

INTERPRETANDO A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: O CASO DE UM MUNICÍPIO DE MÉDIA DIMENSÃO

*Miguel Gonçalves**

*Cláudio Correia***

*Maria da Conceição da Costa Marques****

RESUMO

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) encontra-se em vigor em Portugal há oito anos. O anuário financeiro dos municípios portugueses, baseado nas contas das 308 autarquias nacionais, é um documento de inegável valor para a análise da informação agregada dos municípios sobre a sua situação orçamental, financeira, económica e patrimonial. Nestes termos, o estudo sintetiza os resultados de um trabalho de investigação cujo principal objectivo foi o de cotejar a informação proporcionada pelo último anuário financeiro (de 2008), com aquela apresentada por um município em particular – Oliveira do Hospital (distrito de Coimbra). Com base num conjunto de indicadores procurou-se efectuar uma comparação com os parâmetros médios nacionais. As fontes de informação referem-se aos principais documentos de reporte, relativos a 2007, 2008 e 2009, recolhidos por meio de requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal e a dados do Instituto Nacional de Estatística. A metodologia implicou o tratamento, a agregação e o confronto da informação do município com a do anuário financeiro de 2008. Os resultados indicam que a autarquia parece dar preferência à informação orçamental em detrimento da patrimonial, económica e financeira.

* ISCA de Coimbra (Instituto Politécnico de Coimbra).

** Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital (Instituto Politécnico de Coimbra).

*** ISCA de Coimbra (Instituto Politécnico de Coimbra).

1. INTRODUÇÃO

O Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), apenso ao Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de Fevereiro, cuja obrigatoriedade de implementação se iniciou em 2002, encontra-se generalizadamente aplicado aos 308 municípios portugueses (Carvalho *et al.*, 2006, 2010).

Este sistema de contabilidade autárquica assumiu como grandes objectivos a obtenção de informação fiável, oportuna e útil que, complementando a informação sobre a execução do orçamento (prestada numa óptica de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados do município, possibilitasse uma transparência maior da aplicação dos escassos recursos públicos, maximizando a sua respectiva eficiência, eficácia e economia (Carvalho *et al.*, 2005, 2006; Fernandes, 2007).

No domínio da Contabilidade Autárquica portuguesa, entendemos relevantes os trabalhos de (1) Carvalho e Fernandes (1999) e (2) Caia-do (1999, 1999a), os primeiros (1) por deixarem claros os pontos de proximidade – mas também as zonas de divergência – entre o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e o POCAL e, o último (2), por destacar os principais aspectos inovadores do POCAL. Ainda nesta temática, o contributo de Bernardes (2001) revelou-se importante, na medida em que procedeu a uma comparação crítica das características preconizadas pelo POCAL em relação ao anterior sistema contabilístico usado pelos municípios, salientando o valor acrescentado daquelas sobre estas. A um nível geral, Monteiro (2001, 2002) e, mais recentemente, Fernandes (2007), em questões relacionadas com a aplicação da *nova* Lei das Finanças Locais (LFL) (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), também ajudaram ao acréscimo de conhecimento associado à Contabilidade Pública Autárquica.

Todavia, em termos um pouco mais analíticos, ou seja, em sede de apenas um caso concreto, a literatura já não resulta tão generosa. De facto, tanto quanto tenhamos conhecimento, em termos portugueses apenas a investigação de Carvalho e Jorge (2003) foca em especial uma municipalidade – a Câmara Municipal do Porto. Em termos interna-

cionais, os trabalhos de: Fleischman e Marquette (1987)¹; Jones (1985)²; Bergevarn e Olson (1989)³; e Bourmistrov e Mellemvik (1999)⁴, focaram a sua análise na contabilidade de municípios respectivamente de países como os Estados Unidos, o Reino Unido, a Suécia e a Rússia.

Ora, é aqui que o nosso trabalho pretende ganhar pertinência, visando contribuir para o desenvolvimento do conhecimento associado à Contabilidade Pública portuguesa, nomeadamente do seu subsector autárquico, por via do estudo das contas de um município – Oliveira do Hospital.

Para além do anuário financeiro de 2008, doravante referenciado por Carvalho *et al.* (2010), esta investigação utiliza como principais fontes de informação os documentos de prestação de contas, relativos a 2007, 2008 e 2009, recolhidos por meio de requerimento dirigido em Maio de 2010 ao Presidente da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital (as contas foram disponibilizadas em suporte electrónico no dia 1 de Junho de 2010). Também se recorreu a estatísticas oficiais do Instituto Nacional de Estatística (INE).

