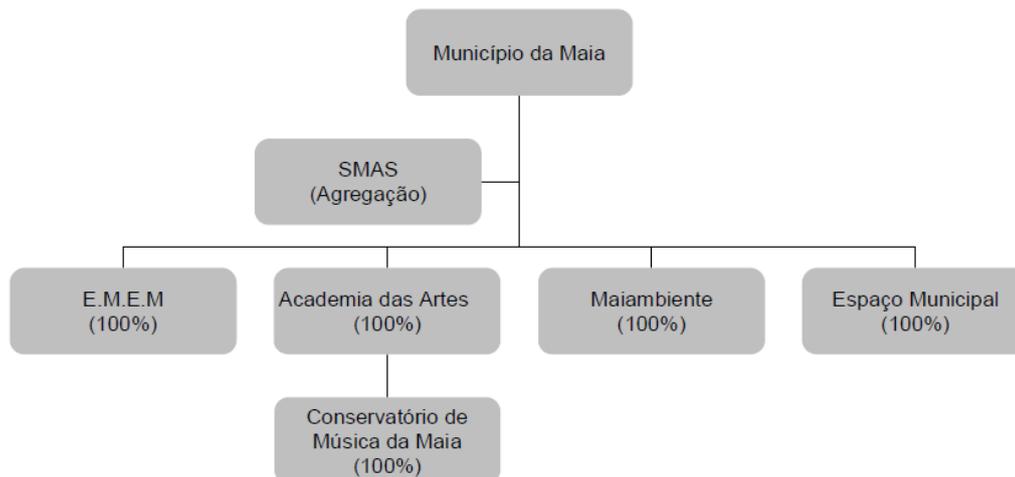
Quadro 7. Entidades incluídas no Perímetro de Consolidação

Identificação da empresa	Sigla	Valor da Participação	% Participação
Serviços Municipalizados de Águas, Eletricidade e Saneamento da Maia	SMAS Maia	N.A.	N.A.
Empresa Metropolitana de Estacionamento da Maia, E.E.M.	E.M.E.M.	124.699 €	100%
Academia das Artes da Maia - Produções Culturais, E.E.M.	Academia das Artes	49.880 €	100%
Conservatório de Música da Maia	Conservatório de Música	5.000 €	100%
Maiambiente, Empresa Municipal do Ambiente, E.E.M.	Maiambiente	1.496.394 €	100%
Espaço Municipal - Renovação Urbana e Gestão de Patrim., E.E.M.	Espaço Municipal	12.811.338 €	100%

Fonte: Município da Maia - Prestação de contas de 2011, p.171.

A Figura 3 apresenta o organigrama do Grupo Municipal da Maia. A construção do organigrama do grupo é essencial para iniciar o processo de consolidação de contas, dado que apresenta o perímetro de consolidação e respetivas percentagens de participação. O mesmo evidencia de forma direta a composição do grupo que, no caso particular do Município da Maia, inclui sete entidades (incluindo a entidade-mãe) com participações diretas e indiretas a 100% e, no caso do SMAS da Maia, sem participação financeira.

Figura 3. Organigrama do Grupo



Fonte: Município da Maia - Prestação de contas de 2011, p.172.

Por forma a contextualizar o grupo municipal, são caracterizadas de seguida as entidades incluídas no perímetro de consolidação, dado que será o conjunto das suas atividades aquele que vai ser refletido nas contas consolidadas. Esta informação tem como fonte a Prestação de Contas consolidadas de 2011 do Município da Maia (pp.174-175).

(i) SMAS da Maia

Os Serviços Municipalizados de Eletricidade, Água e Saneamento da Maia, criados em 9 de agosto de 1947, dotados de autonomia administrativa, financeira e património próprio, têm como missão a distribuição de água potável no Concelho da Maia e a recolha, drenagem e tratamento das águas residuais nele produzidas.

(ii) Maiambiente

A Maiambiente E.E.M. é uma empresa pública municipal criada, em 31 de agosto de 2001, ao abrigo da Lei n.º 58/98, de 18 de agosto, dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e património próprio, sujeita aos poderes de tutela e superintendência da Câmara Municipal da Maia. Tem como objeto principal, por delegação da Câmara Municipal da Maia, a remoção dos resíduos sólidos urbanos e equiparados a urbanos, a

recolha seletiva de materiais recicláveis e a manutenção da higiene e limpeza dos locais públicos.

(iii) Empresa Metropolitana de Estacionamento da Maia (E.M.E.M.)

A Empresa Metropolitana de Estacionamento da Maia, E.M. é uma empresa pública municipal criada, em 26 de abril de 2000, ao abrigo da Lei n.º 58/98, de 18 de agosto, dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e património próprio, sujeita aos poderes de tutela e superintendência da Câmara Municipal da Maia.

Tem como objeto, por delegação da Câmara Municipal, a gestão de serviços de interesse geral e promoção do desenvolvimento local e regional, através, designadamente da: (a) instalação construção, instalação e gestão do sistema de estacionamento público pago, à superfície ou em estruturas executadas no solo ou subsolo na área do concelho; e (b) elaboração ou promoção de estudos de ordenamento de zonas destinadas ao estacionamento automóvel.

(iv) Academia das Artes da Maia

A empresa Academia de Artes da Maia – Produções Culturais, E.M. é uma empresa pública municipal criada, em 29 de junho de 2000, ao abrigo da Lei n.º 58/98, de 18 de agosto, dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e património próprio, sujeita aos poderes de tutela e

superintendência da Câmara Municipal da Maia. Tem como objeto principal, por delegação da Câmara Municipal da Maia, a produção de eventos culturais, a gestão dos espaços culturais vocacionados para o desenvolvimento de atividades de índole cultural, a gestão das estruturas formativas Conservatório de Música da Maia, Oficina de Teatro da Maia e Oficina de Imagem.

(v) Conservatório de Música da Maia

A empresa Conservatório de Música da Maia – CMM SU, Lda. foi constituída em 26 de outubro de 2006 e tem como atividade principal a gestão do Conservatório de Música da Maia, sendo 100% detida pela Academia das

Artes, pelo que o Município detém de forma indireta uma participação de 100% do mesmo.

(vi) Espaço Municipal

A Empresa Espaço Municipal – Renovação Urbana e Gestão do Património, E.M. é uma empresa pública municipal criada, em 2001, ao abrigo da Lei n.º 58/98, de 18 de agosto, dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e património próprio, sujeita aos poderes de tutela e superintendência da Câmara Municipal da Maia.

Tem como objeto principal, por delegação da Câmara Municipal da Maia, a promoção da habitação social, a melhoria das condições habitacionais do Município da Maia, a gestão social, patrimonial e financeira dos bairros e outros fogos da empresa ou cuja administração lhe seja conferida e a participação em ações de renovação e de requalificação urbanística.

Uma vez apresentado o perímetro de consolidação, analisamos na secção seguinte o Manual de Consolidação e o *Dossier* de Consolidação.

4.2.2 O Manual de Consolidação e o *Dossier* de Consolidação

Tal como definido na Orientação n.º1/2010, cabe à entidade consolidante (neste caso, o Município da Maia) definir e divulgar às entidades do perímetro as orientações subjacentes ao processo de consolidação, no início de cada exercício. Neste contexto, em janeiro de 2012 foi aprovado em reunião de Câmara o “Normativo de consolidação de contas” do Grupo Municipal da Maia, que integra o Manual de Consolidação de contas e o *Dossier* de Consolidação para o exercício de 2011.

Para garantir a eficiente operacionalização desta obrigação legal, e conforme ata de aprovação do referido Normativo de Consolidação de Contas, foi ainda aprovado:

- (i) O envio deste normativo para as entidades que compõem o perímetro de consolidação, para conhecimento e integral cumprimento;

- (ii) A extensibilidade às entidades participadas não incluídas no perímetro, de um reporte de informação para o Município da Maia;
- (iii) O cumprimento escrupuloso de todos os prazos para reporte de informação;
- (iv) A marcação para o mesmo mês de uma reunião com os responsáveis financeiros das empresas que são maioritariamente detidas pelo Município da Maia e que fazem parte do SEL, para divulgação das regras de reporte para efeitos de consolidação de contas.

O Normativo de consolidação do Grupo Municipal da Maia encontra-se estruturado da seguinte forma:

- Parte I – Considerações Gerais
 - 1. Enquadramento
 - 2. Aspetos preliminares
 - 3. Definições
 - 4. Demonstrações financeiras consolidadas
 - 5. Aplicação e entrada em vigor
- Parte II – Orientações subjacentes ao processo de consolidação
 - A. Manual de Consolidação
 - B. *Dossier* de Consolidação
- Parte III – Anexos

Ao longo da primeira parte do Normativo de consolidação é feito o enquadramento da necessidade da consolidação de contas no Setor Público e da obrigatoriedade legal existente a partir de 2010 e são definidos os conceitos em matéria de consolidação de contas (definições, princípios, componentes das demonstrações financeiras, e os procedimentos e métodos de consolidação). Na segunda, encontram-se o Manual de Consolidação e o *Dossier* de Consolidação, analisados de seguida e que, como referido, são a base do trabalho a efetuar por cada entidade do Grupo Municipal.

4.2.2.1 O Manual de Consolidação do Grupo Municipal da Maia

A análise da estruturação do Manual de Consolidação elaborado pelo Município da Maia permite verificar desde logo que cumpre escrupulosamente com o preconizado no ponto 1 da Orientação n.º 1/2010, integrando (ponto 1 da Orientação n.º1/2010):

O plano de contas, o calendário das operações, as regras relativas à definição do perímetro de consolidação, o organigrama do grupo, os métodos de consolidação aplicáveis, os procedimentos de homogeneização e agregação de dados e de eliminação das operações internas, bem como as instruções para a elaboração do *dossier* de consolidação.

De seguida é particularizada a análise de cada um destes pontos, utilizando as referências constantes do Manual de Consolidação: A.1 – Plano de Contas, A.2 – Calendário das tarefas e operações, A.3 – Regras relativas à definição do perímetro de consolidação, A.4 – Organigrama do Grupo, A.5 – Métodos de consolidação, A.6 – Procedimentos de homogeneização da informação, A.7 – Procedimentos de reporte de informação, A.8 – Procedimentos de agregação de dados, A.9 – Procedimentos de eliminação dos investimentos financeiros e apuramento das diferenças de consolidação, A.10 – Procedimentos de eliminação das operações internas, A.11 – Organização do *Dossier* de Consolidação, e A.12 – Estrutura e conteúdo dos documentos síntese de informação e controlo.

A.1 – Plano de contas

O plano de contas “constitui um elemento fundamental da consolidação, na medida em que materializa o princípio da homogeneização das contas (...)”. De facto, um dos primeiros passos a executar é a homogeneização do plano de contas entre as entidades do grupo, pois sem tal passo não seria possível executar a agregação das contas.

