

Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica*: controlo do endividamento líquido

Maria José Fernandes •

mjfernandes@ipca.pt

Resumo: Este texto a seguir apresentado pretende enquadrar e analisar os principais documentos contabilísticos de prestação de contas no âmbito da contabilidade autárquica, aferindo sobre a sua fiabilidade e conformidade com vista a produção de informação para a tomada de decisão dos diferentes utilizadores. É dado especial relevo a utilização da informação na construção de indicadores de aplicação às regras sobre o endividamento definidas na Nova Lei das Finanças Locais. Concretamente, constituem objectivos: Identificar o mecanismo de controlo da conformidade e fiabilidade da informação obtida pela perspectiva orçamental e patrimonial; Integrar a informação obtida pelas duas ópticas referidas anteriormente; Identificar o método de validação de indicadores de avaliação de gestão autárquica; Aplicação do método no contexto da Nova Lei das Finanças Locais.

* O texto que se segue corresponde à lição apresentada, no âmbito do concurso de provas públicas (Edital n.º 493/2005 (II Série) de 22 de Novembro de 2006.) para professor-coordenador na área da Contabilidade, realizadas no dia 4 de Abril de 2007, na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

• ESG – Escola Superior de Gestão – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA).

1. Introdução

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) representou uma autêntica revolução para a contabilidade autárquica portuguesa fornecendo aos responsáveis pelo controlo das actividades financeiras informação bastante, em várias perspectivas, para permitir o acompanhamento contínuo e integrado da gestão orçamental e financeira das entidades autárquicas, com consequente maior responsabilização dos respectivos gestores e políticos.

Comparado com o sistema anterior, aproximado à contabilidade pública dita “tradicional” – centrado em torno da prestação de responsabilidades sobre a execução do orçamento e, não relatando sobre o custo dos serviços e actividades, nem sobre o património das entidades – o novo sistema preconizado pelo POCAL apresenta as seguintes vantagens:

- Permite verificar a legalidade, regularidade financeira e eficácia das operações (perspectiva legal);
- Regista a execução do orçamento e determina os resultados orçamentais (perspectiva orçamental);
- Possibilita o controlo e o acompanhamento individualizado da situação orçamental (perspectiva financeira);
- Torna possível preparar o balanço das entidades, reconhecendo a composição e valor do seu património, bem como a sua evolução; também facilita a inventariação e controlo dos activos fixos imobilizados (perspectiva patrimonial);
- Determinar os resultados económicos em termos analíticos, evidenciando os custos, os proveitos e resultados, para cada bem, serviços ou actividade (perspectiva económica e de custos).

Com os sistemas exigidos (contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade de custos) pretende-se a obtenção de informação oportuna, útil e fiável e que possibilite uma maior transparência na aplicação dos (sempre) escassos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respectiva eficiência, eficácia e economia. Em particular, o novo sistema de contabilidade autárquica pretende melhorar a prestação de contas das autarquias, complementando a informação sobre a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo), que sirva de suporte para tomar decisões.

Mas para que a informação contabilística seja útil é necessário que seja fiável e completa exigindo a representação fidedigna das transacções, bem como a realidade orçamental, económica, financeira e patrimonial.

Decorridos alguns anos desde a obrigatoriedade da implementação do novo sistema contabilístico, existem, já, alguns trabalhos de investigação que estudam as questões relacionadas com a contabilidade autárquica, apresentando resultados da sua implementação, bem como a identificação das principais lacunas

Assim, da análise efectuada à informação produzida pelo sistema de contabilidade autárquico de aplicação obrigatória aos municípios portugueses, apresentada no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2003 e 2004) conclui-se pela multi - diversidade de *outputs* (mapas orçamentais e mapas patrimoniais), sem que os mesmos correspondam a uma finalidade concreta definida a montante. Efectivamente, existe uma grande diversidade de documentos de prestação de contas, uns elaborados em base de caixa e outros em base de acréscimo dos quais é possível obter informação em diferentes perspectivas (financeira, económica, patrimonial e orçamental), questionando-se no entanto se a informação produzida serve de apoio à tomada de decisão. A utilização da informação patrimonial e económica (base de acréscimo, apesar de representar uma das maiores inovações do novo sistema contabilístico, tem, para a grande maioria dos utilizadores menor relevância quando comparada com a informação orçamental e financeira (base de caixa).

Apesar das virtualidades do sistema, ainda se identificam algumas limitações. No entanto, é inegável o contributo que os municípios têm dado na implementação da nova contabilidade pública a nível nacional.

Enquanto sistema integrador o POCAL deverá produzir informação a ser lida e analisada de forma transversal, cruzando as diferentes perspectivas, apoiando a tomada de decisão.

Acresce referir que a Nova Lei das Finanças Locais - Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro (doravante NLFL) vem reforçar a importância da fiabilidade e conformidade da informação produzida pelos diferentes sistemas contabilísticos, uma vez que se exige dos mesmos a produção de indicadores quantitativos que regulem o Endividamento Líquido legalmente admissível com o novo conceito de Endividamento Líquido na obediência das regras estabelecidas no SEC – 95 (Sistema Europeu de Contas)¹.

Ora, a reforma do sistema de financiamento autárquico, ao incidir especialmente sobre o modelo de repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais; sobre o quadro das receitas próprias e sobre o recurso ao crédito, exige não só a construção de meios substantivos de controlo interno de todo o sistema de

¹ O SEC 95 é versão do sistema de contas nacional (SNC) das Nações Unidas adaptada às estruturas das economias dos Estados - Membros da União Europeia, designada de Sistema Europeu de Contas Nacional e Regional (SEC 95). Constitui uma referência de base para as estatísticas sociais e económicas da União Europeia e seus Estados-Membros. O SEC é de aplicação obrigatória na elaboração das contas de todos os Estados Membros, ou seja, a contabilidade nacional deve fornecer informação de acordo com as normas estabelecidas no SEC 95.

execução e acompanhamento orçamental e de registos patrimoniais, como a obtenção rigorosa e exacta de dados quantitativos a partir dos registos contabilísticos.

Tendo ainda em atenção que há valores convergentes e até substantivamente iguais provenientes de registos diferentes impõe-se que seja adoptada uma metodologia de cultura de avaliação de conformidade da informação contabilística prestada pelos diferentes sistemas.

Assim, o presente trabalho tem com objectivos principais:

- Identificar o mecanismo de controlo da conformidade e fiabilidade da informação obtida pela perspectiva orçamental e patrimonial;
- Integrar a informação obtida pelas duas ópticas referidas anteriormente;
- Identificar o método de validação de indicadores de avaliação de gestão autárquica: receitas próprias, dívidas a fornecedores, dívida bancária, créditos sobre terceiros, fluxos de tesouraria;

Aplicação do método no cálculo do Endividamento Líquido e Empréstimos de Médio e Longo Prazo no contexto da Nova Lei das Finanças Locais.