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

¹ Os autores exploraram a contabilidade de municípios do Estado de Ohio, no período 1890 a 1920, porque este Estado foi o primeiro a promover uma contabilidade municipal uniformizada (Sargiacomo e Gomes, 2010).

² A adopção do regime de acréscimo na contabilidade autárquica do Reino Unido, no período de meados do século XIX a meados do século XX, constituiu o objectivo principal da investigação.

³ O artigo estuda o desenvolvimento da contabilidade municipal sueca trazido a lume pela reforma da contabilidade pública deste país (fase 1862-1980).

⁴ Os autores, por intermédio de uma investigação realizada em Leninegrado, no período compreendido entre meados da década de 80 e meados da década de 90 do século passado, reúnem evidência sobre o processo de mudança na contabilidade neste município (antes e depois da introdução de novas normas de contabilidade municipal, no ano de 1985).

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

Assim, na esteira de Carvalho *et al.* (2010), em referência às contas de um município em particular – Oliveira do Hospital – o presente trabalho procura aumentar o entendimento sobre o POCAL, os seus subsistemas de informação, os seus objectivos básicos e algumas das suas principais especificidades (em contraponto às da Contabilidade Empresarial). Constitui também intenção do estudo mostrar de que modo uma autarquia de dimensão média procede à implementação do POCAL ou, por outras palavras, qual o grau de conformidade das práticas e informação com os seus principais requisitos contabilísticos. Para este efeito, foram analisadas as contas dos anos de 2008 e de 2009 (e, não raras vezes, as de 2007) disponibilizadas por requerimento dirigido ao senhor Presidente da Câmara, como se disse. Neste sentido, a informação cedida contemplou os seguintes documentos de prestação de contas: (1) mapas de execução orçamental da despesa e da receita; (2) mapa de fluxos de caixa; (3) balanço; (4) demonstração dos resultados por naturezas; (5) anexos às demonstrações financeiras e (6) relatório de gestão.

Com vista à concretização dos objectivos pronunciados, para além da introdução, o texto está organizado em mais cinco secções. Na secção seguinte são fornecidos tópicos breves para o enquadramento estatístico e geral da entidade. Seguidamente, a terceira secção procura analisar a execução orçamental resultante da realização económica da entidade. Em continuação, a quarta e quinta secções cuidam do estudo patrimonial e económico do município, utilizando para o efeito os dados do balanço e da demonstração dos resultados, respectivamente. A finalizar, são apresentadas as conclusões e limitações, bem como são deixadas pistas para futuros trabalhos de investigação.

2. APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO

O concelho de Oliveira do Hospital é um dos 308 municípios portugueses. Seguindo a classificação de Carvalho *et al.* (2010: 19), os concelhos podem ser agrupados de acordo com a seguinte tipologia: “pequenos, com população menor ou igual a 20.000 habitantes; médios, com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes e grandes, com população superior a 100.000 habitantes”. Por conseguinte, Oliveira do Hospital, com 21.568 habitantes em 2009⁵ (INE, 2010) consubstancia um município de média dimensão, registando o país, no total, 105 concelhos que respeitam esta taxonomia.⁶ Prosseguindo a análise, a figura 1 respiga-nos os seguintes dados caracterizadores das principais variáveis do município em questão, relativizando-as à luz dos indicadores médios nacionais:

Figura 1: Indicadores estatísticos de Oliveira do Hospital (ano de 2008)

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

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

Como principais conclusões da informação exposta, retiramos que o município, no que tange à população, dimensão e densidade populacional, apresenta valores abaixo da média nacional.

Numa outra perspectiva, em sede de localização geográfica, Oliveira do Hospital, um dos 17 municípios do distrito de Coimbra, encontra-se limitado a norte pelo concelho de Nelas (distrito de Viseu), a leste

⁵ Em 2008 Oliveira do Hospital também ultrapassava 20.000 habitantes, em termos de dimensão populacional - o total de habitantes correspondia a 21.627. Em 2007, ascendia a 21.714. Neste âmbito, em linha com a análise colhida em Carvalho *et al.* (2010), observamos que o indicador não sofre alterações significativas.

⁶ Carvalho *et al.* (2010: 297-306) resumem, em listagem de municípios por habitantes e por ordem de dimensão, os 308 municípios nacionais. Nestes termos, existem em Portugal, com dados reportados a 2008, apenas: (a) 23 municípios de grande dimensão (Lisboa encabeça o *ranking*, com 489.562; Setúbal fecha-o, com 124.459); (b) 105 de dimensão média, como antevimos; e (c) 200 concelhos com dimensão populacional pequena (o município do Corvo, nos Açores, na ilha homónima, era aquele que em 2008 registava o menor número de habitantes - apenas 488).

por Seia (distrito da Guarda), a sul por Arganil (distrito de Coimbra), a oeste por Tábua (distrito de Coimbra) e a noroeste por Carregal do Sal (distrito de Viseu).