Dado que fazem parte do Grupo Municipal entidades do SEL e os Serviços Municipalizados, foram aprovados, e constam como *Anexo I e II* do Manual de Consolidação, um plano de contas em SNC para as entidades do SEL e um plano de contas em POCAL para os SMAS.

A.2 – Calendário das tarefas e operações

O calendário das tarefas e operações constitui um elemento-chave na atempada elaboração e respetiva divulgação das contas consolidadas. Assim, estão definidas neste ponto as tarefas a executar por cada entidade do Grupo (incluindo o próprio Município), bem como a data limite para a conclusão da sua execução.

A.3 – Regras relativas à definição do perímetro de consolidação

Neste ponto é analisado o perímetro de consolidação a considerar para o exercício de 2011, à luz dos normativos legais aplicáveis, tal como já foi apresentado neste trabalho na secção 4.2.1.

A.4 – Organigrama do Grupo

É apresentado o organigrama do Grupo Municipal (Ver Figura 3).

A.5 – Métodos de Consolidação

De acordo com o ponto 6.5 da Orientação n.º 1/2010, estão previstos três métodos de consolidação. No contexto do Grupo Municipal da Maia e das entidades que o constituem, são utilizados:

- o método da consolidação integral para as entidades do SEL em que o Município da Maia participa, de forma direta ou indireta em 100% do capital; e
- o método da simples agregação para os Serviços Municipalizados.

A.6 – Procedimentos de homogeneização da informação

Tal como já referenciado anteriormente, o facto de coexistirem no Grupo Municipal dois normativos contabilísticos diferentes (SNC e POCAL) coloca questões muito relevantes do ponto de vista da homogeneização da informação. Assim, “por forma a harmonizar os procedimentos e valorimetria contabilísticos em todas as entidades a incluir na consolidação, são internamente definidas as políticas contabilísticas a adotar pelas empresas do SEL (...) com vista à homogeneização destas mesmas políticas ao nível do Grupo” (Normativo de Consolidação de Contas do Grupo Municipal da Maia,

2011, p.13). Os SMAS, dado utilizarem o POCAL, já estão legalmente sujeitos a estes princípios.

O Manual de Consolidação apresenta neste ponto um quadro-síntese (ver Quadro 8), por área relevante das demonstrações financeiras, com as políticas contabilísticas a que devem subordinar-se as entidades do SEL que integram o perímetro de consolidação.

Quadro 8. Políticas contabilísticas a adotar pelo Grupo Municipal em 2011

Área Demonstrações Financeiras POCAL	Área Demonstrações Financeiras SNC	Política contabilística a adotar	Justificação
Imobilizado Corpóreo	Ativos Fixos Tangíveis	Mensuração: Modelo do custo (NCRF 7, §30)	Modelo que mais se aproxima do que é utilizado pelo POCAL (ponto 4.1. do POCAL). As reavaliações não são, em regra, permitidas.
		Amortizações: método de depreciação que melhor reflita a vida útil dos ativos, tendo por consideração os limites aceites fiscalmente, de acordo com o Decreto-Lei n.º 25/2009.	Apesar do Município se obrigar à aplicação da Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril - CIBE, entende-se que os custos associados ao recálculo dos valores dos Ativos e das amortizações correspondentes aos bens são superiores aos benefícios que resultariam da informação produzida. A este facto acresce a dificuldade de recolha de informação e tratamento da mesma em conformidade com as taxas aplicadas pelo CIBE e a não obrigatoriedade da sua aplicação nas contas consolidadas.
		Perdas por imparidade determinadas e registadas de acordo com a NCRF 12	Não existe qualquer diferença face ao POCAL, que prevê no ponto 4.1.10 a aplicação de amortizações extraordinárias nos mesmos moldes.
Imobilizado Incorpóreo	Ativos Intangíveis	Reconhecimento inicial: deve ser considerado em conformidade com a NCRF 6, independentemente das diferenças associadas face ao POCAL.	O próprio Município já não capitaliza despesas que não cumpram a definição de ativo, tal como prevista na Estrutura Conceptual (Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro).
		Mensuração subsequente: modelo do custo (NCRF 6, §73)	Modelo que mais se aproxima do que é utilizado pelo POCAL (ponto 4.1. do POCAL).
Imobilizado (...) – sem correspondência direta	Propriedades de investimento	Mensuração subsequente: modelo do custo (NCRF11, §58) Aplicam-se na íntegra as políticas definidas para os AFT. Não obstante, nas contas individuais e de acordo com as exigências da NCRF 11 as Entidades deverão divulgar no Anexo o justo valor dessas propriedades (NCRF 11, §79).	Modelo que mais se aproxima do que é utilizado pelo POCAL (ponto 4.1. do POCAL).
Imobilizado (...) – sem correspondência direta	Ativos não correntes detidos para venda	Para que um AFT seja reclassificado como Ativo não corrente detido para venda é necessário que sejam cumpridos todos os requisitos da NCRF 8. Após a reclassificação, a NCRF 8 não permite que sejam reconhecidas depreciações associadas ao Ativo. Não obstante, a entidade deverá efetuar os cálculos das amortizações destes ativos durante o período em que estão classificados como Ativos não correntes detidos para venda, e reportar informação ao Município das mesmas.	A necessidade de serem reportados os valores associados às amortizações dos Ativos não correntes detidos para venda como se nunca tivessem sido reclassificados para este grupo de Ativos está relacionada com o facto de em POCAL tais Ativos não poderem ser reclassificados e continuarem a amortizar de acordo com as taxas aplicáveis.

Área Demonstrações Financeiras POCAL	Área Demonstrações Financeiras SNC	Política contabilística a adotar	Justificação
Investimentos Financeiros	Participações Financeiras	As participações financeiras devem ser mensuradas pelo MEP para as associadas e para as subsidiárias e pelo Método do Custo para as outras participações (contas individuais). Independentemente do método aplicado nas contas individuais, todas as entidades do SEL têm de reportar ao Município as suas Participações Financeiras ao valor do custo i.e., anular quaisquer efeitos decorrentes da aplicação do MEP.	Na consolidação, o Município adotará o Método de Consolidação Integral, a partir das contas individuais das Entidades do perímetro, sem considerar quaisquer efeitos do MEP no Investimentos Financeiros. Da mesma forma, o reporte para efeitos de endividamento não pode considerar quaisquer efeitos resultantes da adoção do referido método.
Existências	Inventários	Mensuração efectuada ao menor entre o valor do custo e o valor realizável líquido (NCRF 18, §9) Caso seja aplicado o valor realizável líquido torna-se necessário calcular a diferença entre este valor e o preço de mercado. As diferenças têm de ser comunicadas ao Município.	Em conformidade com o ponto 4.2. do POCAL, as existências têm de ser mensuradas ao menor entre o custo de aquisição e o valor de mercado.
Dívidas de terceiros e a terceiros	Outras contas a receber e a pagar	Mensuração efetuada pelo valor nominal, tendo em consideração eventuais perdas por imparidade nas contas a receber em conformidade com os critérios económicos. Reporte das contas a receber por idade de saldos, em conformidade com os seguintes intervalos: i) [6-12 meses]; ii) >12 meses.	O POCAL prevê a constituição de provisões de 50% para dívidas em mora entre 6 a 12 meses e de 100% para dívidas em mora há mais de 12 meses (ponto 2.7.1 do POCAL).
Empréstimos	Financiamentos obtidos	Mensuração ao modelo do custo (NCRF 27, §11). No que se refere à capitalização dos custos com empréstimos obtidos, estes devem ser reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos para os inventários. Para os AFT, e desde que cumpridos os critérios para a qualificação da capitalização dos custos com empréstimos, estes devem ser capitalizados em conformidade com a §9, da NCRF 10.	O Município adota o modelo do custo (ponto 4.3. do POCAL). O Município adota como política contabilística o preconizado no ponto 4.1.12 imputando à compra ou à produção de imobilizado os custos associados com empréstimos relacionados, durante o período em que aquele se encontra em curso.
Vendas e Prestação de Serviços	Rédito	O rédito deve ser reconhecido pelo valor nominal considerando que este não difere de forma significativa do justo valor recebido ou a receber (NCRF 20, §9).	No Município os proveitos são registados pelo valor nominal.
Subsídios ao Investimento	Subsídios do Governo	O reconhecimento do subsídio deve ser efetuado apenas quando haja suficiente segurança de que estão cumpridos todos os critérios associados ao seu reconhecimento e na data do pedido de pagamento.	De acordo com o POCAL, o reconhecimento dos subsídios ao investimento é efetuado no momento do pedido de pagamento (vide recomendação do SATAPOCAL publicada em folheto de abril de 2010).
Impostos sobre o rendimento	Impostos sobre o rendimento	Sempre que houver lugar a diferenças temporárias tributáveis ou dedutíveis, devem ser reconhecidos impostos diferidos em conformidade com a NCRF 25. Consequente necessidade de reporte no Anexo do detalhe e justificação dos movimentos efetuados neste âmbito.	O POCAL é omissivo acerca do tratamento de diferenças temporárias dedutíveis ou tributáveis. A existirem impostos diferidos, estes serão apresentados na face do Balanço Consolidado, razão pela qual se torna necessário recolher o detalhe das operações associadas aos mesmos.
Aplicações de tesouraria	Instrumentos financeiros	Os instrumentos financeiros cotados no mercado regulamentado deverão ser mensurados à data do Balanço pelo valor da cotação. Não obstante deverá ser reportada a informação relativa ao valor de aquisição desses mesmos instrumentos.	De acordo com o POCAL, os instrumentos financeiros cotados em mercado regulamentado e com a natureza de Disponibilidades são apresentados ao menor entre o valor de mercado e o valor de aquisição.

Fonte: Município da Maia - Normativo de Consolidação de contas do exercício de 2011, p.15.

Da análise do Quadro 8 verifica-se a existência de aspetos importantes de divergência entre normativos, bem como as soluções encontradas para mitigar os seus efeitos. Entre eles é de destacar os seguintes aspetos:

- i) Nas contas consolidadas vão coexistir dois métodos de depreciação/amortização dos ativos;
- ii) As perdas por imparidade / provisões para contas a receber serão recalculadas de acordo com os critérios definidos no POCAL;
- iii) A existirem impostos diferidos, os mesmos serão apresentados na face do Balanço, mesmo o POCAL não prevendo a sua existência.

A.7 – Procedimentos de reporte de informação

Neste ponto estão detalhados os procedimentos de reporte de informação, bem como os mapas uniformizados a preencher e os prazos para o envio dos mesmos ao Município. Neste sentido, as entidades encontram no *Dossier* de Consolidação o *Anexo III – Reporte de Informação das Entidades Participadas para o Município da Maia*. A informação aqui descrita deve ser reportada pelas entidades do SEL, SMAS, Associações de Municípios e Entidades equiparadas.