2. Os sistemas contabilísticos: seus *outputs* e formas de controlo

Mais que nunca é actual a importância do conceito e prática de *Accountability* no seio administração pública, bem como a necessidade de aos gestores públicos e responsáveis políticos lhes ser exigida uma atitude de *Accountability*. Apesar de o termo não ser de fácil tradução é por todos considerado como sinónimo de uma exigente prestação de responsabilidades de actos de gestão pública, não só na perspectiva contabilística ou monetária e financeira, como também e sobretudo no mérito e eficácia da concretização de programas pré estabelecidos e estrategicamente aferidos a planos de acção.

O sistema de ensino tem em matéria de ética na gestão uma importância primordial ao inculcar atitudes e práticas de rigor e de avaliação de conformidade prévia a toda a utilização e leitura de dados contabilísticos e/ou outros *outputs* financeiros.

Todavia, para além dos responsáveis técnicos, temos que ter em conta, obviamente os responsáveis de nível superior: responsáveis políticos. Estes necessitam, em diferentes momentos de informação orçamental e patrimonial para projecções orçamentais; decisões de carácter político decorrente das atribuições e competências que lhes estão adstritas; apresentação de relatórios de execução a órgãos internos e/ou externos, de controlo político e técnico e finalmente para a apresentação de relatórios de contas.

Esta lição centra-se no nível de exigência da verificação das conformidades da informação prestada em sede de prestação de contas. A confirmação da pertinência

deste tema está patente na exigência de aos executivos municipais ser exigida a apresentação de contas ao respectivo órgão deliberativo e, ainda, de trimestralmente apresentarem relatórios da actividade financeira (alínea e) do nº 1 do artigo 53 da Lei 5-A/2002² de 11 de Janeiro).

Além daquela exigência deverá, ainda, o município prestar jurisdicionalmente contas da sua actividade financeira ao Tribunal de Contas³ (vide Resolução 4/2001, de 18 de Agosto), e do ponto de vista da legalidade administrativa ao Ministério da Administração Interna (Direcção Geral das Autarquias Locais e Comissões de Coordenação de Desenvolvimento Regional). Para efeitos estatísticos deverá também produzir informação para Instituto Nacional de Estatística.

Esta diversidade de prestação de contas e variedade de destinatários é apresentada resumidamente no quadro que se segue:

Quadro 1: Utilizadores Internos e Externos da Informação Contabilística

Documentos	Tipos de Controlo/Destinatários			
	Político	Jurisdicional	Estatístico	De conformidade processual
Orçamento	Assembleia Municipal	Tribunal de Contas		DGO ⁴ ; CCDR's ⁵
Relatórios trimestrais	Assembleia Municipal			DGO; CCDR's
Documentos de Prestação de contas	Assembleia Municipal	Tribunal de Contas	Instituto Nacional de Estatística	DGO; CCDR's

O controlo exercido através das organizações e/ou entidades supra referenciadas sustentam-se, indubitavelmente, em produtos extraídos dos instrumentos de gestão financeira que privilegiadamente são, os sistemas de contabilidade.

Ao dizermos sistemas de contabilidade estamos certos, dado que o registo contabilístico dos actos económico-financeiros da actividade autárquica é efectuado

² Lei 5-A/2002 de 11 de Janeiro é a primeira alteração à Lei nº 169/99 de 18 de Setembro, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento dos órgãos autárquicos.

³ Também pela Lei 98/97 - Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas, artigo 2.º, se determina que as autarquias estão sujeitas à jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas.

⁴ Direcção Geral do Orçamento.

⁵ Comissões de Desenvolvimento e Coordenação Regional.

de forma sucessiva e integrada no sistema orçamental e no sistema patrimonial. Acessoriamente, poder-se-á complementar a informação com o sistema de contabilidade de custos⁶.

Sendo registos que se reflectem de forma diferente e originam *outputs* apresentados por diferentes ópticas (embora complementares) de informação contabilística: óptica orçamental e patrimonial, carecem de clarificação as áreas de interferência e complementaridade das mesmas, bem como a forma de identificação de conformidade entre si.

Assim, iremos proceder a uma análise de conformidade interpretativa dos dois sistemas de contabilidade referidos. Esta análise levar-nos-á concluir se a informação será de facto integrativa, complementar e acima de tudo inclusa.

Para o efeito será conveniente uma breve nota lembrando as funções essenciais dos sistemas, antes de se passar para uma análise mais pormenorizada dos seus eixos de integração, os quais se farão essencialmente através de registos numa conta que os atravessa transversalmente: a conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento. A conta 25 é o elo de ligação entre a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial. No que respeita às despesas essa correlação, ocorre no momento do processamento da despesa via subcontas da “252 – Credores pela execução do orçamento”. Já no que toca à receita esta interligação ocorre no momento da sua liquidação por via da subconta “251 – Devedores pela execução do orçamento”.

De forma a proceder à conformidade de valores e indicadores provenientes dos *outputs* contabilísticos é essencial conhecer e admitir não só os objectivos dos sistemas contabilísticos a utilizar, como identificar à “anterior” as suas finalidades. Se os *inputs* a registar não o são numa interacção total com os objectivos e funções previamente definidas, os *outputs* interpretativos e objecto de controlo e normalização sairão enviesados e muito provavelmente, insuficientes em alguns casos e até excessivos noutros.

Assim, dever-se-á ter presente essas mesmas finalidades e a definição dos objectivos, ajustado obviamente às organizações concretas às quais de aplicarão. A título genérico, apresentam-se as seguintes sugestões para o caso concreto duma entidade que será uma autarquia local (Carvalho e outros, 2006).

⁶ No nosso entender não menos importante e cada vez mais essencial ao controlo de mérito da realização das despesas públicas.

A - Finalidades de gestão

- Fornecer informação aos órgãos autárquicos para a tomada de decisão, tanto no âmbito político como no de gestão de modo a que:

1) Se reflectam os actos de gestão do ponto de vista orçamental no que respeita a:

a) Registos primordiais relativos às despesas:

- Dotações iniciais e respectivas modificações
- Dotações autorizadas
- Dotações comprometidas
- Obrigações constituídas
- Autorizações de pagamentos
- Pagamentos efectuados

b) Registos primordiais relativos às receitas:

- Previsões iniciais e respectivas modificações
- Direitos reconhecidos (liquidação da receita)
- Receitas cobradas

2) Forneçam dados relativos à actividade económica, financeira e patrimonial do município

- Balanço
- Demonstração de Resultados por natureza
- Mapas de Operações de Tesouraria
- Mapa de Fluxos de Caixa
- Mapa de Contas de Ordem

3) Se relevem outros aspectos económicos da gestão

- Identificação os custos, proveitos e resultados de exploração
- Evidência o investimento realizado
- Determinação os custos por funções e por serviços públicos autárquicos

Mostrar a situação patrimonial, como um todo, possibilitando o inventário permanente do imobilizado e a obtenção de um balanço Integral, sempre que necessário.