No que se prende com outro aspecto – os serviços desconcentrados de Oliveira do Hospital – assinala-se que no que concerne a Serviços Municipalizados⁷ (SM), nenhuma entidade autónoma foi criada pela Câmara Municipal. A mesma constatação pode retirar-se para o caso das entidades do Sector Empresarial Local⁸ (SEL).

Detectados que estão alguns dos traços distintivos mais relevantes do concelho, oportuno se nos parece de seguida orientar a discussão para a essência do trabalho a que nos propomos, começando pelo exame da execução orçamental do município de Oliveira do Hospital.

3. ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTAL

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

Esclarecido o objectivo da secção, a abordagem orçamental dividir-se-á pelas subsecções seguintes: (1) grau de execução da receita; (2) grau de execução da despesa; e (3) grau de execução das receitas liquidadas relativamente às despesas comprometidas.

3.1 Grau de Execução da Receita

O grau de execução da receita relaciona os montantes das cobranças com a receita prevista no orçamento corrigido. Apresentam-se os valores de 2008 e de 2009, sendo que o rácio que mais interessa respeita àquele que na figura 2 vem a negrito:

⁷ Em 2008 existiam apenas 30 Serviços Municipalizados (SM) em Portugal, sendo que cerca de 90% dos municípios não os havia constituído.

⁸ No mesmo contexto, havia no nosso país, no final do ano de 2008, 219 entidades do Sector Empresarial Local, instituídas em 56% dos municípios portugueses.

Figura 2: Grau de execução da receita do município de Oliveira de Hospital (anos 2008 e 2009)

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

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

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

(1) A norma respeita a uma cobrança quase plena dos valores liquidados. A entidade regista primeiro o direito, independentemente do seu recebimento, o que se traduz num aspecto positivo ao nível da contabilidade orçamental (e patrimonial); (2) O grau de execução da receita melhorou de 2008 para 2009, mas situa-se aquém da média nacional, ou seja, 67,9% (conforme informação proporcionada pelo anuário financeiro de 2008); (3) O desvio entre o orçamentado e o executado deriva do empolamento das 'Grandes Opções do Plano' (nível de investimentos). A receita orçamentada foi condicionada por factores exógenos, como é exemplo a apresentação de candidaturas a co-financiamento, quer de fundos comunitários, quer nacionais, e da sua subsequente não concretização, motivada pelo atraso na implementação do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN); (4) No biénio em causa, o grau de execução orçamental da receita (receita cobrada / receita orçamentada) evoluiu positivamente. Não obstante este comportamento satisfatório, o equilíbrio de curto prazo pode ser posto em causa, já que o orçamento das despesas é feito tendo em conta o total das receitas previstas *ex ante*; (5) A baixa realização da receita ao nível das cobranças é fonte de desequilíbrio orçamental *ex post*. O município comprometeu despesa até ao valor total da receita prevista, logo a dívida autárquica de curto prazo a fornecedores sofrerá um acréscimo.

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

3.2 Grau de Execução da despesa

Um raciocínio semelhante ao anterior, embora de sinal oposto, conduz-nos à análise da última coluna da figura 3. Assim, temos que:

Figura 3: Grau de execução da despesa do município de Oliveira de Hospital (ano 2008 e 2009)

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

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

O confronto da síntese precedente com os ensinamentos colhidos no anuário financeiro dos municípios portugueses para o ano de 2008, permite-nos evidenciar que: (i) em 2008, respectivamente para os rácios despesa paga / despesa comprometida e despesa paga / despesa orçamentada as médias nacionais foram de 78,4% e 66,2%. Ora, quaisquer dos valores registados por Oliveira do Hospital localizam-se abaixo das médias nacionais, a despeito de terem ambos aumentado de 2008 para 2009; (ii) em 2008 o grau de execução da despesa paga / despesa orçamentada foi superior em 1,3% ao grau de execução da receita cobrada / receita orçamentada (57,6% contra 56,3%, respectivamente). Neste particular, esta situação concorreu para o (1) aumento do 'Prazo Médio de Pagamentos' (PMP), e, numa óptica de equilíbrio orçamental da despesa e da receita, realizando-se despesa acima da receita cobrada, para o (2) recurso ao endividamento de curto prazo.⁹