Os objetivos deste documento são: i) o estabelecimento de políticas homogêneas para as entidades do perímetro; ii) a definição de formatos uniformes de reporte de informação; iii) proporcionar ao Município uma análise consolidada tempestiva da evolução patrimonial e dos resultados decorrentes da atividade do Grupo; e iv) garantir o reporte tempestivo de informação de todas as entidades que contribuem para o cálculo do endividamento municipal do Município da Maia, considerando as exigências legais aplicáveis.

Desta forma, é solicitado a estas entidades o envio de um conjunto de informação trimestralmente, de acordo com mapas homogeneizados previamente aprovados. De destacar o facto de esta informação ser particularmente relevante para efeitos do cálculo do endividamento do Município, o qual inclui os efeitos das empresas do SEL que se encontrem em desequilíbrio. O reporte trimestral permite um acompanhamento mais amíúde e a possibilidade de tomar os procedimentos considerados adequados.

A.8 – Procedimentos de agregação de dados

Segundo o Manual de Consolidação do Município da Maia, as operações de agregação de dados correspondem à soma simples das diversas rubricas dos Balanços e das Demonstrações dos Resultados, bem como dos mapas de Fluxos de Caixa das entidades que integram o perímetro de consolidação.

Assim, as contas individuais, já corrigidas pela aplicação dos procedimentos descritos em A.6, devem ser preenchidas nos Mapas Anexos (homogeneizados) disponibilizados para o efeito (Anexos IV, V, VI, VII e VIII do Normativo de consolidação) e enviados ao Município nos prazos estipulados.

A.9 – Procedimentos de eliminação dos investimentos financeiros e apuramento das diferenças de consolidação

Na página 16 do referido Normativo, é esclarecido que

No que respeita à eliminação dos investimentos financeiros e ao apuramento das diferenças de consolidação, a NCRF 15 remete para a NCRF 14 – Concentração de actividades empresariais (...) e da qual resultam os seguintes procedimentos devidamente adaptados ao sistema contabilístico vigente nas autarquias locais.

No seguimento, são detalhados os procedimentos de eliminação das participações financeiras entre entidades do Grupo.

A.10 – Procedimentos de eliminação das operações internas

As operações entre as entidades do Grupo, as quais geram também saldos intra-grupo, devem ser eliminadas nas contas consolidadas. Para o efeito, cada entidade deverá detalhar estas operações de forma pormenorizada e preencher em conformidade os Anexos preparados para o efeito (Anexos IX e X).

De destacar a determinação explícita de que o reporte desta informação ao Município “apenas deve ser efetuado após a confirmação dos saldos e transações com as respetivas partes, de cujo processo poderão decorrer retificações a efetuar nos Balanços individuais” (Normativo de Consolidação de contas do Município da Maia, 2011, p.17).

Este aspeto é de extrema importância uma vez que, a existirem diferenças não detetadas/corrigidas atempadamente, as mesmas implicarão dificuldades e atrasos ao processo de consolidação.

A.11 – Organização do *Dossier* de Consolidação

Neste ponto estão resumidos os documentos/informações a enviar anualmente pelas entidades que integram o perímetro de consolidação, nomeadamente: informação relativa às entidades do Sector Empresarial Local incluídas no perímetro de consolidação; Documentos contabilísticos de base (balanço, demonstração de resultados e anexo); Elementos sobre operações intra-grupo; e outras informações que se revelem pertinentes.

A.12 – Estrutura e conteúdo dos documentos síntese de informação e controlo

Neste último ponto é chamada a atenção para o facto de os mapas a preencher disponibilizados conterem na sua estrutura procedimentos de validação e controlo da informação nos mesmos contida.

4.2.2.2 O *Dossier* de Consolidação do Município da Maia

O *Dossier* de Consolidação é composto por todos os documentos que as entidades do perímetro elaboram anualmente e enviam ao Município para que este disponha de informação suficiente para a elaboração das contas consolidadas do Grupo Público Municipal, bem como os demais documentos de trabalho necessário ao processo de consolidação.

Nele são discriminados os mapas a elaborar, ponto a ponto, e referenciados os respetivos Anexos (homogeneizados) a utilizar (parte dos quais já referenciados na análise ao Manual de Consolidação). É ainda incluído aqui um Modelo de Anexo às Demonstrações Financeiras Consolidadas.

O *Dossier* de Consolidação do Município da Maia encontra-se organizado da seguinte forma, utilizando as referências constantes do mesmo: B.1 – Documentos a elaboração

anualmente pelas entidades participadas, e B.2 – Documentos a elaborar anualmente pela entidade consolidante, o Município.

4.3 Análise dos Documentos de Prestação de Contas de 2011

O documento de Prestação de Contas de 2011 da Câmara Municipal da Maia encontra-se organizado em duas partes:

- Parte I – Relatório de Gestão Individual: Análise Orçamental; Análise da Dívida do Município; Análise Económico-Financeira; Certificação Legal das Contas.
- Parte II – Relatório de Gestão Consolidado: Perímetro de Consolidação; Análise Económico-Financeira da Atividade Consolidada; Anexos às Demonstrações Consolidadas Financeiras; Certificação Legal das Contas Consolidadas; Anexos documentais – Contas Consolidadas.

Dado o objetivo desta dissertação, foi analisada a Parte II do documento de Prestação de Contas, cuja exposição se segue, concentrando-se nos aspetos mais importantes e/ou mais complexos que constam das demonstrações financeiras consolidadas.

4.3.1 Entidades Excluídas do Perímetro de Consolidação

Como referido anteriormente, por aplicação da definição do perímetro de consolidação de acordo com a LFL ficam excluídas do perímetro várias entidades detidas a 100% que não integram o SEL, entidades do SEL com percentagem de participação inferior a 100% e os Fundos de Investimento Imobiliário.

No Quadro 9 apresentam-se as entidades excluídas do perímetro e respetivos motivos da exclusão, constantes do documento de Prestação de contas de 2011 do Município da Maia.

Quadro 9. Entidades excluídas do Perímetro de Consolidação

Denominação	Atividade principal	Participação detida	Capitais próprios (€)	Motivo da exclusão
Águas do Douro e Paiva, S.A.	Captação, tratamento e distribuição de água	2,92%	26.907.834	Não integra o SEL
Águas do Noroeste, S.A.	Captação, tratamento e distribuição de água	2,21%	51.809.718	Não integra o SEL
MACMAI	Abate de gado	100,00%	-181.807	Não integra o SEL
Município	Produção de cartografia, topografia e ortofotomapas. Conceção, gestão e comercialização de sistemas de informação geográfica.	4,64%	3.709.004	Não detida a 100%
NET	Promover a criação e desenvolvimento de PME's que explorem novos negócios e/ou tecnologias inovadoras.	0,50%	319.917	Não detida a 100%
TECMAIA	Gestão do parque de ciência e tecnologia da Maia	51,00%	3.019.892	Não detida a 100%
PORTGÁS	Distribuição de gás natural e outros combustíveis canalizados.	0,24%	123.762.000	Não integra o SEL nem é detida a 100%.
PRIMUS	Desenvolvimento regional com ação na promoção, conceção, realização e gestão de projetos de ordem económica e social na área geográfica onde se inserem	0,06%	306.747	Não detida a 100%
Metro do Porto	Elaboração de um sistema de metro ligeiro na AMP.	0,0001%	1.269.268.214	Não integra o SEL nem é detida a 100%.
Hospital do Lidador	Criação, exploração e administração de estabelecimentos privados ou públicos de saúde.	10,00%	50.000	Não detida a 100%
Associação Nacional de Municípios	Defesa, promoção e dignificação do Poder Local.	Quota 4.340	n.d.	Não integra o SEL
Área Metropolitana do Porto	Persecução de interesses municipais e intermunicipais	5,97%	n.d.	Não integra o SEL
LIPOR	Gestão e tratamento de resíduos	10,97%	n.d.	Não integra o SEL
Maianova	Promoção da inovação, do desenvolvimento económico, social e cultural, e da eficiência energética e de utilização de recursos.	Quota 5.000	n.d.	Não detida a 100%
Associação do Parque de Ciências e Tecnologia do Porto	Promoção, instalação e desenvolvimento de um parque de ciência e tecnologia que contribua para o desenvolvimento tecnológico do país.	Quota 10.000	n.d.	Não detida a 100%
Fundação da Juventude	Promover e realizar ações que facilitem a entrada dos jovens na vida ativa (área profissional, cultura, tecnologia, etc.).	Quota 24.940	n.d.	Não integra o SEL
Fundação do Desporto	Apoiar o fomento e o desenvolvimento do desporto.	Quota 149.639	n.d.	Não integra o SEL
AdePorto - Agência de Energia do Porto	Contribuir para a utilização racional da energia.	Quota 15.125	n.d.	Não integra o SEL
FEIIF Maia Imo	-	100,00%	5.873.763	Não integra o SEL
FEIIF Maia Golf	-	100,00%	3.592.299	Não integra o SEL
FEIIF Praça Maior	-	100,00%	4.876.861	Não integra o SEL

n.d.: não disponível.

Fonte: Município da Maia - Prestação de contas de 2011, p.197.

Pela análise do Quadro 9 verifica-se que são excluídas do perímetro de consolidação várias entidades, algumas das quais com uma posição patrimonial relevante. De destacar o caso da Tecmaia, entidade participada numa percentagem de 51%, e que de acordo com o ponto 6.5 da Orientação n.º 1/2010, deveria ser alvo de consolidação integral. A mesma não integra o perímetro por não ser detida a 100% pelo Município. A MACMAI, entidade detida a 100%, também é excluída do perímetro de consolidação, dado não fazer parte do SEL. Em relação aos Fundos de Investimento Imobiliário Fechados, embora detidos a 100%, não são incluídos no perímetro de consolidação por não integrarem o SEL, embora o seu impacto numa contas consolidadas pudesse ser muito relevante, dados os valores do Capital Próprio apresentados.

4.3.2 Compreensão dos Documentos de Prestação de Contas

Ao longo do processo de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, o Município deparou-se com imposições legais contraditórias e/ou de difícil execução prática. Para além disso, o já referido processo de homogeneização da informação, a necessidade da colaboração das entidades do perímetro e de cumprimento escrupuloso do Normativo de Consolidação de contas aprovado e as limitações de recursos e/ou tempo também devem ser considerados.

Assim, e tal como previsto no ponto 5.2 da Orientação n.º 1/2010, são descritas nas “Notas ao Balanço Consolidado e à Demonstração dos Resultados Consolidada” as informações consideradas relevantes para a compreensão dos documentos de Prestação de Contas elaborados.

- **O perímetro de consolidação**

Como já referido anteriormente, a definição do perímetro de consolidação diverge entre a LFL e a Orientação n.º 1/2010. A opção pela definição da LFL implicou que ficassem excluídas do perímetro entidades controladas pelo Município e cujo impacto nas contas consolidadas pode ser considerado materialmente relevante. Desta forma, o conceito de imagem verdadeira e apropriada poderá sair fragilizado numa contas consolidadas com apenas parte das entidades controladas pela entidade-mãe.