B - Finalidades de controlo

- 1) Possibilitar o exercício do controlo da legalidade e regularidade da actividade financeira das autarquias;
- 2) Permitir o controlo de economia de recursos e sustentabilidade do sistema, entendida como o controlo da afectação dos meios utilizados para a produção dos bens e serviços públicos na quantidade e qualidade adequada, ao mínimo custo;
- 3) Permitir o controlo de eficiência, entendida como a sinergia e qualidade da estrutura organizativa com vista à alocação dos meios para a melhor optimização do produto e/ou serviços obtidos;
- 4) Permitir o controlo de eficácia, entendida como a conformidade dos objectivos e acções previstas com os resultados e indicadores obtidos.

Finalidade de análise e divulgação

Possibilitar o acompanhamento das Finanças Locais pelas Comissões de Coordenação e Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL) - art. 6º do POCAL.

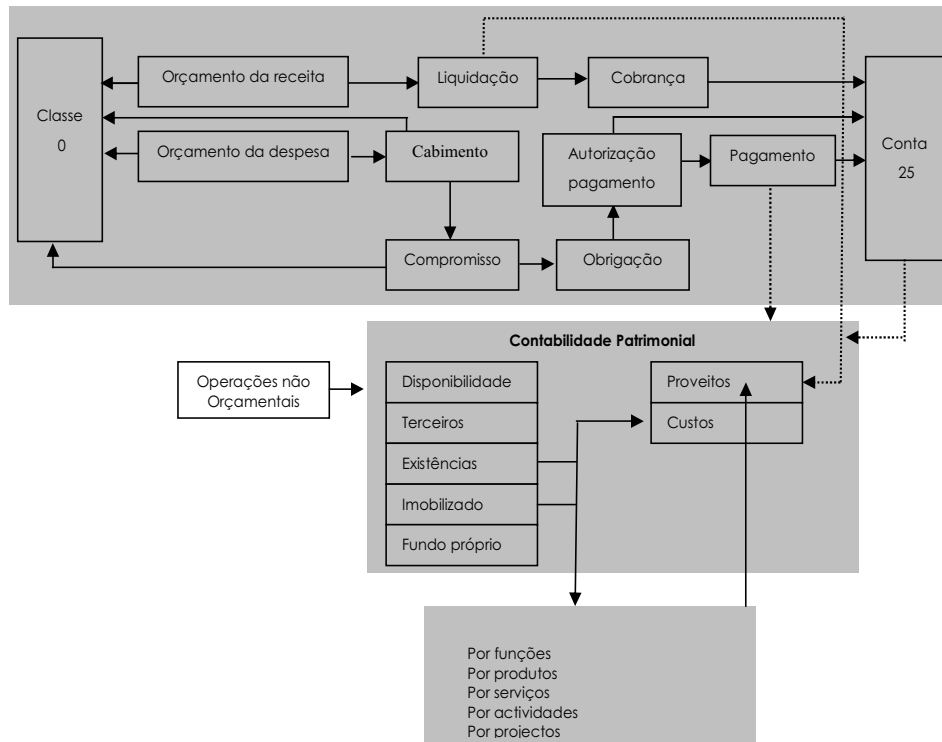
Possibilitar informação para elaboração das contas económicas do sector público Nacional, através do envio à Direcção Geral do Orçamento (DGO), informação trimestral e a conta anual - art. 8º do POCAL

Fornecer informação para tratamento estatístico através do envio da informação ao INE - art.7º do POCAL

Fornecer informação útil para outros destinatários (associações, instituições, empresas, utentes em geral e outros)

Clarificadas as funções essenciais dos sistemas contabilísticos, uma visualização dos fluxos de registo transversais aos mesmos, permitir-nos-á melhor perceber a referida função integrativa da conta 25, como principal instrumento da lógica interpretativa destes sistemas.

Esquema 1: Interligação dos sistemas contabilísticos



Fonte: Carvalho e outros, 2006

Embora no esquema supra, se destaque como elemento essencial ao cruzamento da informação contabilística, a conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, ao nível dos fluxos de caixa, certo é que a intercomunicação entre o sistema orçamental e patrimonial é, ainda, instantânea com o fenómeno da “liquidação”⁷ seja da despesa seja da receita por via das contas de terceiros. Este acto financeiro que origina um acto contabilístico de registo com repercussões imediata na contabilidade patrimonial, nas contas de terceiros e por contrapartida de contas de proveitos custos, existências imobilizado ou acréscimos e diferimentos, repercute-se na conta 25 apenas ao nível da despesa, não o sendo ao nível da

⁷ Actos de reconhecimento por parte de ambos os agentes económicos do valor das transacções económicas em causa.

receita. Esta apenas reflectirá o acto de tesouraria (fluxo de caixa) de recebimento na óptica da receita.

Tendo presente que nos centramos essencialmente nos mecanismos de controlo da conformidade e fiabilidade da informação prestada pelos *outputs* extraídos deste sistema articulado será imprescindível, de um ponto de vista metodológico estabelecer uma forma de verificação da conformidade entre a informação prevista e a realizada: isto é entre os documentos previsionais e os documentos de prestação de contas.

Os documentos de prestação de contas devem ser um espelho dos documentos previsionais, os quais, por sua vez, aprovam os fundamentos para o desenvolvimento da actividade financeira.

A prestação de contas sendo o inventário dos actos económicos e, ou financeiros passados, deve servir para controlar a gestão e execução dos orçamentos, apresentando-os com a mesma estrutura que é a dos documentos previsionais, a fim de que sejam sempre comparáveis.

Ora, os documentos de prestação de contas indicados no POCAL, destinados a apresentar a actividade financeira, económica e patrimonial das autarquias, não foram antecedidos de documentos previsionais com os quais deveriam ser confrontados. Na verdade, enquanto que a prestação de contas inclui informação orçamental, patrimonial, financeira e económica, os documentos previsionais fornecem, unicamente, informação orçamental⁸. Constatase, por outro lado, que o POCAL, ao não fazer referência à exigibilidade da consolidação de contas relacionando toda a actividade do município, gerida indirecta ou directamente pelo executivo, limita a análise global da aplicação dos recursos autárquicos, bem como constrange o controlo da respectiva economia, eficiência e eficácia da acção de desenvolvimento das políticas públicas. Contudo, a nova Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro) refere, expressamente, a obrigação das contas dos municípios que detenham Serviços Municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do Balanço e a Demonstração Resultados com os respectivos anexos explicativos, incluindo nomeadamente os saldos e fluxos financeiros ente as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo (artigo 46º nº1)⁹.