3.3 Grau de Execução das Receitas Liquidadas relativamente às despesas Comprometidas

Falta-nos tentar descortinar um indicador fundamental no tocante à apreciação da eficiência orçamental dos municípios. Com efeito, o rácio em epígrafe revela-se essencial quando o objectivo se centra em saber se os municípios comprometem despesa acima dos direitos de liquidação das receitas. Tendo como fonte de informação os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita de 2008 e 2009, a Câmara Municipal de Oliveira de Hospital exhibia os seguintes valores (figura 4):

⁹ Em 2009 Oliveira do Hospital recorreu a um empréstimo bancário no valor de 1.700.000,00 €.

Figura 4: Rácio [Receitas Liquidadas / Despesas Comprometidas]

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

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

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

4. ANÁLISE PATRIMONIAL

Iremos proceder nesta secção ao exame da situação patrimonial da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital, recorrendo para o efeito ao estudo do Balanço relativo a três anos (2007 a 2009), e não dois, em ordem a podermos obter conclusões mais sustentadas. Para tanto, estruturámos as questões como segue: (1) estrutura do activo e determinantes do incumprimento do POCAL; (2) estrutura dos fundos próprios; e (3) estrutura do passivo.

4.1 Estrutura do Activo e determinantes do incumprimento do POCAL

Da figura 5, que a seguir se apresenta, constam as componentes do activo do município do último triénio:

Figura 5: Estrutura do activo da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital (triénio 2007-2009)

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

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

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

– Em ‘Bens de Domínio Público’ (conta 45 do código de contas do POCAL) figuram apenas valores na rubrica ‘Outras Construções e Infra-Estruturas’ (conta 453). Em 2008, no município em estudo, cerca de 51% do total do activo correspondia à tipologia ‘Bens de Domínio Público’, sendo a média nacional equivalente a 33%¹⁰ do activo total. De salientar que a Câmara continua a avaliar e a contabilizar este tipo particular de activos, oito anos após a obrigatoriedade de implementação do POCAL. Neste quadro, importa assim reter que os valores podem não ser os finais, já que as notas ao Balanço de 2008 e 2009 (insitas nos Anexos às Demonstrações Financeiras – ponto 8.2.14) inventariam a relação dos bens do imobilizado cuja valorização não foi possível determinar, com indicação dos motivos dessa impossibilidade (quase todos por estarem omissos na matriz);

– Tal como os restantes 307 municípios, Oliveira do Hospital apresenta no activo ‘Bens de Domínio Público’, mas não regista valor algum na subconta 451 ‘Terrenos e Recursos Naturais’ (assim como outros 70 municípios, em 2008). Pensamos que esta é uma situação desfa-

¹⁰ Em 2008, a componente ‘Bens de Domínio Público’ valorizava-se em 12.164 milhões de euros, para a totalidade dos municípios em Portugal. O total do activo cifrava-se, no mesmo ano, em 36.675 milhões de euros. Veja-se, expressamente neste sentido, Carvalho *et al.* (2010: 117).

sada da realidade concreta da autarquia em questão, pelo que pessoalmente dela conhecemos;

– Ainda sob este pano de fundo dos ‘Bens de Domínio Público’, convém notar que a Câmara não apresenta valores em ‘Bens do Património Histórico, Artístico e Cultural’ (conta 455), tal como outros 165 municípios, em 2008. Em termos globais nacionais, na estrutura dos ‘Bens de Domínio Público’ o peso destes últimos atinge os 0,7%. Posto isto, um olhar mais atento à realidade concelhia em causa, suscita-nos dúvidas quanto ao reconhecimento contabilístico – ao nível do imobilizado, entenda-se –, por exemplo; da (i) *Ludoteca e Biblioteca de Lagares da Beira* (uma das 21 freguesias do município); da (ii) *Casa da Cultura César Oliveira* (sita na cidade de Oliveira de Hospital) e, muito particularmente, do (iii) *Anfiteatro Romano das Ruínas de Bobadela* (outra freguesia do concelho). No que tange à *Biblioteca Municipal* as reservas vêm ultrapassadas, porquanto está em construção e, consequentemente, correctamente classificada em ‘Bens de Domínio Público em Curso’ (conta 445), pelo que a informação nos parece verdadeira e apropriada;

– Em relação às ‘Existências’, a demonstração financeira ‘Anexo às Demonstrações Financeiras’ esclarece-nos, no ponto 8.2.3, que não foi possível a determinação do seu valor, por não estar ainda a funcionar a gestão de stocks. Em 2009 a informação repete-se, sucedendo assim que, nada mais sendo aclarado, fica o utilizador das ‘Demonstrações Financeiras’ com dúvidas no que se prende com a utilidade de tal informação, redundante e muito pouco compreensível. Em adição, os relatórios de gestão estudados são, também eles, omissos nesta matéria;

– Os ‘Investimentos Financeiros’ (conta 41) referem-se na íntegra a exíguas participações no capital de outras entidades (sedeadas na Curia, em Coimbra, na Mealhada, em S. Paio de Gramaços, em Porto Salvo e na Guarda), num somatório de 504.780,01 €, valor inalterado ao longo da série em causa.¹¹ Todavia, destaca-se uma participação de cerca de 460.000 € na Águas do Zêzere e Côa, S.A. (*holding* AdP – Águas de Portugal, SGPS, S.A.), representando 3,38% do ‘Capital Próprio’ dessa Sociedade Anónima;

– Ao longo do período em exame, a Câmara não tem imóveis arrendados (‘Investimentos Financeiros – Investimentos em Imóveis’;

¹¹ Vide ‘Mapa das Participações Financeiras’, correspondente ao exigido pelo ponto 8.2.16 dos ‘Anexos às Demonstrações Financeiras’ (anos de 2008 e 2009).

conta 414 do POCAL), mas um tanto paradoxal e inexplicavelmente apresenta valores em ‘Rendimentos de Imóveis’ (conta 783 da Demonstração dos Resultados por Naturezas). Não conseguimos apurar quaisquer pistas que pudessem fundamentar a inconsistência detectada;

– Em 2008 a média nacional da rubrica ‘Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa’ (contas 12 e 11, respectivamente) atingia o valor de 2,08% do activo. No nosso município o peso ascendia a 1,51%. Vale a pena dizer que as disponibilidades (‘Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa’) são reais – não existiram no triénio em análise caucões depositadas em bancos nem valores concernentes a impostos a entregar ao Estado;

– O município não cumpre o estipulado no capítulo 3 do POCAL (‘Princípios e Regras’), designadamente na secção 2 (‘Princípios Contabilísticos’). Efectivamente, as contas ‘Acréscimos de Proveitos’ e ‘Custos Diferidos’, não apresentando valores alguns no triénio, indiciam a não conformidade da informação do subsistema da Contabilidade patrimonial de Oliveira do Hospital com o ‘Princípio da Especialização’ ou do ‘Acréscimo’. Nesta linha de raciocínio, por exemplo, a Câmara de Oliveira, possuindo um depósito bancário de cerca de 1.000.000,00 € em 31 de Dezembro de 2009 deveria, por este motivo, proceder ao competente acréscimo de juros relativos ao ano em causa (2009). Por outro lado, também constitui procedimento contabilístico incorrecto a ausência da especialização de prémios de seguro que entrecruzam anos diferentes (uso apropriado da conta ‘Custos Diferidos’);

– Fazendo a ponte com o cenário municipal português, Oliveira do Hospital é um dos 95 municípios que não apresentaram ‘Acréscimos de Proveitos’ em 2008 e uma das 56 entidades a não registar ‘Custos Diferidos’.

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

4.2 Estrutura dos Fundos Próprios

Os fundos próprios calculam-se pela diferença entre o Activo e o Passivo e representam aquilo que em Contabilidade empresarial designamos por Capital Próprio. No triénio em causa, apuram-se os seguintes dados (figura 6):

Figura 6: Componentes dos 'Fundos Próprios' do município de Oliveira do Hospital (triénio 2007 a 2009)

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

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

Com referência à figura 6, compete-nos realçar as observações seguintes:

- Os 'Fundos Próprios' representam cerca de 60% dos valores totais do Activo, no período em análise (valor consistente para o triénio). A média nacional era em 2008 de 63%. Por conseguinte, o rácio de autonomia financeira (Fundos Próprios / Activo) do município está em linha com a média global;

- A gestão da autarquia ainda se encontra a valorizar imobilizado de domínio público, o que implica aumentar a conta de 'Património' (conta 51 do POCAL), por contrapartida do débito da respectiva conta 45 do Activo. Esta realidade vem expressa nos relatórios de gestão de 2008 e de 2009, ao ser salientado que o valor do imobilizado real do município é superior ao que se encontra contabilizado e reflectido no Balanço, isto porque se admite que os serviços apresentam sérias dificuldades na valorização dos activos mais antigos;

- No que concerne ao 'Resultado Líquido do Exercício', mais concretamente à sua aplicação (se positiva), dispõe o POCAL, no capítulo 2 - Considerações Técnicas -, designadamente em 2.7.3.4, que é obrigatório o reforço do património (conta 51) até que corresponda a 20% do activo líquido. Sem embargo deste movimento contabilístico, deve-se também incorporar em 'Reservas Legais' (conta 571), um valor mínimo de 5% do 'Resultado Líquido do Exercício' (ponto 2.7.3.5 do POCAL).