Neste contexto, a Orientação emitida pelo SATAPOCAL, em abril/2011, refere no seu ponto 4.2.5 o seguinte:

Nada obsta a que os municípios, dadas as vantagens que serão suscetíveis de advir para a tomada de decisão da existência de informação económico-financeira de um grupo público municipal mais alargado, para além de apresentarem demonstrações financeiras consolidadas atendendo ao perímetro legalmente exigido, elaborem e aprovelem demonstrações financeiras consolidadas abrangendo o perímetro que resulta da aplicação dos princípios de controlo previstos no ponto 5.1 da Orientação.

O Município da Maia não elaborou, no entanto, umas demonstrações financeiras com o perímetro definido na Orientação n.º1/2010, pese embora as vantagens descritas. A execução de dois conjuntos de documentos de Prestação de Contas distintos não se mostrou uma opção viável, devido a constrangimentos de recursos e tempo.

- **Informações relativas aos procedimentos de consolidação**

O Município da Maia procedeu aos seguintes movimentos de consolidação extra-contabilísticos¹⁴:

- i) Eliminação das participações financeiras e sua substituição pelos ativos e passivos das entidades participadas;
- ii) Eliminação das transações recíprocas entre entidades incluídas no perímetro de consolidação; e
- iii) Eliminação de saldos entre estas mesmas entidades.

Em termos de comparabilidade das demonstrações financeiras consolidadas entre 2010 e 2011, de referir que durante o exercício de 2011 a empresa RENOVARUM foi alvo de fusão com a Espaço Municipal, deixando portanto de fazer parte do perímetro de consolidação.

¹⁴ Não foi utilizado pelo Município da Maia *software* específico de consolidação de Contas. Este processo foi desenvolvido com recurso a folhas de cálculo.

- **Informações relativas a políticas contabilísticas**

Na produção das demonstrações financeiras consolidadas foram aplicadas as seguintes políticas contabilísticas, tomando como referencial o POCAL e as áreas mais relevantes para os objetivos deste trabalho (ponto 8.2.7. do documento de Prestação de Contas Consolidadas de 2011 do Grupo Municipal da Maia):

- **Imobilizado**

Os ativos imobilizados encontram-se registados ao custo. As taxas de amortização utilizadas pelo Município e pelos Serviços Municipalizados correspondem às taxas previstas no CIBE e as taxas utilizadas pelas restantes entidades do perímetro são as previstas no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro. A reclassificação e recálculo de todas as amortizações dos bens das entidades que integram o perímetro de consolidação e não seguem o POCAL como referencial contabilístico, através da aplicação do CIBE, não se mostrou exequível nem economicamente razoável.

- **Investimentos financeiros**

Os investimentos financeiros, que incorporam todas as participações em entidades do SEL detidas numa percentagem inferior a 100%, bem como participações noutras entidades independentemente do valor da participação, encontram-se registados ao custo, tendo sido constituídas provisões para todas as participadas cujo valor proporcional do Capital Próprio da participada era inferior, à data do Balanço, ao valor da participação.

- **Dívidas de terceiros e a terceiros**

As provisões para cobranças duvidosas foram constituídas de acordo com a mora, tal como o definido no POCAL. Assim, as mesmas foram recalculadas para as contas a receber das entidades que utilizam o SNC como referencial contabilístico.

- **Impostos sobre o rendimento**

Os impostos são reconhecidos com base no acréscimo. Assim, das diferenças temporárias tributáveis ou dedutíveis resulta o reconhecimento de impostos diferidos.

A este respeito importa referir que, efetivamente, são apresentadas na face do Balanço Consolidado de 2011 do Grupo Municipal da Maia as rubricas de “Ativos por Impostos diferidos” e “Passivos por Impostos diferidos”, registadas pelas empresas do perímetro. Este facto é representativo do aspeto, já referido anteriormente, da combinação de dois normativos contabilísticos distintos, o que leva a que o Balanço consolidado, construído em POCAL, inclua rubricas não previstas no mesmo.

- **Endividamento**

Tal como consta dos documentos de Prestação de Contas de 2011 do Município da Maia (p.95), atualmente existem duas visões distintas de endividamento:

i) O endividamento em sentido restrito,

Orientado para uma apreciação circunscrita à evolução do endividamento do município considerado isoladamente (...) estando excluída das influências do SEL, das associações dos municípios e de igual modo dos serviços municipalizados; e

ii) O endividamento em sentido lato,

Dedicado ao apuramento do endividamento líquido municipal compatível com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95), incorporando no município os efeitos do endividamento das entidades que constituem o SEL, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no seu regime jurídico, os serviços municipalizados e as associações de municípios, na proporção da sua participação.

No entanto, o endividamento retirado das contas consolidadas constitui uma terceira visão da dívida do Município.

De acordo com o artigo 46.º, n.º 1, da LFL, as demonstrações financeiras devem incluir obrigatoriamente, entre outros, o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo (MLP). Este mapa é apresentado no ponto 8.2.4 dos documentos de Prestação de Contas Consolidadas de 2011 do Grupo Municipal da Maia (ver Quadro 10):

Quadro 10. Mapa de Endividamento Consolidado de Médio e Longo Prazo

Descrição	Município da Maia	SMAS da Maia	EMEM	Academia das Artes	Mai-ambiente	Espaço Municipal	Conserv. de Música	Total
Fornecedores c/c		19.750.102						19.750.102
Empréstimos obtidos	51.457.464							51.457.464
Forn. imobilizado c/c	1.110.193	280.677			38.592	202.007		1.631.469
Total	52.567.657	20.030.779	0	0	38.592	202.007	0	72.839.035

Valores em euros.

Fonte: Município da Maia - Prestação de contas de 2011, p.201.

Como se verifica pelo Quadro 10, o endividamento retirado das contas consolidadas inclui apenas as entidades do perímetro, não atendendo aos conceitos de endividamento conformes quer o SEC 95 quer a LFL. Este facto implica que atualmente existam três conceitos distintos de endividamento, que podem causar confusão ao utente da informação financeira.

Nesta matéria importa ainda destacar a insuficiente informação requerida legalmente, nomeadamente face àquela que é exigida na Prestação de Contas individual. Como referido atrás, na LFL é exigida a apresentação do Mapa de endividamento consolidado de MLP, mas não é dado qualquer detalhe ou instrução adicional. Por outro lado, a Orientação n.º1/2010, que no seu ponto 5.2 identifica os componentes das demonstrações financeiras, não menciona qualquer mapa relativo ao endividamento consolidado. Apenas nas Instruções emitidas pelo SATAPOCAL é referenciada a exigência deste mapa e apresentado um mapa modelo a seguir pelos Municípios.

Analisando a divulgação da dívida ao nível da Prestação de Contas individuais, verifica-se que lhe são dedicadas 25 páginas no total (da página 94 à página 119). Em relação à dívida consolidada, divulgada na Prestação de Contas consolidadas, são apresentados dois quadros no total. No entanto, o documento de Prestação de Contas é apenas um, embora dividido em individual e consolidado, pelo que a informação apresentada deve ser entendida no conjunto.

A publicação da LFL, em janeiro de 2007, veio definir limites ao endividamento líquido municipal a partir desse exercício. Nos termos das duas disposições, existe um conjunto de medidas tendentes ao controlo do endividamento municipal, designadamente a existência de um conceito de endividamento municipal, que incorpora no município os efeitos do

endividamento das entidades que constituem o SEL, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no seu regime jurídico (Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que revoga a Lei n.º 53-F/2006), os Serviços Municipalizados, e as Associações de Municípios na proporção da sua participação, bem como a imposição de dois limites ao endividamento municipal: (a) Limite ao endividamento líquido, correspondente a 125% dos recursos próprios do ano anterior; e (b) Limite à contração de empréstimos, correspondente a 100% destes recursos. De ressaltar, no entanto, que o n.º 3 do seu artigo 5.º prevê que a Lei do Orçamento do Estado (LOE) pode definir limites máximos ao endividamento municipal diferentes.

Considerando o exposto, importa desde logo identificar as entidades relevantes para os limites legais estabelecidos. À data de 31 de dezembro de 2011 eram suscetíveis de relevar para efeitos dos limites de endividamento do município 15 entidades (ver Quadro 5): o Município, os Serviços Municipalizados, duas Associações de Municípios (Lipor e Área Metropolitana) e onze empresas de natureza empresarial.

Porém, como o endividamento das entidades de natureza empresarial participadas pelo Município apenas releva para efeitos dos respetivos limites caso não apresentem resultados anuais equilibrados, cujo enquadramento legal define como sendo o caso de o resultado de exploração anual operacional acrescido dos encargos financeiros se apresentar negativo, da apreciação das contas anuais de 2011 das onze entidades participadas pelo Município, e aplicando a regra do equilíbrio anual, conclui-se que violam esta regra apenas seis entidades. Desta forma, a dívida das restantes cinco entidades não é incluída e divulgada na Prestação de Contas do Município.

Face a este cenário, três questões principais podem colocar-se:

1. Será o “resultado antes de impostos”, conforme definido no artigo 40.º da Lei n.º 50/2012, o melhor indicador do equilíbrio financeiro de uma entidade?
2. O cumprimento da definição de equilíbrio financeiro não implica que uma Entidade não apresente elevados níveis de endividamento. Não poderá estar desta forma a ser excluída uma fatia significativa da dívida? Se estas entidades passassem a ser incluídas para efeitos do cálculo do cumprimento dos limites de endividamento definidos legalmente, seria o mesmo cumprido?

3. E em relação a outras entidades participadas, mas que não integram o SEL, como são, no caso particular do Município da Maia, os Fundos de Investimento Imobiliário Fechados? Por não integrarem o perímetro de consolidação, nem serem considerados para efeitos do cálculo do endividamento, o volume do seu passivo não é incorporado no “Grupo”, nem divulgado. No entanto, sendo o Município o detentor da totalidade do seu capital social é por inerência detentor dos seus ativos e passivos.

Face ao exposto, parece-nos importante que sejam aprofundadas estas questões, e sejam procuradas soluções para mitigar o risco atrás exposto em excluir entidades do cálculo do endividamento, com os potenciais impactos daí resultantes ao nível da leitura das demonstrações financeiras e atuação em conformidade. A Lei n.º 73/2013, já referenciada na secção 2.2.4, apresenta uma evolução significativa nesta matéria.

4.3.3 A Certificação Legal das Contas Consolidadas

Em harmonia com o definido no artigo 48.º da LFL, as contas dos Municípios (individuais e consolidadas) devem ser verificadas por auditor externo.

A Certificação Legal das Contas Consolidadas do Município da Maia, relativa ao exercício de 2011, apresenta duas ênfases, transcritas de seguida, de acordo com a página 215 do documento de Prestação de Contas de 2011 do Município da Maia:

Conforme referido no documento de Prestação de Contas, e à semelhança do ano anterior, o procedimento seguido pelo Município na consolidação de contas, por indicação/sugestão do Grupo de Trabalho do SATAPOCAL, foi o constante da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (Lei das Finanças Locais), ou seja, inclusão apenas das entidades do sector empresarial local onde este é o único detentor do seu capital social, bem como dos Serviços Municipalizados. Pese o facto de o efeito não ser de tal forma materialmente relevante que afete a leitura das demonstrações financeiras consolidadas apresentadas, a adoção de um perímetro alargado em função do controlo, tal como preconizado pela Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho e pela Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público n.º 6 (IPSAS 6) – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas, seria em nossa opinião o procedimento mais adequado;

e

Tal como referido na Certificação Legal das Contas Individuais, o Município é o único subscritor e titular das Unidades de Participação de três Fundos Especiais de Investimento Imobiliário Fechados. Estes fundos, que evidenciam segundo as suas demonstrações financeiras de 2011 passivos no montante de 17.863.143 euros (em 2010 ascendiam a 17.489.632), não foram objeto de integração nas demonstrações financeiras consolidadas, por ser entendimento do Município não revestirem a natureza de entidades do setor empresarial local. Tal como referíamos no passado, pese o facto de não existirem instruções claras e concisas por parte das entidades competentes sobre o tratamento a dar a este tipo de “participações”, e dos potenciais efeitos não porem em causa a relevância e materialidade da demonstrações financeiras apresentadas, à semelhança do referido no parágrafo anterior, entendemos que a opção seguida poderia ter sido outra, indo mais ao encontro dos normativos existentes sobre esta matéria.

Apesar da existência de ênfases não afetar a opinião expressa na Certificação Legal de Contas, de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira do Município da Maia em 31 de dezembro de 2011, as mesmas ressaltam as questões consideradas relevantes para a imagem verdadeira e apropriada destas demonstrações financeiras consolidadas e sua utilidade.

4.4 Análise das Entrevistas

Tal como exposto no Capítulo 3, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas (Vieira e Major, 2009) aos principais intervenientes no processo de Consolidação de Contas do Grupo Municipal da Maia, Dr.^a Alexandra Carvalho, Dr.^a Maria José Hora e Dr.^a Patrícia Lopes, e ainda ao Dr. Júlio Martins, responsável dos trabalhos de auditoria externa do Município com o objetivo de obter a sua perspetiva naquele processo. O guião da entrevista consta do Apêndice A. As problemáticas principais foram identificadas ao longo do Capítulo 2 e Capítulo 4, e a informação recolhida nas entrevistas pretende confirmar, refutar e complementar toda esta informação. É esta troca de conhecimentos com aqueles que efetivamente fazem a execução prática das contas consolidadas que permitirá desconstruir o panorama legislativo atual, identificar as fragilidades/limitações e sugerir melhorias de procedimento.

Como referido anteriormente, apesar de a consolidação de contas nas autarquias locais ser obrigatória desde a publicação da LFL (2007), apenas em 2010 foram publicadas orientações legislativas neste sentido (Portaria n.º 474/2010). No entanto, a parca e dispersa legislação existente nesta matéria aliada às inconsistências legais já expostas, e os constrangimentos de tempo e de recursos, foram um fator de indefinição / limitação com que os profissionais da área financeira se confrontaram.

Um dos primeiros aspetos a considerar para o planeamento deste trabalho foi a afetação de recursos. A constituição da equipa de trabalho ficou a cargo da Dr.^a Alexandra Carvalho, que refere que “o que foi feito foi olhar para os recursos humanos existentes, ver as suas aptidões técnicas e (...) considerando o que é a consolidação, que é técnica contabilística pura, tinham que ser pessoas licenciadas em contabilidade”. Acrescenta a Dr.^a Alexandra que

Quando falo nas operações contabilísticas de consolidação, para mim, a equipa tinha de ser constituída por contabilistas. Quando falo na elaboração do Relatório de Gestão Consolidado, quem o fez fui eu, já penso numa pessoa com formação de base na área de Economia ou Gestão. Por isso, esta equipa teria de ter estas duas vertentes: alguém mais direccionado para as operações contabilísticas de consolidação, e alguém mais direccionado para o relato de gestão. (...) E depois alguém que fizesse a ligação entre os dois mundos (...) daí a intervenção da equipa de auditoria.

Nas suas palavras, “por sorte” tinha na sua equipa três contabilistas. A atribuição das novas funções “implicou claramente um aumento de trabalho para estas pessoas”.

Nenhum dos envolvidos tinha conhecimento prévio de SNC ou consolidação de contas, para além do adquirido nas licenciaturas. Como nos transmitiu a Dr.^a Alexandra, o pessoal “foi formado internamente, com uma ajuda preciosa da equipa de auditoria que nos estava a acompanhar neste processo”. A Dr.^a Maria José e Dr.^a Patrícia confirmaram: “nunca tínhamos trabalhado em SNC, apenas POC ou POCAL”. O processo de aprendizagem teve por base várias formações internas e externas, bem como o estudo pessoal e o acompanhamento da equipa de auditoria, principalmente na pessoa do Dr. Júlio Martins “que forneceu os mapas que são a base de trabalho” como nos referiu a Dr.^a Patrícia. Para a Dr.^a Alexandra, a contribuição do Dr. Júlio Martins em especial foi “determinante nesta matéria” tendo a sua ajuda sido essencial na elaboração do Normativo de Consolidação

“principalmente na matéria das políticas contabilísticas, e da conformação da informação financeira das entidades que integram o SEL e respondem ao SNC, com o POCAL”.

A elaboração do Normativo de Consolidação, que inclui o Manual de Consolidação e o *Dossier* de Consolidação, foi elaborado de raiz pelos serviços. Nas palavras do Dr. Júlio Martins,

Foi definido um esqueleto daquilo que considerámos ser necessário. Havia uma Orientação que era importante seguir (...) e a par dessa Orientação houve um trabalho que foi definido comigo e com a Dr.^a Alexandra, em conjunto com o Dr. Alexandre Amado da Inspeção Geral das Finanças (IGF), e que nos disponibilizou alguns quadros que aproveitámos.

O desafio principal passou pela definição das políticas contabilísticas a adotar. A este respeito informou-nos a Dr.^a Alexandra que “houve uma reunião de trabalho” neste sentido, sendo que “o mais difícil de uniformizar, e o que mais complexidade trazia, foi em matéria da classe 4, por força das restrições a nível de POCAL e das consequências que trazia a nível de SNC”. Transmitiu-nos o Dr. Júlio Martins que “com o apoio da Dr.^a Alexandra eu acabei por tomar um pouco a dianteira” na definição das políticas contabilísticas.

No caso da definição das políticas contabilísticas para a área do Imobilizado, foi adotado o modelo do custo e o método de depreciação a seguir seria aquele que melhor reflectisse a vida útil dos ativos, tendo por base os limites aceites fiscalmente de acordo com o Decreto-Lei n.º 25/2009 (ver Quadro 8). Acerca da definição desta política, esclarece o Dr. Júlio Martins que

Foi por critério de razoabilidade e carga de trabalho, tendo em consideração o que é o benefício de uma informação financeira mais apurada e o custo da mesma. Ou seja, não era exequível nós refazermos todo o cadastro de imobilizado de todas as participadas de acordo com o POCAL. Não é exequível em tempo útil, como é evidente. O custo que isso teria seria enorme e o benefício, no meu entendimento, e que é partilhado pelas outras partes envolvidas, seria zero.

Quando questionado sobre outras políticas que tivessem constituído um desafio, o Dr. Júlio Martins salientou que

O que existiu foram algumas questões mais técnicas do que em termos de políticas, ou de harmonização de políticas. E uma das questões mais técnicas que fez um pouco de confusão à

Câmara e que acabámos por introduzir no Balanço, estava relacionada com a contabilização dos impostos numa ótica do acréscimo. Ou seja, colocar os ativos e os passivos por impostos diferidos no Balanço, porque também não faria sentido fazer a reconversão para a ótica do imposto a pagar, ainda por cima pelo facto de a Câmara não ter imposto a pagar em sede de IRC como se sabe. (...) Pensamos que dessa forma as Demonstrações Financeiras dão uma imagem mais apropriada daquilo que é o perímetro.

Em relação à política a adotar no âmbito das dívidas de terceiros (ver Quadro 8), para a Dr.^a Alexandra “já foi mais fácil” a definição da mesma, tendo-se optado por converter as provisões de cobrança duvidosa em conformidade com o POCAL.

Contudo, o ponto mais determinante, de acordo com todos os entrevistados, relaciona-se com a definição do Perímetro de Consolidação. A este respeito a Dr.^a Alexandra referiu que

Uma pessoa quando pensa na consolidação, e na mais-valia decorrente de uma consolidação de contas, é ter um Balanço que reflete uma realidade total do conjunto de direitos e obrigações das partes, e o que é certo é que por força daquele perímetro, e por força de um conjunto vasto de entidades participadas pelo Município até de forma muito significativa e que ficam de fora, eu tenho um Balanço isolado do Município, um Balanço consolidado que não reflecte de forma verdadeira o que é o mundo do Município em sentido lato e depois também temos um terceiro reporte legal que é o controlo do endividamento.

A Dr.^a Alexandra acrescentou ainda que o total do passivo, o qual é muito importante para a tomada de decisões, tem três leituras distintas, com base nos vários reportes a que o Município é obrigado legalmente, esclarecendo que

Em matéria do passivo do Município temos três coisas completamente distintas: temos o município isoladamente; em termos do SEC 95 e de reporte a Bruxelas temos um controlo de endividamento que lê o passivo de outra forma; e o município consolidado que nos dá o passivo de outra forma. Ou seja, isto não acrescenta valor nenhum à organização ou à tomada de decisão. Portanto, acho que os critérios deviam ser convergentes.

A Dr.^a Alexandra chamou a atenção para o facto de a leitura das demonstrações financeiras consolidadas, elaboradas nos moldes atuais, não cumprir um dos seus objetivos, que é o auxílio à tomada de decisões:

Que leitura se retira da própria peça? Porque ali aparece um passivo que não é o mesmo que importa para efeito de reporte e de decisão ao nível da União Europeia. No contexto atual, uma

das coisas mais importantes ao nível do controlo do défice público é ter a noção de qual é o passivo e o endividamento de todas as entidades públicas, onde se incluem os municípios, e a pergunta é: Então para que serve a consolidação? A consolidação também devia ser uma forma de poder reportar informação integral do conjunto das entidades do Grupo e poder decidir com base nela. E há aqui um trabalho acrescido que tecnicamente tem de ser cumprido e reportado e a pergunta é: Para que é que serve? Eu não tenho dúvida que a consolidação é importante e tecnicamente tem de servir para muita coisa, mas não é esta consolidação, é outra, que deve refletir tudo, e essa informação tem de ter utilidade para quem vai decidir.

Para o Dr. Júlio Martins, desde o início ficou evidente que o perímetro de consolidação legalmente imposto ao Município, de acordo com a LFL, não fazia sentido:

O perímetro não representa aquilo que é o Grupo Municipal. Isso sempre foi assumido por todas as partes. Em termos económicos, em termos materiais, não fazia sentido. O que acontecia é que, não obstante não fazer sentido, é muito claro que a Lei se sobrepõe àquilo que estava na Portaria (...) e isso sobressaiu ainda mais a partir do momento que a Orientação é muito clara e refere exatamente isso.

A possibilidade de elaborar um segundo conjunto de demonstrações financeiras com base no controlo não seria viável. Segundo o Dr. Júlio Martins,

Não existindo tempo útil para fazer dois conjuntos de demonstrações financeiras (...) e correndo o risco de as apresentar de forma completamente extemporânea, decidiu-se fazer apenas aquilo que era obrigatório por Lei.

Introduzida a questão do cumprimento do prescrito no Normativo de Consolidação por parte de todas as entidades do perímetro, nomeadamente dos prazos de reporte, os entrevistados foram unânimes em afirmar que no primeiro ano foi mais complicado, mas tem havido uma evolução significativa de ano para ano, decorrente também da experiência que as partes vão adquirindo no processo. A Dr.^a Alexandra, a este respeito, transmitiu que:

O normativo foi criado e foi proposta ao Órgão Executivo a sua aprovação. Neste normativo, como deve ser, estavam identificadas as entidades que integravam o perímetro de consolidação e estava lá também identificado um elemento chave do que é o processo de consolidação – a calendarização das tarefas e das operações de consolidação. A apresentação do normativo a todas as entidades que integravam o SEL foi feita presencialmente, numa reunião onde foram chamados os responsáveis financeiros e os respetivos auditores, no sentido de se apresentar esta nova realidade, este imperativo, dar a conhecer o normativo, divulgar o calendário das tarefas e das operações e no fundo impor datas de reporte da informação que teriam de ser cumpridas no sentido de levar a bom porto este trabalho. E é aí que depois acabam por existir

grandes dificuldades operacionais do ponto de vista prático. (...) No primeiro ano houve grandes dificuldades no cumprimento atempado do calendário também por força da realidade ser nova para todos os intervenientes.

O Dr. Júlio Martins, por sua vez, confirmou que “no início houve todas as complicações, que são habituais nesta tipologia de processo”. Os principais problemas relacionavam-se com “quadros não preenchidos, erros, problemas vários em termos de fluxos e de saldos”.

Para a Dr.^a Alexandra, o principal problema residiu no facto de as entidades do Grupo não confirmarem previamente as suas operações recíprocas antes de enviarem a informação ao Município, acrescentando que “O que se notou claramente foi que muitas das vezes, processo que ao longo dos anos tem vindo a ser corrigido, a informação chegava aqui sem o prévio cuidado de ficar acertado entre as partes”.

A Dr.^a Maria José e Dr.^a Patrícia são as responsáveis pela parte mais técnica do trabalho de consolidação, pelo que são as mesmas que recebem e confirmam a informação reportada pelas várias entidades do perímetro. A validação das operações intra-grupo revelou-se inicialmente uma tarefa um pouco complicada.

Segundo a Dr.^a Maria José, “No primeiro ano sentimos muitas dificuldades. No segundo melhorou mas subsistem sempre algumas dúvidas”. Para a Dr.^a Patrícia, “há sempre coisas que faltam porque não se entende bem os mapas (...) e depois é necessário ligar para eles para nos explicarem a informação”. Quando ocorriam divergências na conciliação dos saldos e transacções intra-grupo, tinha de se investir um tempo significativo na sua resolução. O Município adotou três soluções para a resolução das divergências intra-grupo, utilizadas de acordo com a situação específica: a entidade verifica existir um erro e corrige a informação reportada; ou, se não o faz, o Município procede a um ajustamento às contas individuais da entidade ou o saldo ou transacção é eliminado na consolidação pelo menor valor.

Em relação à conversão das provisões para cobranças duvidosas, a Dr.^a Patrícia e Dr.^a Maria José esclareceram que este trabalho não coloca problemas, uma vez que os mapas a preencher pelas entidades já contemplam a divisão dos saldos em dívida por prazos.

No que diz respeito aos elementos que devem constituir o conjunto das demonstrações financeiras consolidadas, a legislação aplicável prevê a existência de um Anexo, mas não

detalha a informação que dele deverá constar. Segundo o Dr. Júlio Martins, a definição da estrutura do mesmo e a informação relevante a apresentar está ligada ao que os utentes da informação financeira pretendem:

O Anexo do consolidado é dirigido aos diferentes interessados naquela informação, e a lógica municipal é sempre uma lógica muito mais orçamental do que patrimonial em termos de leitura, por isso interessava no Anexo reforçar um pouco a parte orçamental integrada dentro do perímetro.

A Dr.^a Alexandra acrescentou que a definição do Anexo resultou de uma reflexão interna, em conjunto com as Orientações do SATAPOCAL. Particularmente, foram analisadas outras demonstrações financeiras consolidadas, ao nível privado, para orientação adicional: “Na altura o que fiz foi ir à internet e consultar contas consolidadas de várias empresas multinacionais. Olhei para aquele documento e pensei o que era importante do ponto de vista do relato (...) aquele documento transmitir.”

Adicionalmente, foi dada uma grande importância ao enquadramento da informação consolidada prestada. O enquadramento, que para a Dr.^a Alexandra é fundamental, é feito ao longo de várias páginas na Prestação de contas consolidadas:

Porque se eu não explicar bem quais são as entidades que entram e porque é que entram, eu não consigo perceber para o que serve aquela informação. (...) Portanto eu acho que o enquadramento é determinante para que este documento pudesse de alguma forma ser um documento de suporte à tomada de decisão. Porque qualquer documento de natureza financeira para além da questão informativa, ele deve servir em primeira linha para suportar a decisão de quem quer lê-lo.

Em relação ao endividamento municipal, os imperativos legais exigem a apresentação de três informações distintas, tal como já referenciado na subsecção 4.3.2: o endividamento municipal em sentido restrito retirado da Prestação de Contas Individual, o endividamento em sentido lato de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95), e o endividamento retirado da Prestação de Contas Consolidadas.

Para a Dr.^a Alexandra, aqui reside uma “grande incoerência”:

Há uma disparidade do ponto de vista comparativo, da informação que se retira do Balanço consolidado, da informação que se retira do Balanço Individual, e da informação que se retira

do endividamento em sentido lato que a Lei exige no âmbito do SEC 95. E portanto, temos três realidades distintas, que não se cruzam e não se integram por imperativos legais.

O Dr. Júlio Martins introduziu neste âmbito outra consideração. Para ele, “quanto mais informação e diversa informação for apresentada, maior é a dificuldade que a pessoa do outro lado tem em entendê-la”.

Em jeito de conclusão, e após todas estas considerações, foi perguntado aos entrevistados se consideram que os documentos de Prestação de Contas consolidados, nos moldes em que são legalmente obrigatórios e executados, representam de forma verdadeira e apropriada a posição do Grupo Municipal, e quais as vantagens e desvantagens dos mesmos. A Dr.^a Alexandra salientou que

Face ao perímetro legal que a Lei prevê, é minha convicção de que representam. Agora, para que serve? Eu penso que não serve para grande coisa face à limitação do perímetro. (...) Para o verdadeiro fim da consolidação de contas, nos termos em que a Lei foi pensada, o resultado efetivo não serve.

Para o Dr. Júlio, “as contas consolidadas, nos termos em vigor, para os utentes da informação financeira, não servem para nada. (...) Dada a restrição do perímetro para as participações a 100%, do meu ponto de vista acho que não tem utilidade alguma”. Quando questionado sobre se a apresentação de umas contas consolidadas adicionais, com base na noção de controlo, traria vantagens, diz:

Também aí tenho dúvidas. Teria utilidade se fosse o único conjunto de contas consolidadas. Agora, ter um conjunto de contas consolidadas de acordo com a Lei onde apenas integram as entidades a 100% e depois ter outro conjunto de contas consolidadas, acho que só traria mais confusão. Portanto, perder-se-ia a utilidade dessas contas do meu ponto de vista.

No entanto, o Dr. Júlio acrescentou que a elaboração de umas contas consolidadas faz todo o sentido porque:

Muitas Câmaras Municipais optaram por externalizar um conjunto de serviços, que na prática são eles que controlam, e que por isso integram a Câmara Municipal, e portanto olhar para as contas de alguns Municípios não indica nada, nem dá para comparar com outros Municípios. Por outro lado, as contas consolidadas se forem bem feitas, se for bem definido o perímetro, como entendo que agora o será se incluir para além das entidades definidas na LFL, as entidades que são veículos da própria Câmara Municipal para determinados objetivos, como é o caso dos Fundos, aí sim, passamos a ter os ativos todos e também temos a dívida toda no

Balanço consolidado, o que vai originar algumas modificações significativas na interpretação da própria dívida.

Por fim, procurámos perceber junto dos entrevistados, dada a sua proximidade à envolvente prática da preparação da consolidação de contas, quais as melhorias legislativas ou outras que poderiam ser introduzidas neste âmbito.

A Dr.^a Alexandra Carvalho identificou desde logo como medida necessária a extensão do perímetro de consolidação. Por outro lado, considera também essencial “uniformizar o regime legal aplicável em matéria contabilística. Isto é, sabendo nós que as entidades públicas têm de ter sempre uma contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial devia ser comum ao SEL”.

Para a Dr.^a Maria José e Dr.^a Patrícia, a melhoria mais evidente consiste no alargamento do prazo de apresentação das contas consolidadas para que não coincida com a apresentação das contas individuais. Nas palavras da Dr.^a Maria José “isso já nos ia facilitar muito o trabalho”.

O Dr. Júlio Martins destaca ainda a importância da existência de uma ferramenta informática para a consolidação, em vez de realizar os procedimentos em folhas de cálculo do Excel. Ou seja, era necessário “integrar um conjunto de informação numa ferramenta informática que lhe tratasse de forma organizada e controlada a consolidação”. Para ele, esta solução “facilitará o processo”.

De forma concisa, e a título de conclusão deste capítulo, a análise da literatura e da legislação no âmbito da consolidação de contas ao longo do Capítulo 2, e o estudo de caso ao longo do Capítulo 4, permitiram enquadrar a temática em estudo e identificar as problemáticas. As entrevistas tiveram como objetivo complementar o trabalho até então efetuado, salientando-se o seguinte.

Em primeiro lugar, relativamente à definição dos deadlines e recursos para o processo, a apresentação das contas consolidadas e a apresentação das contas individuais têm o mesmo deadline – o mês de abril do ano seguinte – pelo que para o mesmo tempo disponível tiveram que se executar as duas tarefas. Nas entrevistas realizadas este foi um dos pontos

para o qual se sugeriu alteração, isto é, o alargamento do prazo. Com a publicação da Lei n.º 73/2013, analisada na Subsecção 2.2.4, que entra em vigor em 01.01.2014, o prazo de apresentação das contas consolidadas é alargado para junho do ano seguinte, mantendo-se as contas individuais para abril.

Em segundo lugar e principalmente, foi discutido o perímetro de consolidação a que o Município se encontrava obrigado. A definição de um perímetro na LFL e outro na Orientação n.º 1/2010 foi um fator de grande indefinição no início dos trabalhos, somado ao fato de, no caso do Município da Maia, esta divergência ser de todo determinante. Apesar de o perímetro definido na LFL ser muito restritivo e não ir ao encontro das normas nacionais e internacionais, foi este o perímetro adotado dado que a Lei se sobrepõe à Portaria. Este aspeto será ultrapassado a partir da entrada em vigor da Lei n.º 73/2013 (em 01-01-2014), analisada na Subsecção 2.2.4, a qual altera o perímetro de consolidação legalmente imposto às autarquias locais, e que vai ao encontro do definido na Orientação n.º 1/2010 e IPSAS 6. Os entrevistados foram unânimes em referir que este foi um ajustamento importante da Lei. De salientar que a problemática da importância de uma boa definição do perímetro de consolidação foi também apresentada por Walker (2011), conforme referido no Capítulo 2.

O terceiro passo consistiu no enquadramento legal e contabilístico, e na formação interna do pessoal afeto ao processo. Os serviços procederam a formações internas e externas e a estudo pessoal para se prepararem para fazer a consolidação. No decorrer desta aprendizagem foram-se colocando questões de ordem prática, por vezes de difícil resolução, nomeadamente a coexistência de dois normativos contabilísticos distintos nas mesmas contas consolidadas: o SNC e o POCAL. Desta forma, a compatibilização dos dois normativos consubstanciou um desafio significativo para o Município, tendo-se concluído por, nas áreas mais críticas: i) efectuar a conversão das provisões de clientes; ii) não efectuar a conversão das amortizações por não ser viável; e iii) manter os ativos e passivos por impostos diferidos (que não existem em POCAL) na face do Balanço. A solução para esta questão passará pela criação do Sistema de Normalização Contabilística Público, adaptado às IPSAS. Este aspecto foi abordado ao longo do Capítulo 2, salientando-se os estudos de Brusca e Condor (2002), Grossi e Soverchia (2011), Kimura e Ogawa (2007) e De Lange e Howieson (2006).

Outra questão determinante em todo este processo está relacionada com a leitura do endividamento do Grupo Municipal, dado que os imperativos legais exigem atualmente a apresentação de três informações distintas. Dada a importância da leitura dos passivos para a tomada de decisões, ainda mais numa época em que o controlo do défice a nível europeu é imperativo, mostra-se essencial adotar critérios convergentes nesta matéria.

Uma vez efetuado o enquadramento e definidas as políticas contabilísticas a adotar, o Município procedeu à elaboração e envio do Normativo de Consolidação de contas a todas as entidades do perímetro. A informação foi recebida e procederam-se aos trabalhos de consolidação propriamente ditos. Não existindo *software* específico para o efeito, os serviços procederam à sua elaboração em Excel. O Dr. Júlio Martins destacou, neste âmbito, que a introdução de um *software* específico viria facilitar o processo de consolidação.

A realização das entrevistas permitiu ainda perceber que, consoante o seu papel no processo de consolidação de contas, os intervenientes identificam as várias problemáticas em diferentes níveis de importância, ou seja, as perceções dos intervenientes são diferentes, moldadas pelas necessidades afetas às funções profissionais que desempenham.

Consequentemente, no Capítulo 5, serão apresentadas as conclusões bem como as contribuições do estudo e suas limitações. Serão ainda indicadas pistas para investigação futura.

Capítulo 5: Conclusão

5.1 Sumário

Esta dissertação pretendeu analisar o processo de consolidação de contas nas autarquias locais, identificando as fragilidades/dificuldades sentidas. Para este efeito procedeu-se ao estudo prático de um caso particular que se considerou interessante pela sua extensão e diversidade: o Grupo Municipal da Maia, reportado ao exercício de 2011.

Para além da revisão de literatura apresentada no Capítulo 2, foram analisados os documentos de prestação de contas de 2011 do Grupo Municipal da Maia, bem como os seus Manual de Consolidação e *Dossier* de Consolidação. Adicionalmente foram efetuadas entrevistas aos principais intervenientes no processo de consolidação de contas deste grupo municipal, nomeadamente aos responsáveis do Departamento de Finanças e Património do Município e ao responsável pelos trabalhos de auditoria externa do Município. Desta forma pretendeu-se dar resposta às seguintes questões de partida:

- Quais os desafios que a consolidação de contas está a colocar às autarquias?
- Que procedimentos estão a ser utilizados neste processo?
- Que fragilidades/dificuldades estão a ser sentidas?

Em primeiro lugar importa identificar os desafios que a consolidação de contas está a colocar às autarquias locais. Conforme vimos ao longo do Capítulo 2, e confirmámos no Capítulo 4, o principal problema prende-se com inconsistências legislativas, nomeadamente legislação dispersa e não homogeneizada, que resultam em dois desafios essenciais: a definição do perímetro de consolidação e a consolidação conjunta de informação produzida com base em dois normativos contabilísticos distintos: o SNC e o POCAL.

A questão do perímetro de consolidação obrigatório às autarquias locais foi uma das principais fontes de indefinição. Se por um lado na LFL o perímetro de consolidação consistia na entidade-mãe (Município), os Serviços Municipalizados e as entidades do SEL

detidas a 100%, por outro a Orientação n.º 1/2010 define como perímetro a entidade-mãe e todas as entidades por si controladas (tal como a IPSAS 6).

Em relação à existência de contas individuais elaboradas com base em dois normativos contabilísticos (o SNC e o POCAL) que servem de base às contas consolidadas, este foi outro desafio que trouxe um grau de complexidade acrescida à elaboração dos documentos de prestação de contas consolidados. As demonstrações financeiras consolidadas têm de ser preparadas em POCAL (normativo aplicável à entidade-mãe), pelo que as demonstrações financeiras individuais das entidades do perímetro têm de ser convertidas para este normativo. No entanto, o POCAL é baseado no POC, o qual foi revogado pelo SNC, que é uma adaptação às normas internacionais. As normas nacionais ainda não foram adaptadas às normas internacionais (IPSAS), e esta inexistência de harmonização contabilística introduz dificuldades na preparação das contas consolidadas.

A leitura do endividamento do Grupo Municipal, numa época em que o controlo da dívida e do défice a nível europeu é de extrema importância, é uma questão essencial. No entanto, atualmente é legalmente imposta aos municípios a apresentação de três informações distintas, fato que introduz confusão e indefinição na sua leitura. Assim, é essencial adotar critérios convergentes nesta matéria.

Em segundo lugar foi importante verificar quais os procedimentos que estão a ser utilizados neste processo, face aos desafios apresentados. Para isso contribuiu a análise do estudo de caso ao Grupo Municipal da Maia.

O Município da Maia elabora contas consolidadas desde o exercício de 2010, ano em que foi publicada a Orientação n.º 1/2010, aprovada pela Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, pese embora já fosse legalmente obrigada a fazê-lo desde 2007 de acordo com a LFL. No entanto, até 2010 não existia qualquer regulamentação neste sentido, pelo que os Municípios não o fizeram até então.

Apesar de o perímetro definido na LFL ser muito restritivo e não ir ao encontro das normas nacionais e internacionais, foi este o perímetro adotado dado que a Lei se sobrepõe à Portaria (orientação de abril de 2011 emitida pelo SATAPOCAL).

Em relação à compatibilização dos dois normativos contabilísticos distintos nas mesmas contas consolidadas, o Município concluiu por, nas áreas mais críticas: i) efectuar a

conversão das provisões de clientes; ii) não efectuar a conversão das amortizações por não ser viável; e iii) manter os ativos e passivos por impostos diferidos (que não existem em POCAL) na face do Balanço.

Por último, este trabalho permitiu identificar as fragilidades/dificuldades sentidas, bem como abrir caminho para a sua discussão e busca de soluções. As entrevistas efetuadas vieram realçar os problemas anteriormente apresentados, complementando a análise.

A principal mudança necessária apontada é a utilização de critérios convergentes entre os vários normativos legalmente aplicáveis à consolidação de contas nas autarquias locais. É importante a criação do Sistema de Normalização Contabilística Público, adaptado às IPSAS, o qual se encontra já em estudo. No seguimento, é ainda essencial uma definição do perímetro de consolidação que se adapte à realidade das autarquias locais em Portugal, e que seja consistente. Neste caso particular, a Lei n.º 73/2013, aplicável a partir de 01-01-2014, altera o perímetro de consolidação legalmente imposto às autarquias locais, indo ao encontro do definido na Orientação n.º 1/2010 e IPSAS 6.

Foi ainda mencionada como melhoria importante a concretizar, o alargamento do prazo para a preparação das contas consolidadas, o que acontecerá a partir de 01-01-2014 pela entrada em vigor da já referida Lei n.º 73/2013.

5.2 Contribuições do Estudo

Este estudo pretende contribuir para a literatura no que diz respeito à consolidação de contas no Setor Público, e principalmente para uma melhor compreensão teórica e prática do processo de consolidação de contas nas autarquias locais, considerando o contexto que as envolve (aspetos legais e de procedimento).

Em particular, este estudo contribui para aprofundar o conhecimento empírico sobre os desafios que a consolidação de contas está a colocar às autarquias, os procedimentos que estão a ser utilizados neste processo e as fragilidades / dificuldades que estão a ser sentidas.

Este estudo mostra-se ainda relevante ainda para os utentes da informação financeira dos grupos municipais, na medida em que contextualiza a leitura dos documentos de Prestação de Contas.

5.3 Limitações

Todas as investigações têm limitações pelo que os resultados alcançados devem ser interpretados de acordo com as mesmas.

Uma limitação que pode ser salientada é o facto de o estudo se ter limitado apenas ao Grupo Municipal da Maia, que aliada ao facto de, quanto é do nosso conhecimento, não existirem estudos sobre a mesma temática, dificulta comparações com a realidade de outros municípios. A análise apenas recaiu no exercício de 2011, o que não permitiu a análise da evolução das práticas no processo de consolidação de contas.

Sendo este um estudo interpretativo, outra limitação decorre da própria análise do investigador, que também conduziu as entrevistas. Outros aspetos poderiam ser salientados, no entanto, para as questões de partida definidas considerou-se o método utilizado adequado.

Estas limitações poderão fornecer oportunidades para investigações futuras, com outros objetivos e/ou perspetivas.

5.4 Investigação futura

Estudos futuros poderão abordar este tema de forma diversa e complementar. Poderão ser estudados outros Grupos Municipais (maiores ou menores, mais ou menos rurais, em melhor ou pior situação financeira), de forma a possibilitar comparações.

O período temporal poderá ser também mais extenso, de modo a atender à evolução do processo de consolidação de contas nas autarquias locais. A entrada em vigor da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, irá introduzir alterações de fundo neste processo, bem como a

adoção, que se prevê, do novo Sistema de Normalização Contabilística Público, pelo que a introdução destas mudanças normativas poderão servir de base a estudos futuros.

Outros métodos de investigação poderão ser utilizados, direcionando-se para uma abordagem quantitativa do tema. A utilização de inquéritos por questionário, alargando a amostra a um conjunto vasto de grupos municipais, será igualmente interessante.

Apêndice A: Guião de entrevista

As entrevistas foram efetuadas a diversos intervenientes, seguindo o seguinte guião:

1. Como foi definida a constituição da equipa de trabalho e repartidas as tarefas?
2. Anteriormente à obrigação legal de elaboração de contas consolidadas, a equipa tinha experiência/conhecimento relativo a consolidação de contas no Setor Privado ou Setor Público? Se sim, com que normativo?
3. Como decorreu o processo de aprendizagem e formação interna?
4. A elaboração do Manual de Consolidação e do *Dossier* de Consolidação são da responsabilidade do Município. Dado que não existia um “modelo” à data, como decorreu a sua elaboração? Que dificuldades sentiram?
5. Naqueles documentos deverão ser definidas as políticas contabilísticas a adotar. Dado que no grupo coexistem entidades que usam o POCAL e entidades que usam o SNC, e uma vez que não existia orientação legal específica nesta matéria, como foram definidas estas políticas? Que dificuldades sentiram?
6. Foi fácil definir o perímetro de consolidação? Como analisam a problemática do imperativo legal versus o impacto da materialidade de outras participações detidas?
7. As entidades do Grupo Municipal cumpriram o prescrito no Normativo de Consolidação, bem como os prazos de reporte?
8. A informação recebida por parte destas entidades estava completa/correta?
9. Nos movimentos de consolidação propriamente ditos, nomeadamente eliminação dos saldos e transações intra-grupo, foram detetadas divergências entre os valores reportados entre as entidades do Grupo? Como foram resolvidas estas questões?
10. Parte da complexidade da elaboração das contas consolidadas nas autarquias locais reside no fato de coexistirem dois normativos contabilísticos no grupo. Este fato leva

a que tenha de ser feito um trabalho adicional de conversão valorativa, nomeadamente no que diz respeito às amortizações e às provisões para contas a receber. No Município da Maia não foi feita a conversão das amortizações, mas foi feita a conversão das provisões. Como decorreu este processo? Que dificuldades sentiram?

11. A legislação aplicável determina que os documentos de Prestação de Contas devem incluir um Anexo, no entanto não detalha a informação que dele deverá constar. Como foi definida a estrutura do mesmo e qual a informação relevante a apresentar?
12. Em relação ao mapa de endividamento de MLP exigido legalmente, e face ao perímetro de consolidação do Grupo, consideram que o mesmo presta informação relevante para os utentes das demonstrações financeiras?
13. No geral, consideram que os documentos de Prestação de Contas consolidados representam de forma verdadeira e apropriada a posição do Grupo Municipal?
14. Quais as vantagens/desvantagens das demonstrações consolidadas nas autarquias locais?
15. Que melhorias (legislativas ou outras) poderiam ser introduzidas para facilitar o trabalho de consolidação de contas nas autarquias locais, e em especial nesta?

Referências Bibliográficas

- Amaral, F. (2009), *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 3ª Edição. Almedina: Coimbra.
- Araújo, J. (2004), “A reforma da gestão pública: do mito à realidade”. Conferente Object. Seminário Internacional Luso-Galaico “A Reforma da Administração Pública: apostas e casos de sucesso”, Braga.
- Barton, A. (2011), “Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System?”. *ABACUS – Journal of accounting, finance and business studies*, 47(4), pp. 411-445.
- Benito, B., Brusca, I. e Montesinos, V. (2007), “The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs”. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), pp. 293-317.
- Bressan, F. (2000), “O método do Estudo de Caso”. *Administração Online*, 1(1), FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. http://www.fecap.br/adm_online/art11/flavio.htm, consultado em 12-06-2013.
- Brusca, I. e Condor, V. (2002), “Towards the harmonization of Local Accounting Systems in the international context”. *Financial Accountability & Management*, 18(2), pp. 129-162.
- Carlson, P. (1997), “Advancing the Harmonization of International Accounting Standards: Exploring an Alternative Path”. *The International Journal of Accounting*, 32(3), pp. 357-378.
- Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P. e Jorge, S. (2013), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Christiaens, J., Reyniers, B. e Rollé, C. (2010), “Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study”. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp. 537-554.

- Chua, W.F. (1986), “Radical developments in accounting thought”. *The Accounting Review*, 61(4), pp. 601-632.
- Costa, A., Pereira, J. e Blanco S. (2006), “Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública”. *Revista de Estudos Politécnicos*, III(5-6), pp. 201-225.
- De Lange, P. e Howieson, B. (2006), “International accounting standards setting and U.S. exceptionalism”. *Critical Perspectives on Accounting*, 17, pp. 1007-1032.
- Feduzi, A. e Runde, J. (2011), “The uncertain foundations of the welfare state”, *Journal of Economic Behavior & Organization*, 80, pp. 613-627.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2007), *Accrual Accounting in the Public Sector*, paper from the FEE Public Sector Committee.
- Fernandes, M. J. (2005), “Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira”. *Jornal de Contabilidade APOTEC*, nº 341, pp. 301-306.
- Franco, A. (2007), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I e II, 4ª Edição. Coimbra: Almedina Coimbra.
- Grossi, G. e Soverchia, M. (2011), European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. *ABACUS – Journal of accounting, finance and business studies*, 47(4), pp. 525-552.
- Haque, M. (2009), “New Public Management: origins, dimensions, and critical implications”. *Public Administration and Public Policy*, Vol. I. <http://www.eolss.net/sample-chapters/c14/e1-34-04-01.pdf>, consultado em 14-06-2013.
- Heald, D e Geourgiou, G. (2011), “The Macro-Fiscal Role of the U.K. Whole of Government Account”. *ABACUS – Journal of accounting, finance and business studies*, 47(4), pp. 446-476.

- Hood, C. (1991), “A Public Management for all seasons?”. *Public Administration*, 69, pp. 3-19.
- IFAC – Public Sector Committee (2000), *Study 11 – Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government entities*, IFAC.
- IFAC – Public Sector Committee (2003), *Study 14 – Government Financial Reporting: Accounting issues and practices, 2nd Ed*, IFAC.
- Kimura, S. e Ogawa, H. (2007), “A Model for the convergence of accounting standards”. *Research in accounting regulation*, 19, pp. 215-229.
- Lopes, C. e Pires, J. (2012), *Consolidação de Contas no Sector Público – Teoria e Prática*. Edições Sílabo.
- Lopes, C. e Pires, J. (2010), “As novas regras de consolidação de contas no Sector Público Administrativo. Análise da Orientação n.º 1/2010 – Portaria n.º 474/2010 de 1 de julho”. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º 51, pp. 42-49.
- Marques, M. (2003), Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, São Paulo, 31, pp. 96-108.
- Newberry, S. (2011), “Whole of Government Accounting in New Zealand: A Review of WGA Financial Reports from 1993 to 2010”. *ABACUS – Journal of accounting, finance and business studies*, 47(4), pp. 501-524.
- Oulasvirta, L. (2012), “The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study”. *Critical Perspectives on Accounting*, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Pereira, P., Afonso, A., Arcanjo, M. e Santos, J. (2012), *Economia e Finanças Públicas*. Lisboa: Escolar Editora.
- Pina, V. e Torres, L. (2003), “Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View”. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), pp. 334-350.

- Rodrigues, M. e Araújo, J. (2005), *A Nova Gestão Pública na Governação Local. Conference Object*.
- Ryan, B.; Scapens, R.; & Teobald, M. (2002), *Research method & methodology in Finance & Accounting*. 2nd Edition. London:Thomson.
- Santos Penalver, J. F. (1999), “Justificación de la consolidación y delimitación del perímetro del grupo”. *Revista Auditoria Pública*, 18, pp. 39-48.
- Scapens, R. W. (2004), “Doing Case Study Research”. In Humphrey, C. and Lee, Bill (Ed.), *The Real Life Guide to Accounting Research – A behind the scenes view of using qualitative research methods*, pp. 257-279. Oxford: Elsevier. <http://pt.scribd.com/doc/35072018/7/Doing-Case-Study-Research>, consultado em 12-06-2013.
- Teixeira, A. (2009), *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal – o caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*, Tese de Doutoramento, Universidade Aberta.
- Vieira, R. e Major, M. (2009), *Contabilidade e controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Walker, R.G. (2011), “Issues in the preparation of Public Sector Consolidated Statements”. *ABACUS – Journal of accounting, finance and business studies*, 47(4), pp. 477-500.
- Walker, R.G. (2009), “Public Sector Consolidated Statements: An Assessment”. *ABACUS – Journal of accounting, finance and business studies*, 45(2), pp. 171-220.
- Yin, R. (2004), *Estudo de caso – Planeamento e métodos*, 2.^a Edição. Porto Alegre: Bookman.

Legislação

Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro – Homologação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

Constituição da República Portuguesa

Decreto do Presidente da República n.º 58/90, de 23 de outubro – Carta Europeia de Autonomia Local.

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho – Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março - Aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho – Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho - Aprova o regime jurídico de organização e o funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística e revoga o Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de setembro.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho – Regime Jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro – Regime regulamentar das depreciações e amortizações.

Norma Internacional de Contabilidade (IAS) n.º 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas (emitida em janeiro de 2008).

Norma Internacional de Contabilidade (IAS) n.º 27 – Demonstrações Financeiras Separadas (emitida em maio de 2011).

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro – Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado.

Lei n.º 58/98, de 18 de agosto – Lei das Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais.

Lei n.º 159/99, de 14 de setembro – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.

Lei n.º 169/99, de 18 de setembro - Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias.

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – Lei das Finanças Locais.

Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro – Republica a Lei de Enquadramento Orçamental aprovada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto.

Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto – Aprova o Regime Jurídico da actividade empresarial local e das participações locais.

Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro – Estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas (emitida em dezembro de 2006).

Orientação do SATAPOCAL, de abril de 2011.

Portaria n.º 671/2000, de 10 de março de 2000, que aprovou o Cadastro e Inventário dos bens do Estado (CIBE).

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC – Educação).

Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).

Portaria n.º 474/2010, de 15 de junho que aprova a Orientação n.º 1/2010 – Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do setor público administrativo.

Proposta de Lei n.º 122/XII, de 27 de dezembro de 2012 – A nova Lei das Finanças Locais.

Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais - SEC 95.