Esclarecida a inter comunicabilidade dos dois sistemas e daí a possibilidade, e a obrigatoriedade de se analisar a convergência e conformidade da informação que os

⁸ Anota-se, no que se refere a este aspecto, um retrocesso em relação ao Decreto de Lei n.º226/93 de 22 de Junho, (revogado com a aprovação do POCAL), que estabelecia o regime de contabilidade dos serviços municipalizados, onde era exigido, como documento previsional, o mapa de demonstração de resultados por natureza.

⁹ Esta inovação na reforma no sistema de contabilidade autárquica exigirá, de imediato, uma alteração ao POCAL ajustando-a a esta Lei.

mesmos produzem, será pertinente reflectirmos, agora, sobre os indicadores produzidos e relativamente aos quais nos impusemos como objectivo testar a sua conformidade.

Assim, importará fazer uma breve referência ao conceito que nos interessa abordar à luz da NLFL, isto é clarificar a nova noção de Endividamento Líquido Autárquico e seus indicadores de medida.

3. O Endividamento Autárquico

3.1. O Conceito de Endividamento líquido

Por imposição do Sistema Europeu de Contas Regionais e Nacionais de 1995 (SEC 95) a dívida municipal concorre para a dívida total do Estado, obrigando este à conformidade do conceito de endividamento líquido municipal com o conceito de endividamento líquido estabelecido naquele diploma.

Como resposta a este imperativo, na NLFL é derogada a definição do limite de endividamento em termos de fluxos (juros e amortizações) e considerada a definição de endividamento municipal enquanto *stock* de 125% dos recursos próprios mais importantes e correspondentes a receitas do ano anterior provenientes de impostos municipais, participações do município no FEF, participação fixa no IRS, participação nos resultados das entidades do sector empresarial local e derrama.

A apresentação numérica deste conceito é a seguinte:

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

Onde:

EL_{stock} – stock de endividamento líquido

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

Importará clarificar o que se entende por *stock* líquido da dívida. Conforme vem referido no artigo 36º o endividamento líquido municipal¹⁰ será a diferença entre a

¹⁰ A NLFL introduz ainda o conceito de endividamento líquido total (artigo 36º n.º 2 al. a) e b) e art. 31º da RJSEL) de cada município que inclui:

soma dos passivos da autarquia: empréstimos utilizados, contratos de locação financeira e dívidas a fornecedores e a soma dos seguintes activos: saldo de caixa, créditos sobre terceiros (reconhecidos por ambas as partes), depósitos e aplicações financeiras.

Esquemáticamente a apresentação poderá ser a seguinte:

Esquema 2: Endividamento Líquido

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

Carvalho e Teixeira (2007)

3.2. Elementos constitutivos do endividamento

3.2.1. Elementos do Passivo

É relevante anotar como inovação desta nova legislação, além de outras que se referirão ao longo deste trabalho, a inclusão - para efeitos do cálculo do *stock* da dívida, ao nível dos passivos - da dívida de curto prazo, com especial significância para a dívida a fornecedores à data de 31 de Dezembro. No entanto, a dívida bancária de curto prazo¹¹, quando abrangendo dois anos económicos, mesmo não

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

¹¹ doze meses de maturidade do capital utilizado.

ultrapassando os doze meses transformar-se-á, de imediato em parcela contributiva para o cálculo de endividamento líquido.

Condiciona-se, deste modo, o uso de dívida de curto prazo a fornecedores, como alternativa ao impedimento à contracção de empréstimos de Médio e Longo Prazo, quando inviabilizados pelos limites legais já atingidos, estratégia vulgarmente utilizada, até ao momento, pelas autarquias.

Efectivamente, por razões fundamentalmente associadas à sobreavaliação dos orçamentos de receita, a realização de despesas públicas sustentadas por contrapartida da dívida a fornecedores para além do próprio ano económico é um aspecto negativo da gestão municipal, passível, neste novo contexto legislativo, de ser contrariado com novo indicador apresentado.

Outro aspecto inovador extraído do novo conceito de limite ao endividamento é o facto de a capacidade de contracção de empréstimos de MLP variar na razão inversa do crescimento da dívida a fornecedores. Isto é: aumentando a dívida a fornecedores diminui a disponibilidade de utilização de empréstimos de MLP, mesmo que o *stock* da dívida esteja ainda a níveis inferiores de seu limite legal (100% das receitas referenciadas) Pode, todavia, e é outra potencialidade claramente positiva do sistema serem incrementadas por activos que até à data não eram considerados, como contraprestação de dívida bruta assumida pelas autarquias, para efeito do cálculo líquido da mesma, estamos a falar na contribuição para o efeito dos créditos detidos pela autarquia sobre terceiros¹².

Trata-se, repetimos, de uma leitura inovadora da autonomia financeira das autarquias pois simultaneamente as responsabiliza pela melhor cobrança dos tributos resultantes da sua actividade. É a validação do contributo do incremento da receita para o equilíbrio financeiro das autarquias sem menosprezar a necessidade vital da maximização do saldo corrente pela racionalização das despesas, ou seja: até agora falava-se no controlo da dívida pela óptica da restrição da despesa, agora, amplia-se esse controlo ao necessário acréscimo da capacidade de cobrança dos tributos dos cidadãos pelos serviços públicos autárquicos¹³.

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

¹² Reconhecidos por ambas as partes.

¹³ Daí a importância no mapa de execução orçamental da receita da coluna relativa ao montante liquidado e não cobrado.

é, impede-se a negociação de dívida de curto prazo, com ampliação dos prazos de pagamentos dos mesmos¹⁴.

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

Ainda no que se refere à apreciação das componentes do passivo que concorrem para a formação de *stock* da dívida, esclarece-se a relevância dos contratos de locação financeira. A importância dos mesmos está na razão inversa¹⁵ do esgotamento da capacidade de contracção de empréstimos. Importa aqui apresentar este outro rácio complementar ao atrás apresentado. Efectivamente, aquele não se pode esgotar numa única parcela. Isto é: em situação limite uma autarquia não poderá ter um *stock* de dívida sustentado apenas na utilização de empréstimos¹⁶. Este tem como *stock* máximo o valor total dos recursos próprios considerados para efeitos do cálculo do endividamento líquido:

A expressão numérica deste indicador é a seguinte:

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

Onde:

SD_{mlp} – stock da dívida referente a empréstimos de MLP¹⁷

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

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

Em suma, podemos dizer que a utilização de empréstimos só atingirão o limite atrás referido se o total de débitos por locação financeira e dívida a fornecedores forem, no máximo 25%, das receitas consideradas para o efeito. Se nesta fase transitória estas somarem mais de 25%, as autarquias terão que ficar por um limite

¹⁴ n.º 12 do artigo 38.º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro.