Como se depreende, no início de cada exercício, o resultado do exercício anterior é transferido para a conta 59 ‘Resultados Transitados’; quando houver saldo positivo (credor) na conta 59, o seu montante é repartido, como vimos, tendo como destino o reforço do património (até ao limite exposto) e a constituição ou, numa perspectiva de continuidade, o reforço de ‘Reservas Legais’. A aplicação de resultados é muito semelhante à prevista no Código das Sociedades Comerciais para as sociedades de responsabilidade limitada (art.º 218.º e 295.º para as sociedades por quotas¹² e 295.º para as anónimas).

Vale a pena concluir que, nos últimos 3 anos, a Assembleia Municipal da Câmara Municipal de Oliveira de Hospital assim aprovou a aplicação do ‘Resultado Líquido do Exercício’ positivo, mediante proposta emanada pelo executivo autárquico, o que atesta o cumprimento escrupuloso desta obrigação por parte da edilidade.

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

4.3 Estrutura do Passivo

Em continuação, abaixo coligem-se os elementos relacionados com a mensuração da posição patrimonial que ainda carecem de tratamento – as componentes passivas. São estruturados como segue, via figura 7:

Figura 7: Componentes do ‘Passivo’ do município de Oliveira do Hospital (triénio 2007 a 2009)

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

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

¹² Com excepção do limite mínimo de 2.500,00 € de incorporação em ‘Reservas Legais’, para as sociedades por quotas (n.º 2 do art.º 218.º do Código das Sociedades Comerciais).

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

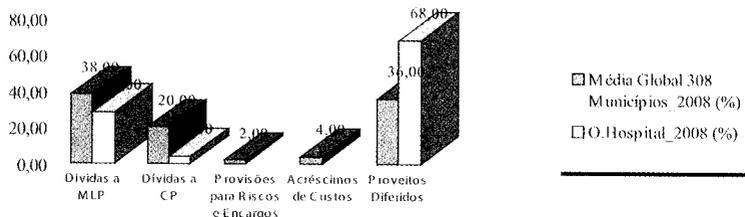
(+) Em 2008, a média global nacional do passivo exigível representava 57,8% do passivo. No nosso caso, muito embora o peso da dívida por pagar tenha vindo a aumentar na série analisada, a importância relativa destas responsabilidades mais prementes na entidade afasta-se claramente da média nacional,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

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

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

Virando a página, e levando apenas em conta o ano de 2008, a figura 8 oferece-nos uma panorâmica geral da estrutura do passivo da média dos 308 municípios e da estrutura do passivo de Oliveira do Hospital:

Figura 8: Estrutura do ‘Passivo’ de Oliveira do Hospital (ano 2008) e do município médio nacional (ano 2008)



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

Podem identificar-se umas quantas conclusões significativas da observação da figura 8:

– Oliveira do Hospital não reconhece quaisquer importâncias na conta 292 ‘Provisões para Riscos e Encargos’, o que com rigor não traduz necessariamente uma omissão contabilística, já que não descartinámos responsabilidades devidas a riscos de natureza definida e que à data do Balanço fossem de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência;

– Os ‘Proveitos Diferidos’ compreendem as receitas que devem ser reconhecidas como proveitos em exercícios seguintes, de acordo com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios. No caso em estudo, salienta-se o valor anormalmente elevado desta rubrica nas contas da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital, representando quase o dobro do valor respeitante à média nacional;

– O diminuto peso das dívidas de curto prazo na estrutura global do passivo contribui para que o município se apresente nos primeiros lugares do *ranking* nacional neste tópico de análise, como ficou sobredito.

5. ANÁLISE ECONÓMICA

Um dos objectivos gerais definidos pelo sistema de contabilidade autárquica respeita à apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados económicos da entidade (Carvalho *et al.*, 2006). A presente secção pretende assim analisar as implicações que esta reflexão

nos sugere. Para tanto, organizámos os assuntos a ela pertencentes em apenas uma subsecção: (1) Demonstração dos Resultados por Naturezas (anos 2008 e 2009).

5.1 Demonstração dos Resultados por Naturezas (DRN)

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

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

Demonstração dos Resultados (em €)				
	Ano de 2008	% do total	Ano de 2009	% do total
Custos e Perdas				
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	99.162,48	0,87	83.199,51	0,72
Fornecimentos e Serviços Externos	3.748.987,83	32,92	4.013.377,08	35,6
Custos com o Pessoal	4.079.003,97	35,88	4.136.433,37	35,88
Transf. e Subsídios Correntes Concedidos e Prestações Sociais	862.518,42	7,57	932.344,04	8,08
Amortizações do Exercício	1.191.543,02	10,46	1.197.163,91	10,38
Provisões	0,00	0	0	0
Outros Custos e Perdas Operacionais	5.801,16	0,05	28.794,61	0,25
Custos e Perdas Financeiras	89.726,62	0,79	106.752,94	0,92
Custos e Perdas Extraordinárias	1.310.626,96	11,51	1.027.600,33	8,91
<i>Total dos Custos e Perdas do Exercício</i>	11387370,46	100	11525665,89	100
Proveitos e Ganhos				
Vendas e Prestações de Serviços	1.063.254,49	8,	1.143.919,20	8,35
Impostos e Taxas	3.302.482,72	24,84	3.115.731,24	22,75
Trabalhos para a Própria Entidade	0,00	0	0	0
Proveitos Suplementares	9.641,48	0,07	8.181,97	0,06
Transferências e Subsídios Obtidos	7.996.252,92	60,15	8.338.606,65	60,89
Outros Proveitos e Ganhos Operacionais	0,00	0	0	0
Proveitos e Ganhos Financeiros	560.834,16	4,22	742.438,99	5,42
Proveitos e Ganhos Extraordinários	360.786,88	2,71	346.518,20	2,73
<i>Total dos Proveitos e Ganhos do Exercício</i>	13.293.252,65	100	13.695.396,25	100
Resultado Líquido do Exercício	1.905.882,19		2.169.730,36	

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

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

(C) Em 2008, no universo dos 308 concelhos, a componente com maior peso nos custos dizia respeito à conta ‘Custos com o Pessoal’ (31%), logo seguida pela rubrica ‘Fornecimentos e Serviços Externos’ (26%). A autarquia apresentava 36% e 33%, aproximadamente, como valores para as contas em questão. Em ‘Custos com o Pessoal’, como possível causa para o registo acima da média, pode eleger-se a condi-

ção da entidade concentrar em si mesma todos os serviços e actividades camarárias, optando, como vimos, por não externalizar competências;

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

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

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

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

6. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

Na vertente orçamental, constatámos sobretudo possuir a entidade graus de execução de receita e de despesa ambos abaixo da média nacional e advir do empolamento das ‘Grandes Opções do Plano’ o desvio entre o orçamentado e o executado – situação extensível à maioria dos municípios portugueses. Concluímos, aqui, que a entidade deveria e poderia elaborar um orçamento de receita prevista de forma mais prudente e realista, para posteriormente não comprometer despesa acima dos direitos de liquidação das receitas, o que efectiva-

mente veio a acontecer quer em 2008, quer em 2009.

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

Um dos principais resultados desta investigação trouxe assim a lume a falta de *sinceridade* das contas, muito especialmente quando concentrámos as nossas atenções no estudo do activo da entidade.

Quanto ao passivo, a lacuna essencial descortinada deteve-se com a ausência de ‘Acréscimos de Custos’. De salientar que estas reflexões *passivas* (mas também as *activas*) repetem-se de um exercício para o outro. Posto isto, do nosso ponto de vista, os resultados do presente estudo confirmam a pouca fiabilidade da informação patrimonial da entidade examinada, no que toca às contas de 2008 e 2009.

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

Este trabalho representa um contributo para o estudo sistemático do POCAL. Particularmente, ele melhora a compreensão de como se pode determinar a conformidade das práticas e informação com os principais requisitos do sistema contabilístico autárquico, com vista a verificar a implementação do POCAL. Ademais, a investigação contribui também para mostrar que a grande lacuna da informação contabilística autárquica diz respeito à informação em base de acréscimo. Não faz sentido que os responsáveis financeiros continuem a *menosprezar*

a base de acréscimo, sendo chegada a altura das *gerências* municipais repensarem mentalidades, quer na perspectiva de preparadores da informação contabilística, quer na óptica de administradores de recursos públicos.