¹⁵ Conforme já se referiu para a situação de dívidas a fornecedores que transitam de ano económico.

¹⁶ Ressalva-se aqui, os que a lei exclui deste controlo.

¹⁷ São excepcionados deste limite os empréstimos definidos nos n.ºs 5,6 3 7 do artigo 39.º da Lei n.º 2/2007 de 14 de Janeiro.

inferior a 100% dos recursos próprios legalmente aceite para o efeito, aliás como referenciamos em momentos anteriores.

3.2.2. Elementos do Activo

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

Todavia, a lei nesta matéria adopta o princípio contabilístico da prudência, pois só considera os que são reconhecidos por ambas as partes. Poderá parecer uma questão menor, mas não é. E não o é porque há créditos sobre terceiros - créditos certos e firmes -, que sustentam despesa pública e custos patrimoniais correspondentes aos investimentos realizados, os quais, embora na óptica económica estejam vencidos, não são, por razões formais e legais (e não substanciais) consideradas receitas liquidadas e não cobradas (isto é contabilisticamente reconhecidas).

Contudo, aquando da elaboração do orçamento a previsão das mesmas serviram para na óptica orçamental serem inscritas no orçamento da receita, como contrapartida da despesa. Esta é uma das incompatibilidades formais da conformidade dos documentos previsionais com os documentos de prestação de contas, a qual no nosso entender pode ser ultrapassada com a exigibilidade de Balanço previsionais onde estes créditos deveriam estar reconhecidos. Por outro lado, terão que mais tarde ou mais cedo, os organismos centrais que gerem as transferências para as autarquias provenientes de programas de financiamento adequar o seu sistema contabilístico de registo, assumindo também como obrigações os financiamentos aprovados. Em sede de prestação de contas poderão sempre regularizar o fluxo financeiro e a execução económica dos mesmos.

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

Concretamente, reportando-nos a análise das receitas proveniente dos fundos comunitários, verificamos que no momento da aprovação da candidatura existe o

denominado “Termo de aceitação”, nesse momento estabelece-se entre o município e a entidade financiadora (entidade gestora) uma relação económica, apesar da mesma não implicar relação financeira. Efectivamente, o termo de aceitação não dá origem a reconhecimento da receita, apesar da mesma estar reflectida pela óptica da despesa no orçamento de Estado na orgânica gestora dos respectivos fundos.

Para o recebimento das tranches de financiamento as autarquias ou outras entidades públicas, obrigam-se a apresentar à entidade gestora os chamados “Pedidos de pagamento” ou “Pedidos de Saldo”. Também neste caso não há reconhecimento do direito a receber, dado os pedidos de pagamento não serem reconhecidos como documentos contabilísticos na entidade gestora.

Estes créditos efectivos dos organismos públicos, no caso concreto das autarquias, não são por isso relevados contabilisticamente no sistema de contabilidade orçamental, nem considerados dívida de terceiros na contabilidade patrimonial. Entendemos contudo, que deverão ser em sede de balanço, considerados em acréscimos de proveitos, por contrapartida de custos já incorridos.

Anota-se contudo, este tipo de activo não foi considerado como denominador do rácio para cálculo do *stock* do endividamento.

Efectivamente, e com o actual normativo esta situação traria vantagens para o município dado que os créditos seriam reconhecidos por ambas as partes (representando receita) e nessa medida contribuiria para o aumento do montante de endividamento.

4. Metodologia de verificação da conformidade dos *outputs* que fornecem informação para o cálculo do endividamento

O nosso objectivo consolidar-se-á através da aplicação da metodologia de avaliação da conformidade prévia ao cálculo dos indicadores de medição do endividamento. Esta metodologia de avaliação da conformidade permitir-nos-á também seleccionar quais as fontes privilegiadas para o fornecimento de cada informação específica já que, como referimos anteriormente a mesma pode ser lida em diferentes documentos em diferentes ópticas.

Assim, tentaremos definir a metodologia de análise de conformidade através da apresentação de dois quadros onde identificamos a leitura transversal dos elementos necessários (activos e passivos) à obtenção do rácio real fornecido pelos indicadores de controlo de endividamento apresentados no ponto anterior.

-

As notas que a seguir se apresentam relativas ao quadro 2 permitirão uma melhor percepção do mesmo e o entendimento da metodologia que se pretende definir.

Passivo de Médio e Longo Prazo:

- a) Começa neste ponto a colocar-se uma primeira necessidade de controlo e verificação da conformidade dos montantes apresentados nos mapas do sistema orçamental com o do sistema patrimonial para a verificação do valor exacto da dívida bancária de MLP prazo em 31 de Dezembro. Conforme definido no POCAL, nos registos relativos a empréstimos a MLP deverão ser, em sede de prestação de contas, apresentados os montantes a amortizar nos próximos doze meses (isto é um ano económico n+1) nas rubricas existentes no curto prazo. Assim, em 31/12 embora o *stock* da dívida bancária seja de um valor X no mapa 8.3.6.1 – Empréstimos, no Balanço a mesma estará reflectida em dívida a MLP no montante de X-Y, dado que o valor Y referir-se-á aos empréstimos que se transferiram para exigibilidade de curto prazo (este y será absoluto na condição de os empréstimos de curto prazo¹⁹ utilizados no ano n terem sido liquidados na totalidade).
- b) Embora tradicionalmente a conta “2611 – Fornecedores de Imobilizado” tenha sido uma conta de dívidas a terceiros de curto prazo, com o desenvolvimento e crescimentos dos contratos de locação financeira, a dívida a fornecedores apresenta uma maturidade para um período superior a 12 meses (por lei, em certas circunstâncias tem limites máximos a respeitar, como seja o leasing referente a edifícios neste caso o máximo serão 7 anos). Todavia, neste caso as prestações de capital a amortizar referentes apenas ao ano n+1, deverão estar nesta conta “2611 – Fornecedores de Imobilizado” em “Dívidas a curto prazo” acrescidas às que eventualmente lá terão que estar registadas pela sua natureza intrínseca: facturas, nessa data por saldar a fornecedores.
Com este recente instrumento financeiro (leasing) a conta “2611 – Fornecedores de Imobilizado” passou a constar no passivo de MLP do Balanço das entidades. Na análise em conformidade que é objecto da nossa lição conclui-se que valor X constante o mapa 8.3.6.2 – Dívidas a Terceiros referente ao subtotal da dívida por leasing se decompõe no Balanço em Y da 2611 – Fornecedores de CP e em K que será o montante apresentado na conta 2611 – Fornecedores de Imobilizado em passivo de MLP.

¹⁹ Na verdadeira acepção financeira.

- c) A identificação deste elemento da dívida face à NLFL levar-nos-á em termos de Balanço apenas para o passivo de curto prazo. Todavia, até a publicação da referida lei não estava expressamente proibido a consolidação da dívida de curto prazo a fornecedores. Assim, foi prática comum dos municípios procederem a planos de negociação de dívida a fornecedores através do instrumento financeiro *Factoring*. Nesta data confrontar-nos-emos, ainda por algum tempo com Balanços onde no passivo de MLP constará um valor relativo a “Credores com planos de pagamento/*factoring*”²⁰ no caso de aceitar *factoring* por períodos superiores a 12 meses.

Ora, neste caso no mapa orçamental 8.3.6.2: Endividamento – Outras Dívidas a Terceiros, no espaço destinado a dívidas de MLP deverá constar um subtotal relativo a montantes derivados destes planos de pagamento, ainda por liquidar no final de cada ano. Este valor deverá ser igual ao valor que constará no mapa do Balanço, também no passivo de MLP numa subconta apropriada.

Passivo de Curto Prazo:

- d) As facturas em recepção e conferência deverão, no nosso entender, constituir elemento para o cálculo do rácio do endividamento, e por tal é aqui considerado.
- e) A confrontação do total da coluna “compromissos por pagar” em 31 de Dezembro do mapa “7.3.1 – Controlo Orçamental da Despesa” com os valores do Balanço, só se poderá avaliar após a regularização no final do ano da conta 027 – Compromissos, do sistema orçamental, com a transferência para a conta 05 – Compromissos exercícios futuros de todos os compromissos, que tenham sido assumidos no ano n com previsão de realização esse mesmo ano, mas não deram efectivamente, origem à constituição de uma obrigação contabilística (não originaram factura). Após esta operação o valor total daquela coluna, que incluirá todos os compromissos que geraram obrigações no ano ou em anteriores, deduzida do montante relativo aos planos de pagamentos negociados com fornecedores ou aceites por proposta destes, terá que ser igual ao total Y da dívida a terceiros por execução do orçamento constante no Balanço,

²⁰ Se o *factoring* foi aceite sem recurso, esta separação de registos contabilísticos estarão expressamente claros no balanço. Se o *factoring* foi aceite pela autarquia com recurso então a dívida desaparecerá dos fornecedores e transformar-se-á em dívida bancária passando para a conta 2312 – Empréstimos MLP.

deduzido deste (y) dos montantes de amortizações a pagar no ano n+1 relativo aos leasings financeiros aceites pela autarquia.

- f) O valor total dos “Compromissos por Pagar” do mapa 7.3.1- Controlo Orçamental da Despesa deverá ser igual ao total do mapa 8.3.6.2 – Endividamento: Dívidas a Terceiros excluída a dívida a fornecedores de MLP por leasing. Deverá ainda ser igual ao total dos elementos do Balanço em dívidas a curto prazo, deduzidos dos montantes que se referem a empréstimos (2311 – Empréstimos de CP) e dos montantes relativos a Operações de Tesouraria, que veremos no ponto seguinte.
- g) Em bom rigor, no final do ano no mapa orçamental “7.6 Operações de Tesouraria” apenas deverá existir valores em “saldo credor” transitado, para a gerência seguinte. Este saldo, representará os valores de terceiros que ainda se encontram na posse da autarquia por razões de mera periodicidade de pagamentos, não constituindo uma dívida. Contudo, são valores titulados por terceiros à guarda da organização. No entanto, poderão parte deles constituir um fundo de segurança (cauções) para salvaguarda de contratos realizados com terceiros, dos quais possam ocorrer danos para a autarquia. Estes saldos, a favor de terceiros, na posse da tesouraria dos municípios reflectir-se-ão nas respectivas contas de terceiros traduzidas no passivo do balanço e terão como contrapartida valores exactamente iguais nas contas de Depósito em Instituições Financeiras (ou excepcionalmente em disponibilidades).

De seguida analisar-se-ão os elementos relativos ao activo e que são apresentado no quadro 3:

a) Antecipando desde já a análise de conformidade que iremos apresentar, quase que nos atrevemos a afirmar que o montante da dívida de terceiros que contribuirá para a diminuição do endividamento líquido da autarquia (como contrapartida ao endividamento bruto resultante da contabilização dos elementos passivos) considerando o princípio da prudência, apenas deverá ser o montante considerado no Balanço. Efectivamente, só este valor resultará de créditos sobre terceiros reconhecidos por ambas as partes (entre o devedor e o credor)²¹. Tivemos já oportunidade de referir as situações que traduzem créditos sobre terceiros, considerados economicamente como tais, mas não reflectidos a nível contabilístico, e por isso não constantes no Balanço.

Contudo, é nosso entendimento, pelo princípio da especialização do exercício, que financeiramente os mesmos deverão estar reflectidos nas regularizações efectuadas no final do ano e serem consideradas como Acréscimos de Proveitos, por contrapartida dos custos realizados. O exemplo já apresentado relativamente à aprovação de financiamentos comunitários e outros contratos-programa realizados, até com o Governo, julgamos que reflecte bem a situação que acabamos de expor. Assim, para efeitos de análise de conformidade da fiabilidade da informação prestada pelos diferentes sistemas contabilísticos e não porque influencia o limite do cálculo do endividamento líquido, entendemos manter estas referências.

Queremos com isto dizer, que para efeitos, de autonomia financeira de uma autarquia é essencial conhecer os créditos que detém sobre terceiros resultantes essencialmente de contratos-programa financiados, tanto no âmbito do quadro comunitário, como no âmbito de protocolos resultantes das transferências de competências do poder central para o poder local. Ora estes compromissos/obrigações geridos pelo Governo inscritos no próprio Orçamento, na fase da execução não são reconhecidos, serão na fase de pagamento. Nestes casos, prevalece o princípio do caixa. Estes fluxos foram banidos do novo conceito de Endividamento. Assim, ainda há algum caminho a percorrer para adequar os registos contabilísticos à realidade económica que sustenta relações com terceiros, neste caso entre a autarquia e órgãos do poder Central. Porque o nível de endividamento geral do Estado é elevado para os níveis de comprometimento europeu, consideramos que não será a curto prazo danosa esta omissão na contribuição para o cálculo do endividamento líquido. Todavia, do ponto de vista técnico será uma situação a corrigir. Anota-se ainda como atenuando esta situação, o facto de as dívidas a contrair pela autarquia para efeitos de concretização de programas comunitários estarem excluídas dos limites do rácio de endividamento. Também aqui, consideramos que poderá tal situação ser perigosa para a futura

²¹ Como já se referiu só constituirão os créditos que actuam sobre a dívida bruta, que sejam reconhecidos contabilisticamente por ambas as partes. Por outro lado será pertinente referir que não são considerados créditos sobre terceiros os créditos sobre os serviços municipalizados e as entidades que integram o sector empresarial local. (nº e do artigo 36 da Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro)

dívida pública. Seria mais razoável avaliar a total capacidade da autarquia financeira e validar o endividamento por essa via.