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

Contudo, ao longo da investigação, procurou-se abrir caminho para novos trabalhos numa área com grandes carências e de elevado interesse para opinião pública em Portugal. Nesta perspectiva, considere-se que seria interessante: (1) a análise das contas consolidadas de um *grupo autárquico*, isto é, um município com entidades do SEL e SM; (2) o estudo das contas de um município de grande dimensão e subsequente aferição da sua conformidade com o POCAL; e (3) a realização de investigações de matriz quantitativa que pudessem inferir os factores que motivam as divergências e as lacunas apresentadas pelos municípios na sua preparação de informação em base de acréscimo. Afinal, no que respeita às autarquias, o Decreto-Lei n.º 54-A/99 (POCAL) aqui operou a sua maior *revolução*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Fontes Primárias

Relatório e Contas do Município de Oliveira do Hospital – anos 2007, 2008 e 2009.

Fontes Secundárias

- BERGEVARN, L. E. e OLSON, O. (1989) “Reforms and myths – A history of Swedish municipal Accounting”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2 (3), 22-39.
- BERNARDES, A. (2001) *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*. Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA), Coimbra.
- BOURMISTROV, A. e MELLEMLIK F. (1999) “Russian local governmental reforms – autonomy for Accounting development?”. *European Accounting Review* 8 (4), 675-700.
- CAIADO, P. (1999) “O POCAL - Aspectos inovadores”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* 404, 142-144.

- CAIADO, P. (1999a) “O POCAL - Aspectos inovadores”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* 405, 182-184.
- CARVALHO, J., FERNANDES, M. J., (1999) “Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - algumas semelhanças e diferenças”. *Jornal de Contabilidade* 265, 105-108.
- CARVALHO, J., FERNANDES, M. J., CAMÕES, P. e JORGE, S. (2010) Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008. Edição da OTOC.
- CARVALHO, J., FERNANDES, M. J., CAMÕES, P. e JORGE, S. (2010a) Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008, 64 Diapositivos para apresentação pública do anuário em 26 de Abril de 2010 no Centro de Congressos de Lisboa.
- CARVALHO, J. e JORGE, S. (2003) “Governmental accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accruals bases: the case of Oporto municipality”. *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Seville, Abril.
- CARVALHO, J., JORGE, S. e FERNANDES, M. J. (2005) “Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government”. *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Gotemburg, Abril.
- CARVALHO, J., JORGE, S. e FERNANDES, M. J. (2006) “Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses”. *Jornal de Contabilidade* 354, Setembro, 296-301. Comunicação apresentada no 3.º Congresso Nacional da Administração Pública, Instituto Nacional de Administração, Lisboa, Novembro de 2005.
- CARVALHO, J., JORGE, S., FERNANDES, M. J. e CAMÕES, P. (2005) Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2003, Edição da CTOC, Junho.
- FERNANDES, M. J. (2007) “Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido”. *Tékhné - Revista de Estudos Politécnicos (Polytechnical Studies Review)* 8, 67-96.
- FLEISCHMAN, R.K e MARQUETTE, R. P. (1987) “Municipal Accounting reform c. 1900: Ohio’s progressive accountants”. *Accounting Historians Journal* 14(1), 83-94.
- INE (2010) Instituto Nacional de Estatística. Disponível em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_unid_territorial&menuBOUI=13707095&contexto=utf&selTab=tab3 [acesso: 17-06-2010].
- JONES, R. H. (1985) “Accruals Accounting in U.K. local government: a historical context for continuing controversies”. *Financial Accountability and Management* 1(2), 145-160.
- MONTEIRO, S. (2001) “Tendências actuais da Contabilidade Pública”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 229, 213-233.
- MONTEIRO, S. (2002) “Tendências actuais da Contabilidade Pública”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 230, 459-479.
- PORTUGAL (1997) *Decreto-Lei n.º 232/97*, de 3 de Setembro. Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP
- PORTUGAL (1999) *Decreto-Lei n.º 54-A/1999*, de 22 de Fevereiro. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- PORTUGAL (2006) *Decreto-Lei n.º 76-A/2006*, de 29 de Março. Republica o Código das Sociedades Comerciais.
- PORTUGAL (2007) *Lei n.º 2/2007*, de 15 de Janeiro. Lei das Finanças Locais (LFL).
- PORTUGAL (2010) *Portaria n.º 474/2010*, de 1 de Julho. Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Pública. Aprova a orientação n.º 1/2010 - “Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo”.

SARGIACOMO, M. e GOMES, D. (2010) "Accounting and accountability in local government: contributions from Accounting history research". *6th Accounting History International Conference - 'Accounting and the State'*, August, Wellington - New Zealand.