Finalmente, refere-se que os valores que se inscrevem em acréscimos de proveitos relativos a transferências a receber e que ainda não foram reembolsados em termos orçamentais, foram contabilizadas em “dotações previsionais” servindo de sustentação as despesas realizadas e se deverão encontrar explicadas nos anexos às Demonstrações Financeiras em mapas apropriados. Estes terão como suporte substantivo os processos administrativos (protocolos, contratos-programa, pedidos de pagamento de reembolsos às entidades gestoras, etc) que lhes deram origem.

b) Teremos agora que concluir a análise da conformidade deste item da dívida de curto prazo referindo-se que no mapa orçamental adequado (mapa 7.3.2) o total da coluna de “receitas por cobrar” reflectirá o total das contas de terceiros do activo considerado como “efectivas” receitas de terceiros. Isto é, o saldo das contas 21; 26; 24 que reflectem o resultado de transacções económicas.

Queremos com isto referir que à semelhança do que se referiu no passivo, há dívidas de terceiros à autarquia que são “falsas dívidas” pois são créditos de terceiros para terceiros, e relativamente aos quais as autarquias apenas servem de receptores/cobreadores. Serão todavia valores muito pouco significativos e quase não deveriam existir. Porque a existirem, a autarquia ter-se-ia antecipado a terceiros no pagamento de uma dívida a outros. Excepção a esta situação serão os valores caucionados por clientes e que se devolverão no final dos contratos.

A tradução das dívidas reconhecida de terceiros, estão nos termos do POCAL, totalmente reflectidas no Mapa de Controlo Orçamental da Receita, com os movimentos do ano, tanto de reconhecimento do direito (liquidação: receitas liquidadas) com o reconhecimento do respectivo recebimento (receita cobrada). Os restantes movimentos, de regularização, tanto anulações de liquidações como reembolsos de recebimentos excedentários, são também contabilizados, contribuindo para o apuramento do produto final que nos interessa: a receita cobrada e a receita por cobrar. Esta última, para o mapa em análise e a outra para o que a seguir se apresentará aquando da análise das receitas que se consideram referenciais para o cálculo do limite do endividamento.

Para além das movimentações consideradas simultaneamente orçamentais e patrimoniais, há movimentações que apenas se reflectem no sistema patrimonial: são as operações de tesouraria, as quais se registam, contudo em mapas anexos aos da prestação de contas. Assim, poderá acontecer, embora não deva²² haver saldo credor no encerramento das contas relativamente ao mapa que regista os fluxos de

²² A autarquia não se deve substituir a terceiros no pagamento dos seus (deles) encargos, sobre pena de essa situação no entender se traduzir num empréstimo de curto prazo, o qual poderá ser deliberado em sede de Assembleia Municipal

operações de tesouraria. Se existirem deverão ser relevados no Balanço e considerados activos a receber.

c) A conformidade dos valores em Caixa apresentado em Balanço será atestada pelo total apresentado no Mapa de Fluxos de Caixa, no saldo para a gerência seguinte. A igualdade absoluta de valores tornará indiferente a escolha da origem da informação a adoptar para o cálculo do rácio do endividamento líquido.

d) Tal como o referido na alínea anterior para os valores em caixa, a conformidade dos valores constantes nas contas de Depósitos em Instituições Financeiras será atestada pelos valores apresentados no Mapa de Fluxos de Caixa, no saldo para a gerência seguinte. Estes valores totalizam os saldos tanto de origem orçamental como de origem de meros fluxos de tesouraria, como já referenciou em pontos anteriores.

e) Por último, a conformidade dos valores referentes as Aplicações de Tesouraria constantes das conta 15 - Aplicações de Tesouraria e 18 - Outras Aplicações de Tesouraria do Balanço será verificada através dos valores constantes no sub total dos Mapas 8.3.5.1 – Activos de Rendimento Fixo e 8.3.5.2 - Activos de Rendimento variável relativos aos activos de curto prazo. Também neste caso a igualdade de valores entre os mapas orçamentais e patrimoniais deverá ser absoluta.

5. Receitas próprias que referenciam o Endividamento Líquido da autarquia

Após a identificação nos respectivos *outputs* contabilísticos dos elementos constitutivos do stock de dívida, torna-se necessário escamotear com a mesma prudência e com a mesma sistematização os elementos referenciais ou melhor os indexantes do limite de utilização do stock da dívida calculados nos termos e nas condições atrás referidas.

Este ponto será dedicado à avaliação das conformidades dos diferentes *outputs* (sempre que possível identificar as suas diversas origens) que produzem informação para o cálculo da receita própria, adequadas ao limite máximo de endividamento.

É assumida a necessidade de referenciais rigorosos à capacidade de endividamento da autarquia, que não se sustentem no mero investimento realizado como anteriormente, mas sim a um referencial que se ajustasse mais ao conceito de autonomia financeira. Efectivamente, a questão da dívida autárquica num contexto mais globalizante de dívida nacional, deverá estar indexada à capacidade de pagamento da mesma e não dos actos passados que originaram a própria dívida. A capacidade de solvência dos passivos é o indicador fundamental e dependerá da receita própria, constante e determinada para um conjunto de anos futuros, na sua maior parte referenciados ao tempo de maturidade dos investimentos que originaram a despesa e produzem os custos anuais.

Ora, no ponto que se segue iremos referenciar as receitas consideradas indexantes ao stock de dívida, donde elas provêm e quais as verificações na conformidade necessárias face à interdependência dos dois sistemas contabilísticos.

-

a) Embora os movimentos apresentados no mapa 7.3.2 – Mapa de Controlo Orçamental da Receita se reflectam no sistema patrimonial pela óptica dos proveitos, o seu total, não poderá ser igual ao total do saldo da conta 72 – Imposto e taxas, reflectida na Demonstração de Resultados. Fundamentalmente, porque no mapa orçamental, os montantes em causa resultam da receita cobrada, independentemente de ser liquidada no ano n ou em anos anteriores. Por sua vez na Demonstração de Resultados, o valor reflectido como saldo resulta apenas do registo das liquidações efectuadas no ano n, obviamente deduzidas das liquidações anuladas e das restituições efectuadas.

Assim, para o efeito do controlo do endividamento o valor que importará considerar será o obtido do mapa de execução orçamental como valor efectivamente recebido. Este valor só será equivalente ao total do saldo da 72 – Impostos e taxas quando acrescido dos valores cobrados no ano n resultantes das liquidações de anos anteriores, e deduzidas das liquidações também reconhecidas do ano n, e que não foram cobradas.

Por outro lado, o total da receita por cobrar no final do ano, obtida da leitura do mapa 7.3.2- Mapa de Controlo Orçamental da Receita, estará reflectida no activo do Balanço, e contribuirá para a diminuição do endividamento da autarquia. É um referencial indirecto para a capacidade de endividamento e actua positivamente para a valorização do limite de endividamento de uma autarquia e para uma maior autonomia financeira.

Importará contudo, não nos desviarmos do nosso objectivo, que será a validação dos *outputs* e a verificação da sua conformidade. Para o mesmo poder-se-á concluir que:

- O somatório dos valores da conta 72 – Impostos e Taxas será igual à coluna das receitas liquidadas do mapa 7.3.2, deduzido das liquidações anuladas e dos reembolsos e restituições.
- O total das dívidas de curto prazo apresentados no balanço, menos adiantamentos a fornecedores, menos empréstimos concedidos será igual as receitas por cobrar no final do ano do mapa 7.32. Mapa de Controlo Orçamental da Receita.

b) Muito embora não haja um mapa que isoladamente permita obter directamente o montante das transferências do Estado para as Autarquias resultantes da obrigatoriedade do mesmo partilhar com os municípios os impostos nacionais (participação no FEF e IRS) há registos destes valores no mapa de controlo orçamental da receita (mapa 7.3.2), em “receitas liquidadas” pelo valor apresentado em Orçamento de Estado e em “receita cobrada” pelo valor do montante pago. Estes dois valores, o previsional e cobrado/recebido serão iguais, salvo se for aplicado ao município o disposto na alínea 3 do artigo 5º da NLFL. Isto é, a

aplicação de uma penalização pelo desrespeito dos limites de endividamento. Neste caso, serão retidas verbas que não voltarão aos cofres municipais, revertendo para um Fundo de Equilíbrio a ser gerido pelo Governo.

Todavia, nos mapas orçamentais de controlo final de transferências recebidas entendemos que deverá criar-se uma subconta que isole estas receitas para futuras conformidades e pontos de controlo.

c) Dado que em termos de contabilidade patrimonial está perfeitamente autonomizado o valor referente a este item (rendimento de participações) é nosso entender que o mesmo deve ser obtido do saldo da conta 7841- Rendimento de participações de capital: empresas municipais e intermunicipais, da Demonstração de Resultados. Todavia, a informação deverá ser conferida por natureza da mesma com os dados inscritos no mapa de execução orçamental da receita, onde se deverão isolar os rendimentos em causa, na rubrica “0509 - Participações nos lucros de administrações públicas”, na coluna de receita cobrada. Desde que estes montantes estejam reconhecidos, pelos respectivos conselhos de administração (tal tem de acontecer em sede de decisão de distribuição e dividendos na aprovação das contas) os mesmos, mesmo que não pagos ao município estarão sempre reconhecidos nos créditos sobre terceiros, isto é no activo do Balanço.

6. Notas finais

A NLFL adopta um quadro legal, simultaneamente mais flexível mas duplamente mais rigoroso. Isto é, o critério da responsabilidade política, da eficiência da gestão, tanto ao nível da despesa como ao nível das cobranças e da capacidade de inovação na produção de serviços, que será o motor do acréscimo de uma componente da receita: receitas creditícias.

Também se pode considerar como uma inovação no aspecto de organização do Estado, ficar plasmado na NLFL a possibilidade de pela Lei do Orçamento de Estado, ser possível proceder-se a redefinição dos limites máximos de endividamento²⁹, ajustando-se à necessidade do controlo da dívida pública autárquica ao nível da dívida pública nacional.

Neste trabalho pretendemos demonstrar a importância e contributo dos sistemas contabilísticos (orçamental e patrimonial) na produção de informação para a tomada de decisão. Assim, ficou claro que o Balanço é o documento principal para a obtenção de informação necessária ao cálculo do endividamento bruto da autarquia.

²⁹ Artigo 5º nº3: “tendo em vista assegurar a coordenação efectiva entre as finanças do Estado e as finanças das autarquias locais, a Lei do Orçamento de Estado pode definir limites máximos ao endividamento municipal diferentes daqueles que se encontram estabelecidos na presente lei”.

De igual modo é desta peça contabilística que se obtêm os contributos importantes para o cálculo das contrapartidas que legalmente deduzem a dívida bruta para os níveis da dívida propriamente dita: dívida líquida (único elemento económica e financeiramente relevante para os actos de gestão).

Sai também reforçada desta lição a imprescindibilidade da existência de um sistema de contabilidade orçamental para controlo essencial das receitas próprias do município. É dos *outputs* deste sistema – Mapa de controlo Orçamental da Receita- que provem a informação do indexante ao limite de endividamento autárquico Este indexante é o elemento mais inovador da reforma do sistema do financiamento das autarquias. Contudo, ficou também demonstrado que a complementaridade dos dois sistemas é de igual modo imprescindível à melhor prestação de informação, isto é, à transparência dos actos da gestão pública.

A confrontação dos *outputs*, a avaliação da sua conformidade, terá que ser uma prática necessária, essencial e permanente no exercício das funções de qualquer técnico com funções financeiras.

Referências Bibliográficas

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS AECA [2001]: *Marco conceptual para la información financiera de las administraciones públicas*, Documento nº 1, Comisión de Contabilidad Pública, septiembre.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS AECA [2002]: *Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos*, Documento nº 26, septiembre.
- CARVALHO, J. B.; TEIXEIRA, A. [2007]: *O Recurso ao Crédito por parte das Autarquias Locais: 30 Anos de Poder Local na Constituição da República Portuguesa*; CEJUR; ISBN: 978-972-98359-4-0 pp 116-123.
- CARVALHO, J. B. ; FERNANDES, M. J.; TEIXEIRA, A. [2006]: POCAL - Comentado, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2ª edição. 727 páginas, ISBN-972-51-0097-X.
- CARVALHO, J. B.; CAMÕES, P. JORGE, S.; FERNANDES, M. J. [2005]: *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003*; publicado pela CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- CARVALHO, João; FERNANDES, M. José; CAMÕES, Pedro; JORGE, Susana (2006); *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2004*; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), Julho de 2006.
- CAIADO, P. CARVALHO, J. SILVEIRA, O (2006); *Contabilidade Pública: Legislação*. Áreas Editora. Lisboa; ISBN: 972-8472-93-5.

Legislação:

- Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro, Lei das Finanças Locais
Decreto Lei nº 54/99 de 22 de Fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais