



Tribunal de Contas
Secção Regional dos Açores



Relatório
N.º 19/2005-FS/SRATC

Auditoria
Avaliação do Grau de Implementação do
POCAL nos Municípios da Região
Autónoma dos Açores

Data de aprovação – 20/10/2005

Processo n.º 05/130.2



Índice

Índice de quadros	4
Siglas.....	5
Sumário	6

Capítulo I Introdução

1. 1 Fundamentos e objectivos.....	7
1. 2 Metodologia	7
1. 3 Condicionantes e limitações.....	8
1. 4 Contraditório	8

Capítulo II Observações de auditoria

2. 1 Classe 1 – “Operações de tesouraria”	10
2. 2 Classe 2 – “Terceiros”.....	11
2.2.1 Conta 21 – “Clientes, contribuintes e utentes”.....	12
2.2.2 Conta 24 – “Estado e outros entes públicos”	12
2.2.3 Conta 27 – “Acréscimos e diferimentos”	15
2. 3 Classe 3 – “Existências”	19
2.3.1 Contas 32 – “Mercadorias”, 36 – “Matérias-primas, subsidiárias e de consumo” e 39 – “Provisões para depreciação de existências”	21
2.4 Classe 4 – “Imobilizações”	23
2.4.1 Contas 42 – “Imobilizações corpóreas” e 43 – “Imobilizações incorpóreas”	23
2.4.2 Conta 44 – “Imobilizado em curso”	24
2.4.3 Contas 45 – “Bens do domínio público” e 48 – “Amortizações acumuladas”	25
2.5 Classe 5 – “Fundo patrimonial”	26



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

2.5.1 Contas 51 – “Património”, 571 – “Reservas legais”, 574 – “Reservas livres”, 575 – “Reservas – Subsídios”, 578 – “Reservas – Bens cedidos a terceiros” e 59 – “Resultados transitados”	26
2.6 Classe 6 – “Custos e perdas”	30
2.6.1 Conta 66 – “Amortizações do exercício”	30
2.6.2 Contas 29 – “Provisões” e 67 – “Provisões do exercício”	32
2.7 Classe 7 – “Proveitos e ganhos”	34
2.7.1 – Contas 752 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações corpóreas”, 754 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações em curso” e 755 – “Trabalhos para a própria entidade – Bens de domínio público”	34
2.8 Contabilidade de custos	36
2.9 Considerações finais	37

Capítulo III

Conclusões e recomendações

3. 1 Conclusões	38
3. 2 Recomendações	39
3. 3 Decisão	40
Ficha técnica	41
Conta de emolumentos	41
Índice do processo	43

Anexo – O POCAL	43
I – Enquadramento legal	44
II – Estrutura do POCAL	47
III – Princípios orçamentais	49
IV – Modificações orçamentais	50
V – Análise comparativa do POC, POCP e POCAL	50
VI – Documentos previsionais e de prestação de contas	56
VII – Contabilidade de custos	58



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POICAL (05/130.2)

Índice de Quadros

Quadro 1: Conta 21 – “Clientes, contribuintes e utentes”	12
Quadro 2: Conta 242 – “Estado e outros entes públicos – Retenção de impostos sobre rendimentos”	13
Quadro 3: Conta 244 – “Estado e outros entes públicos – Restantes impostos”	13
Quadro 4: Conta 245 – “Estado e outros entes públicos – Contribuições para a Segurança Social”	14
Quadro 5: Conta 249 – “Estado e outros entes públicos – Outras tributações”	15
Quadro 6: Conta 271 – “Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos”	16
Quadro 7: Conta 272 – “Acréscimos e diferimentos – Custos diferidos”	17
Quadro 8: Conta 273 – “Acréscimos e diferimentos – Acréscimo de custos”	17
Quadro 9: Conta 2745 – “Acréscimos e diferimentos – Proveitos diferidos – Subsídios para investimentos”	18
Quadro 10: Conta 32 – “Mercadorias”	21
Quadro 11: Conta 36 – “Matérias-primas, subsidiárias e de consumo”	21
Quadro 12: Conta 39 – “Provisões para depreciação de existências”	22
Quadro 13: Conta 42 – “Imobilizações corpóreas”	24
Quadro 14: Conta 43 – “Imobilizações incorpóreas”	24
Quadro 15: Conta 44 – “Imobilizações em curso”	25
Quadro 16: Conta 45 – “Bens de domínio público”	26
Quadro 17: Conta 48 – “Amortizações acumuladas”	26
Quadro 18: Conta 51 – “Património”	28
Quadro 19: Conta 571 – “Reservas legais”	28
Quadro 20: Conta 574 – “Reservas livres”	28
Quadro 21: Conta 575 – “Reservas – Subsídios”	28
Quadro 22: Conta 578 – “Reservas – Bens cedidos de terceiros”	29
Quadro 23: Conta 59 – “Resultados transitados”	29
Quadro 24: Conta 66 – “Amortizações do exercício”	32
Quadro 25: Conta 29 – “Provisões”	33
Quadro 26: Conta 67 – “Provisões do exercício”	33
Quadro 27: Conta 752 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações corpóreas”	35
Quadro 28: Conta 754 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações em curso”	35
Quadro 29: Conta 755 – “Trabalhos para a própria entidade – Bens de domínio público”	35
Quadro 30: Contabilidade de Custos	36



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Siglas

ADSE	Direcção Geral de Protecção aos Funcionários e Agentes da Administração Pública
CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CM	Câmaras Municipais
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
DL	Decreto-Lei
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PPI	Plano Plurianual de Investimentos
RAA	Região Autónoma dos Açores
RAFE	Regime de Administração Financeira do Estado
SIC	Sistema de Informação Contabilística
SRATC	Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas



Sumário

Apresentação

A auditoria teve por finalidade a avaliação do grau de implementação do POCAL nos dezanove Municípios da Região Autónoma dos Açores e integra-se no âmbito da execução do Plano de Acção da Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas.

Principais conclusões

A execução do novo sistema contabilístico nas autarquias locais ainda não permitiu atingir as principais metas e objectivos definidos pelo POCAL, tendo sido identificadas limitações de cariz técnico, designadamente:

- A contabilidade de custos não se encontrava implementada em nenhuma autarquia;
- As contas que introduziram significativas alterações ao regime contabilístico tradicional não foram devidamente utilizadas, já que, na maior parte dos casos, as autarquias locais não possuíam recursos humanos qualificados na área das contabilidades patrimonial e de custos;
- O tratamento técnico/contabilístico do imobilizado não se encontrava implementado na generalidade das autarquias locais, o que implicou a inexistência de balanços iniciais fidedignos.

Principais recomendações

Face às conclusões, recomenda-se o estudo de soluções concretas destinadas à adequada operacionalização do POCAL, nomeadamente:

- Aperfeiçoamento das técnicas da contabilidade patrimonial e implementação da contabilidade de custos;
- Recurso a Técnico Oficial de Contas ou a profissional qualificado nas áreas de contabilidade ou de gestão financeira;
- Constituição de grupos de trabalho devidamente coordenados e responsabilizados pelo desenvolvimento dos objectivos e cumprimento das respectivas metas;
- Avaliação contabilística do custo social de serviços prestados de forma gratuita.



Capítulo I – Introdução

1. 1 Fundamentos e objectivos

A acção foi realizada em cumprimento do Plano de Acção da Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas, e teve como objectivo analisar a implementação do POCAL nos Municípios da Região Autónoma dos Açores, tendo como exercícios de referência as gerências de 2003 e 2004 (até Julho).

1. 2 Metodologia

A metodologia utilizada englobou três fases distintas (planeamento, execução e análise e consolidação de informação), tendo-se seguido, para o seu desenvolvimento, os princípios, métodos e técnicas geralmente aceites para este tipo de auditoria.

A) Planeamento

A fase de planeamento compreendeu os seguintes aspectos:

- Recolha e análise de estudos de natureza técnica sobre o POCAL;
- Elaboração e aprovação do programa de acção;
- Elaboração de questionários orientados para a avaliação do grau de implementação do POCAL, procedendo-se à selecção de determinadas contas que, tendo subjacentes na respectiva utilização os princípios contabilísticos introduzidos pelo novo sistema, são essenciais à obtenção de demonstrações financeiras que reflectam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da entidade, os resultados obtidos e a execução orçamental.

B) Execução

Na fase de execução propriamente dita procedeu-se à realização das seguintes tarefas:

- Remessa dos questionários às CM;
- Análise das respostas obtidas.

Para a análise/avaliação da execução do POCAL, procedeu-se ao envio de um inquérito às autarquias da Região, com a finalidade de certificar a qualidade do tratamento contabilístico existente e identificar as principais causas dos problemas/insuficiências/limitações decorrentes dos procedimentos utilizados e as medidas de controlo interno consideradas fracas, bem como as respectivas consequências/influência negativa dos riscos associados.



C) Análise e consolidação da informação

Com vista à elaboração do relato de auditoria, procedeu-se ao tratamento e consolidação da informação e à análise das observações, conclusões e recomendações das auditorias efectuadas em 2004.

1.3 Condicionantes e limitações

No decurso dos trabalhos ocorreram limitações que inviabilizaram o desenvolvimento normal da auditoria.

Com efeito, notaram-se dificuldades no preenchimento dos inquéritos enviados às CM e, em consequência, registaram-se diversas deficiências no seu preenchimento, o que dificultou a conclusão do relatório com a celeridade que se pretendia.

1.4 Contraditório

Para efeitos de contraditório, em conformidade com o disposto no artigo 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, o anteprojecto do presente Relatório foi remetido a todos os Municípios.

Responderam as Câmaras Municipais de Santa Cruz da Graciosa¹, Corvo², Horta³, Ribeira Grande⁴, Praia da Vitória⁵, Vila do Porto⁶, Nordeste⁷, Santa Cruz das Flores⁸, Madalena⁹ e Ponta Delgada¹⁰, tendo as respectivas observações sido consideradas na elaboração do relatório.

¹ Ofício n.º 2117, de 20/07/2005, a fls. 789.

² Ofício n.º 239, de 22/07/2005, a fls. 813.

³ Ofício n.º S/2542/2005, de 25/07/2005, a fls. 812.

⁴ Ofício n.º 4749, de 25/07/2005, a fls. 783.

⁵ Ofício n.º S/6021/2005, de 26/07/2005, a fls. 811.

⁶ Ofício n.º 2109, de 27/07/2005, a fls. 781.

⁷ Ofício n.º 2357, de 28/07/2005, a fls. 776.

⁸ Ofício n.º 1136, de 28/07/2005, a fls. 810.

⁹ Ofício n.º 2531, de 29/07/2005, a fls. 807.

¹⁰ Ofício n.º 14655, de 02/08/2005, a fls. 777.



Capítulo II – Observações de auditoria

As tendências actuais da Contabilidade Pública passam pela elaboração de um quadro conceptual constituído por um conjunto de princípios inspiradores de normas e práticas contabilísticas emanadas por organizações internacionais e por associações e instituições profissionais, que determinam macro regras ou directrizes, de acordo com as quais as entidades sujeitas a contabilidade pública deverão elaborar a informação financeira, com o objectivo de obter uma imagem fiel da realidade.

Para a implementação do POCAL foram aprovadas várias fases, previstas no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, cuja execução foi sucessivamente adiada¹¹.

A elaboração das contas das autarquias locais de acordo com o POCAL é obrigatória a partir do exercício relativo ao ano de 2002¹².

Até 1 de Janeiro de 2002 deveriam ter sido elaborados e aprovados o inventário e respectiva avaliação, o balanço inicial, os documentos previsionais e o sistema de controlo interno¹³.

Para facilitar o processo de inventariação e avaliação, nomeadamente do imobilizado, foi aprovado o CIBE que, entre outros objectivos, visava a definição dos critérios de inventariação que deveriam suportar o novo regime de contabilidade patrimonial.

Para dar cumprimento a tais objectivos, o POCAL prevê um conjunto de normas e procedimentos de controlo obrigatórios que devem constar das normas de controlo interno de cada autarquia. Contudo, é de salientar que tais procedimentos apenas contemplam a óptica patrimonial – disponibilidades, existências, terceiros e imobilizado –, tendo sido ignoradas as normas de controlo interno para a obtenção de informação na óptica orçamental e da contabilidade de custos.

¹¹ O artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99 previa a aplicação do POCAL a partir do exercício relativo ao ano de 2000 e, para o efeito, fixou a data limite de 1 de Janeiro de 2000 para a aprovação do inventário e respectiva avaliação, sistema de controlo interno, documentos previsionais e balanço inicial.

A Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, adiou por um ano a obrigatoriedade de aplicação do POCAL, criando um período transitório durante o qual as autarquias poderiam optar pelo novo ou manter-se no antigo regime contabilístico.

Finalmente, o Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, adiou por mais um ano a obrigatoriedade de aplicação do POCAL e ampliou o período transitório até 1 de Janeiro de 2002.

¹² N.º 4 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro.

¹³ N.º 2 do citado artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 315/2000.



2.1 Classe 1 – “Operações de tesouraria”

Com a entrada em vigor, em 2003, do novo classificador económico, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, o registo dos movimentos relativos às operações de tesouraria passou a ser efectuado através das seguintes contas:

Receitas

17 – Operações extra-orçamentais

17.01 – Operações de tesouraria – Retenções de receitas do Estado

Engloba os montantes provenientes de impostos, contribuições e outros que tenham ficado por entregar nos cofres públicos, como por exemplo, o IRS, o Imposto de Selo, a ADSE, etc.

17.02 – Outras operações de tesouraria

Incluem-se os montantes provenientes de retenção de fundos alheios que deverão constituir posteriormente fluxos de entrega às entidades a que respeitam, como por exemplo, os descontos em vencimentos que não sejam receitas do Estado, as cauções e garantias de fornecedores, as quotas de sindicatos, emolumentos, etc.

Despesas

12 – Operações extra-orçamentais

12.01 – Operações de tesouraria – Entrega de receitas do Estado

12.02 – Outras operações de tesouraria

Quando aplicado às autarquias, este classificador oferece a informação que se pretendia com a criação da conta 117 – “Operações de tesouraria”.

A Demonstração de Fluxos de Caixa do POCAL inclui, para além dos recebimentos e pagamentos decorrentes da execução orçamental, as importâncias cobradas pelos serviços autárquicos por conta de terceiros (valor a inscrever nos “recebimentos” e a documentar por “guia de recebimento”) e as importâncias entregues a essas mesmas entidades (valor a inscrever nos “pagamentos” e a documentar por “ordem de pagamento”). É o caso, por exemplo, da cobrança da licença de uso e porte de arma, que constitui receita do Estado, e das retenções efectuadas no processamento de remunerações ou no processamento de empreitadas.

As contas de disponibilidades (11/12/13) não deverão ser usadas para o registo das operações de tesouraria. Na Contabilidade Patrimonial elas têm expressão em contas de terceiros (242, 262, 263, ...), mas, como o Mapa de Fluxos de Caixa inclui a passagem das operações de tesouraria, deverão transitar pelas contas 25112.1701/1702 (entradas de fundos) e pelas contas 25212.1201/1202 (saídas de fundos). Por outro lado, as contas de disponibilidades registam valores líquidos, enquanto no Mapa de Fluxos de Caixa são registados os valores brutos de um lado e as retenções do outro.



O POCAL prevê, igualmente, a manutenção de contas correntes das operações de tesouraria por entidade e por naturezas (n.º 7.6 do POCAL – documento SC-15).

2.2 Classe 2 – “Terceiros”

“Esta classe engloba as operações derivadas de relações com terceiros, atendendo, simultaneamente, às diferentes espécies de entidades e às diversas naturezas de operações”.

O POCAL procura precisar o *momento do reconhecimento* das dívidas de clientes (faz o mesmo para a conta 22 – Fornecedores) – “aquando da emissão da factura” (no caso de Fornecedores, “aquando da recepção da factura”). Importa, no entanto, esclarecer o seguinte:

- em termos gerais, são reconhecidos alguns documentos como “equivalentes à factura”: nota de débito, nota de crédito, venda a dinheiro, recibo de adiantamentos, recibo modelo 6 dos profissionais liberais, recibo de pagamento do IVA que consta das declarações de importação e o modelo oficial da conta dos despachantes; para o caso das receitas eventuais podem incluir-se as “guias de receita”;
- a factura e os documentos equivalentes devem incluir os elementos obrigatórios constantes do artigo 35.º, n.º 5, do Código do IVA e ser impressos em tipografias autorizadas para o efeito ou processados por computador (artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho);
- o reconhecimento de uma dívida a receber não pressupõe o reconhecimento de um proveito, isto é, o reconhecimento de um proveito não está necessariamente dependente da sua facturação, já que podem ser reconhecidos antes da emissão da factura (débito na conta “27.1 – Acréscimo de Proveitos”) ou, apesar de existir a factura, podem ser reconhecidos mais tarde (crédito na conta “27.4 – Proveitos Diferidos”);
- um passivo (dívida a pagar) deve ser reconhecido, de uma forma geral, logo que os bens tenham sido entregues ou que os serviços tenham sido prestados nas condições contratadas ou acordadas, independentemente da factura ter sido recepcionada e/ou conferida.

A referência à emissão/recepção da factura como decisiva para o momento do reconhecimento de uma conta a receber ou de uma dívida a pagar parece ser uma inovação que não está totalmente de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Dito de outra forma, significa a prevalência da forma sobre a substância, mas, de qualquer modo, em contradição com o que se admite para a contabilização da conta 228 – “Facturas em Recepção e Conferência” – já que aqui admite-se o registo de um passivo por compras “cujas facturas recebidas ou não” não tenham chegado à entidade até essa data, ou não tenham ainda sido conferidas.



2.2.1 Conta 21 – “Clientes, contribuintes e utentes”

O POCAL nada refere quanto à desagregação da conta 211 – “Clientes, c/c”, mas pode admitir-se uma decomposição semelhante à que propõe (com carácter indicativo) para a conta 213 – “Utentes, c/c”.

Quadro 1: Conta 21 – “Clientes, contribuintes e utentes”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 13.360,80
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 290.151,08
Lagoa	Saldo da Conta: € 85.968,45
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 431.401,43
Povoação	Saldo da Conta: € 2.143,63
Nordeste	Saldo da Conta: € 11.796,91
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 59.255,09
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 33,49
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Saldo da Conta: € 1.332,02
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 49.256,46
Madalena	Saldo da Conta: € 69.961,00
Horta	Saldo da Conta: € 595.542,39
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 1.823,68

O facto de algumas autarquias não procederem à movimentação desta conta, inviabiliza a constituição de provisões para cobranças duvidosas, em virtude de se desconhecer, quer a expressão, quer a antiguidade dos saldos, facto que é susceptível de consubstanciar o incumprimento do princípio contabilístico da prudência¹⁴.

Por outro lado, a não relevação contabilística das vendas e prestação de serviços a crédito, fazendo coincidir o registo do proveito com o momento da cobrança da receita, desrespeita o princípio contabilístico da especialização (ou do acréscimo)¹⁵, em conformidade com o qual “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento...”.

2.2.2 Conta 24 – “Estado e outros entes públicos”

Nesta conta registam-se as relações com o Estado, Autarquias Locais e outros entes públicos relativos a impostos e taxas.

A subconta 242 – “Retenção de impostos sobre o rendimento” movimenta, a crédito, o imposto que tenha sido retido na fonte relativamente a rendimentos pagos de sujeitos passivos de IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) ou de IRS e às taxas utilizadas. Poderá ainda ser subdividida, atendendo à natureza dos sujeitos passivos a que respeita a retenção e às taxas utilizadas.

¹⁴ Alínea f), ponto 3.2. do POCAL.

¹⁵ Alínea d), ponto 3.2. do POCAL.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Quadro 2: Conta 242 – “Estado e outros entes públicos – Retenção de impostos sobre rendimentos”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 36.905,01
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 18.262,46
Lagoa	Saldo da Conta: € 11.016,28
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 11.042,99
Povoação	Saldo da Conta: € 10.544,64
Nordeste	Saldo da Conta: € 0,00
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 19.793,71
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 13.841,12
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 3.910,86
Calheta	Saldo da Conta: € 5.594,72
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 947,79
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Saldo da Conta: € 13.141,00
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Saldo da Conta: € 7.398,37
Corvo	Saldo da Conta: € 4.590,28

Quadro 3: Conta 244 – “Estado e outros entes públicos – Restantes impostos”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 741,24
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: € 96,40
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 68,00
Calheta	Saldo da Conta: € 79,83
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 0,00



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Quadro 4: Conta 245 – “Estado e outros entes públicos – Contribuições para a Segurança Social”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 65.324,02
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 108.663,12
Lagoa	Saldo da Conta: € 13.660,32
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 11.412,79
Povoação	Saldo da Conta: € 9.968,21
Nordeste	Saldo da Conta: € 0,00
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 1.089,70
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 30.957,49
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 13.110,66
Calheta	Saldo da Conta: € 4.899,76
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 81,64
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Saldo da Conta: € 19.329,17
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Saldo da conta: € 15.038,64
Corvo	Saldo da conta: € 3.195,22

As Contribuições para a Segurança Social – conta 245 – incidem sobre os valores brutos das remunerações, sendo uma parte por conta dos beneficiários e outra por conta da entidade patronal.



Quadro 5: Conta 249 – “Estado e outros entes públicos – Outras tributações”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 100,25
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 9.959,32
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 2.314,08
Povoação	Saldo da Conta: € 108,47
Nordeste	Saldo da Conta: € 45.468,32
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Saldo da Conta: € 6,39
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 1.897,40
Madalena	Saldo da Conta: € 2.953,94
Horta	Saldo da Conta: € 147,17
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Conta não movimentada

São possíveis duas interpretações para o facto de, em determinadas autarquias, algumas das subcontas da conta 24 – “Estado e outros entes públicos” não apresentarem saldo contabilístico: assim, ou os impostos e demais contribuições retidas foram entregues às correspondentes entidades até 31 de Dezembro de 2003 – data do balanço – ou então, tais retenções não eram relevadas na contabilidade patrimonial, como foi possível constatar na CM do Corvo aquando da auditoria realizada em Julho de 2004.

No primeiro caso, trata-se de um aspecto inerente à gestão de tesouraria das autarquias que decidiram entregar as verbas antes de expirarem os prazos legalmente fixados; já a segunda hipótese é susceptível de colidir com o princípio da materialidade¹⁶ e, conseqüentemente, obviar à fiabilidade da informação financeira produzida.

2.2.3 Conta 27 – “Acréscimos e diferimentos”

Esta conta estruturante do novo sistema contabilístico gera, por vezes, dúvidas na respectiva utilização, em virtude de determinadas operações não terem associado qualquer fluxo financeiro. Visam, somente, proceder à imputação ao exercício de determinados custos ou proveitos, independentemente do momento em que ocorrem os respectivos pagamentos ou recebimentos, em cumprimento do princípio da especialização (ou do acréscimo).

Tendo em conta as particularidades de aplicação deste princípio no sector público, os textos do POCP e do POCAL seguem muito de perto os conteúdos do POC das empresas, mas introduzem pequenas adaptações. É o caso da conta 272 – “Custos Diferidos”, em que o POCP/POCAL acrescenta que “esta conta poderá ter outras desagregações, designadamente para registar os gastos de reparação e conservação que não aumentem o período de vida útil nem o valor das imobilizações”.

Ora, na conta 42 – “Imobilizações Corpóreas” diz-se que “inclui ... as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo daqueles imobilizados”, isto é, que aumentem o período de vida útil ou o seu valor; por outro lado, no descritivo da conta 62232 – “Conserva-

³ Alínea g), ponto 3.2. do POCAL



ção e Reparação”, diz-se que “inclui os bens e serviços destinados à manutenção dos elementos do activo imobilizado e que não provoquem um aumento do seu custo ou da sua duração”.

A questão de capitalizar, ou não, as benfeitorias ou grandes reparações, consta da Norma Internacional de Contabilidade n.º 16 (de 1998). Ali se estabelece que só deve ser capitalizada – incluída em contas de Activo Imobilizado – uma reparação ou benfeitoria se ela determinar um aumento da vida útil – incluindo um aumento de capacidade – do bem ou uma melhoria substancial do seu *output* ou, finalmente, se conduzir a uma redução substancial dos custos operacionais. Só nestas circunstâncias, portanto, é que estas despesas deverão ser contabilizadas na conta 42. Em qualquer outro caso, deverão ser “extintos” integralmente no próprio ano em que foram realizadas – conta 62232.

A referência feita pelo POCAL a este tipo de custos na conta 272 tem a ver com as eventuais grandes reparações de carácter periódico que se destinam, não a aumentar a vida útil do bem, mas a assegurar que ele atinja o respectivo termo, tal como inicialmente previsto. A solução do POCAL – contabilização com base em valores firmes e não com base em estimativas – evidencia, pois, um aspecto diferenciador da Contabilidade Pública sobre a Contabilidade Empresarial – a preferência da fiabilidade sobre a relevância da informação contabilística.

Quadro 6: Conta 271 – “Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Saldo da Conta: € 11.685,09
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 52,56

Na subconta 271 – “Acréscimo de Proveitos” devem registar-se os proveitos do exercício ainda não documentados, como por exemplo, os juros de uma aplicação financeira constituída em Novembro do ano n e vencimento em Maio do ano n+1. Neste caso, a subconta 271 funciona como contrapartida de uma conta de proveitos do exercício, devendo-se contabilizar, para o efeito, uma importância correspondente a 2/6 dos juros vencidos.

As respostas aos inquéritos efectuados permitiram verificar que a generalidade das autarquias não procedeu a qualquer movimento nesta subconta.



Quadro 7: Conta 272 – “Acréscimos e diferimentos – Custos diferidos”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 6.462,73
Lagoa	Saldo da Conta: € 10.839,57
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 8.815,49
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 12.193,74
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 2.090,15
Calheta	Saldo da Conta: € 255.843,49
Velas	Saldo da Conta: € 6.748,51
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 8.206,43
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 4.018,51

A subconta 272 – “Custos diferidos” destina-se ao registo contabilístico das despesas do exercício cujo custo, ou parte dele, deve ser reconhecido no exercício seguinte. Refira-se, por exemplo, o pagamento de um seguro anual efectuado em Setembro: neste caso, 9/12 do prémio deverão passar a constituir custos do exercício seguinte e, como tal, deverão ser contabilizados nesta subconta.

As respostas aos inquéritos permitiram verificar que a maioria das autarquias não movimentava esta subconta.

Quadro 8: Conta 273 – “Acréscimos e diferimentos – Acréscimo de custos”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 101.440,98
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: € 145.611,29
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 200.404,61
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Saldo da Conta: € 166.328,93
Velas	Saldo da Conta: € 73.163,06
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 167.496,62
Madalena	Saldo da Conta: € 711,86
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 107.693,15

A subconta 273 – “Acréscimos de custos” serve de contrapartida aos custos a reconhecer no próprio exercício cuja documentação de suporte só venha a ser disponibilizada no exercício seguinte. Um dos casos mais frequentes é o dos juros inerentes aos empréstimos a médio e longo prazo, em que, na generalidade dos casos, parte dos mesmos é custo do exercício, embora o respectivo débito só ocorra no exercício seguinte. Assim, independentemente do débito da instituição financeira, a componente dos juros a considerar como custo do exercício deverá ser registada a crédito desta subconta, por contrapartida do débito de custos financeiros.

Outro exemplo relacionado com a utilização desta subconta decorre dos encargos com férias – vencimento do mês e subsídio de férias – que, apesar da correspondente despesa e pagamento só se verificarem no exercício seguinte, deverão ser considerados custo do exercício, debitando-se,



consequentemente, as adequadas contas da classe 6, por contrapartida do crédito da 2732 – “Remunerações a liquidar”.

A ausência de movimentos nesta subconta é indiciadora da não aplicação do princípio contabilístico da especialização (ou do acréscimo).

Quadro 9: Conta 2745 – “Acréscimos e diferimentos – Proveitos diferidos – Subsídios para investimentos”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 26.089.746,46
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 8.625.812,98
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 14.471.302,93
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: € 12.520.302,49
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 42.454.988,75
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 18.650.693,31
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Saldo da Conta: € 3.230.025,57
Velas	Saldo da Conta: € 8.221.686,75
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 10.323.134,57
Madalena	Saldo da Conta: € 4.420.289,49
Horta	Saldo da Conta: € 11.032.067,35
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 3.821.512,47

Na subconta 274 – “Proveitos diferidos” registam-se as receitas ocorridas no exercício que devam ser consideradas proveitos do exercício e/ou dos exercícios seguintes.

A contabilização dos subsídios para investimentos constitui um exemplo ilustrativo da utilização desta subconta. Assim, na conta 2745 – “Subsídios para investimentos” registam-se, a crédito, os subsídios ou as transferências para investimento a que a autarquia tenha direito, por força da Lei das Autarquias Locais ou de contratos-programa – os subsídios ou transferências correntes a favor da autarquia são contabilizados na conta 74.

A transferência progressiva para conta de proveitos de exercício – conta 7983 – é feita à medida em que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitam – por quotas constantes ao longo da sua vida útil. Este procedimento, que consta do POC89, permite que o valor do imobilizado seja contabilizado por valores brutos de aquisição ou construção, não reduzidos,

portanto, do subsídio respectivo.

Permite, também, especializar, ano a ano, os custos associados às amortizações com os proveitos associados à parcela anual do subsídio auferido.

Refira-se, a propósito, que o método adoptado pelo POC89/POCP/POCAL está de acordo com o preconizado na NIC 20 do IASC (Comité Internacional de Normas Contabilísticas) sobre a “Contabilização dos subsídios governamentais ...” e afigura-se ser o mais apropriado em termos de balanceamento de custos e de proveitos associados a uma mesma realidade económica.

O POCAL exige que a conta 2745 seja desagregada de acordo com a classificação económica (desagregação correspondente ao capítulo 09 do orçamento de receitas – transferências de capital) e contempla uma subconta específica (2745111) para os subsídios recebidos no âmbito da cooperação técnica e financeira. No entanto, caso a transferência não tenha por



base activos amortizáveis ou não esteja associada à exploração, a contabilização far-se-á através da conta 575 – “Subsídios”.

Os dados obtidos através dos inquéritos permitiram constatar que determinadas autarquias não procediam à movimentação desta subconta, facto indiciador da incorrecta contabilização destes subsídios, não raras vezes considerados, indevidamente, como proveitos afectos, na totalidade, ao exercício em que são recebidos. Atendendo à relevância das verbas em causa, tal procedimento pode originar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras daquelas entidades, para além de consubstanciar o incumprimento dos princípios contabilísticos da especialização (ou do acréscimo) e da materialidade.

2.3 Classe 3 – “Existências”

Esta conta serve para registar, consoante a organização existente na autarquia:

- a) As compras e os inventários inicial e final (inventário intermitente ou periódico);
- b) O inventário permanente.

Na elaboração dos inventários das existências devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) Quando se utilize o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas deverão ser efectuadas com referência ao final do exercício;
- b) Quando se utiliza o sistema de inventário permanente, as contagens físicas deverão ser efectuadas com referência ao final do exercício ou ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;
- c) Nas contagens efectuadas no final do exercício deve ser elaborada uma lista contendo os seguintes elementos: código do artigo, se existir, descrição do artigo, unidade de contagem, quantidade à data da contagem, quantidade entrada¹⁷, quantidade saída¹⁸, quantidade à data de referência¹⁹, quantidade constante do registo contabilístico²⁰, custo unitário e custo total;
- d) Quando houver contagens por rotação, deve ser elaborada, para cada uma das contagens, uma lista com os elementos constantes da alínea anterior e, no final do exercício, uma lista similar com base nos registos contabilísticos.

¹⁷ Procedimentos de “corte” de operações a aplicar, designadamente, no caso de a contagem física se efectuar em momento diferente da data de referência.

¹⁸ Idem.

¹⁹ Idem.

²⁰ Não aplicável no caso do inventário intermitente.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

O POCAL não explicita quais as autarquias que deverão adoptar obrigatoriamente o sistema de inventário permanente, pelo que, atenta a natureza deste tipo de entidades – exigência acrescida de rigor e transparência – e porque é tornada obrigatória a Contabilidade de Custos para todas elas, este sistema deve considerar-se obrigatório para todas.

Na conta 39 – “Provisão para depreciação de existências” são registadas as diferenças relativas ao custo de aquisição ou de produção resultantes da aplicação dos critérios definidos na valorimetria das existências.

A provisão será constituída ou reforçada através da correspondente conta de custos, sendo debitada na medida em que se reduzam ou cessem as situações que a originaram.

A estrutura de contas da classe 3 – “Existências” no POCP e no POCAL corresponde à do POC89. Assinala-se, porém, que não foram adoptadas as subcontas “Mercadorias” e “Matérias-primas em trânsito”, o que não significa que não possam ser adoptadas quando se mostre necessário, o que pressupõe a utilização do inventário permanente. O mesmo se poderá dizer para as subcontas de “Mercadorias” e “Produtos acabados e intermédios em poder de terceiros”.

O POCAL instituiu a subconta “Habitação Social” nas contas de “Mercadorias” – conta 323 – “Produtos Acabados e Intermédios” – conta 333 – e “Produtos e Trabalhos em Curso” – conta 353. Tal como se explica nas notas relativas a estas contas, a habitação social possui grande importância nos investimentos autárquicos, pelo que apenas são registadas as “existências” destinadas a venda. No caso de investimentos em habitação social destinados a arrendamento deverão ser utilizadas as contas 44 – “Imobilizações em Curso” e 42 – “Imobilizações Corpóreas”.

A conta 323 refere-se às aquisições de edifícios para venda sem qualquer transformação por parte da autarquia; quando, por exemplo, se trate da construção, pelo município, sob a sua administração directa – quer utilize meios próprios ou meios adquiridos, contratados para o efeito –, deverá proceder-se à afectação de custos por natureza – classe 6 – aos custos das obras em curso, utilizando, para o efeito, folhas de obra ou registos na contabilidade de custos.

O Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro²¹, veio tornar obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente das existências para as entidades sujeitas ao POC89 e que tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais – € 3.000.000 de vendas líquidas e outros proveitos anuais, € 1.500.000 de total do balanço e uma média anual de 50 empregados. O mesmo Decreto-Lei introduziu um aditamento ao descritivo inicial da classe de existências do POC89 que deverá, igualmente, ser adicionado ao POCP/POCAL.

²¹ O Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, deu nova redacção aos artigos 1.º, 4.º e 5.º e revogou o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 44/99.



2.3.1 Contas 32 – “Mercadorias”, 36 – “Matérias-primas, subsidiárias e de consumo” e 39 – “Provisões para depreciação de existências”

Quadro 10: Conta 32 – “Mercadorias”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Conta não movimentada

Quadro 11: Conta 36 – “Matérias-primas, subsidiárias e de consumo”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Saldo da Conta: € 111.982,66
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 126.723,21



Quadro 12: Conta 39 – “Provisões para depreciação de existências”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Conta não movimentada

Os dados apurados evidenciam que a maioria das autarquias locais não utilizava estas contas, nem movimentavam a conta 39 – “Provisões para depreciação de existências”.

O não tratamento contabilístico das existências poderá resultar de uma entre duas hipóteses: ou porque à data do balanço – 31/12/2003 – as autarquias ainda não dispunham do inventário das existências ou não existiam instalações físicas onde funcionasse o armazém, sendo os bens adquiridos em regime de fornecimento contínuo e directamente contabilizados nos trabalhos em curso.



2.4 Classe 4 – “Imobilizações”

2.4.1 Contas 42 – “Imobilizações corpóreas” e 43 – “Imobilizações incorpóreas”

O descritivo desta conta no POCP e no POCAL é exactamente igual ao do POC89, salvo que excepciona de inclusão os bens de domínio público, isto é, integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano. Inclui, igualmente, as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescentar ao custo daqueles imobilizados.

Quando se trate de bens em regime de locação financeira, a contabilização por parte do locatário obedecerá, por aplicação do princípio contabilístico da substância sobre a forma, às seguintes regras:

- a) No momento do contrato, a locação deve ser registada por igual quantitativo no activo e no passivo (2611 – “Fornecedores de imobilizado – Fornecedores de imobilizado, c/c”) pelo mais baixo do justo valor do imobilizado nesse regime, líquido de subsídios e de créditos de imposto recebíveis pelo locador, se existirem, ou do valor actual das prestações, excluindo comissões e serviços do locador;
- b) Para o cálculo do valor actual mencionado na alínea a), a taxa de desconto a usar é a implícita na locação, se determinável, ou a taxa de juro corrente no mercado em operações de risco e prazo equivalentes;
- c) As rendas serão desdobradas de acordo com o plano de amortização financeira da dívida a pagar referida na alínea a), considerando que esta representa o valor actual de uma renda antecipada, debitando a conta do passivo pela parte correspondente à amortização do capital e levando o restante à conta de custos financeiros, a título de juros suportados;
- d) O activo imobilizado referido na alínea a) deve ser amortizado de forma consistente com a política contabilística da entidade; se não existir certeza razoável de que o locatário obtenha a titularidade do bem no fim do contrato, o activo deve ser amortizado durante o período do contrato, se este for inferior ao da sua vida útil.



Quadro 13: Conta 42 – “Imobilizações corpóreas”

31-12-2003	
Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Saldo da Conta: € 188.515,41
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 44.624.838,77
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 22.644.994,86
Lagoa	Saldo da Conta: € 11.472.601,11
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 90.492.498,86
Povoação	Saldo da Conta: € 1.923.611,62
Nordeste	Saldo da Conta: € 19.874.122,98
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 112.074.184,88
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 28.788.525,17
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 1.165.501,62
Calheta	Saldo da Conta: € 953.520,93
Velas	Saldo da Conta: € 15.650.649,09
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 8.030.172,24
Madalena	Saldo da Conta: € 8.768.280,90
Horta	Saldo da Conta: € 15.710.649,23
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 4.869.864,24

Quadro 14: Conta 43 – “Imobilizações incorpóreas”

31-12-2003	
Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 150.208,21
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: € 46.364,47
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Saldo da Conta: € 153.035,20
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 474.137,19

2.4.2 Conta 44 – “Imobilizado em curso”

No POCP a redacção é exactamente igual à do POC89, mas no POCAL acrescenta-se que *“nos casos de imobilizações em curso efectuadas por administração directa, o montante dos respectivos custos (classe 6), depois de transferidos, no final do exercício, para a adequada subconta da conta 75 – “Trabalhos para a própria entidade” deve ser, por sua vez, transferido para a correspondente subconta de Imobilizações em Curso”*.

Esta redacção pretende explicitar que, no caso de o imobilizado ser obtido por administração directa, com recurso a meios próprios, é necessário criar folhas de obra para cada trabalho e, no âmbito da contabilidade de custos, deverá proceder-se à imputação dos custos por natureza que tenham sido aplicados. Dado que tais custos foram aplicados em bens do activo imobilizado, cuja utilidade se repercutirá por vários exercícios futuros, os custos por natureza aplicados ao trabalho deverão ser capitalizados, ou seja, transferidos para a conta 44 – “Imobilizado em curso” e, posteriormente, para as contas 42 ou 45.

A necessária contrapartida para este débito não é feita por crédito nas contas de custos por naturezas envolvidas, mas para a conta 75 – “Trabalhos para a própria entidade”, que abrange as imobilizações de adição, melhoramento ou substituição enquanto não estiverem concluídas.



Inclui, também, os adiantamentos feitos por conta do imobilizado cujo preço esteja previamente fixado. Pela recepção das facturas correspondentes deve fazer-se a transferência para as respectivas contas de 2611 – “Fornecedores de imobilizado – Fornecedores de imobilizado, c/c”.

Quadro 15: Conta 44 – “Imobilizações em curso”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Saldo da Conta: € 2.089.524,17
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 27.834.264,82
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 8.865.826,14
Lagoa	Saldo da Conta: € 12.09.149,62
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 15.564.241,21
Povoação	Saldo da Conta: € 7.009.824,30
Nordeste	Saldo da Conta: € 7.877.316,10
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 22.589.639,35
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 6.604.453,94
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 1.581.988,12
Calheta	Saldo da Conta: € 4.348.570,03
Velas	Saldo da Conta: € 2.553.074,40
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 4.124.885,61
Madalena	Saldo da Conta: € 2.368.997,96
Horta	Saldo da Conta: € 12.015.670,64
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 1.659.890,30

A não movimentação das contas 42 – “Imobilizações corpóreas” e 44 – “Imobilizações em curso” por parte de algumas autarquias regionais é indiciadora da existência de problemas na elaboração do inventário e conseqüente valorização dos bens afectos à respectiva actividade operacional, bem como da falta de acompanhamento e oportuna relevação contabilística dos investimentos em curso, factos que se reflectem, negativamente, na fiabilidade das demonstrações financeiras produzidas e no incumprimento do princípio contabilístico da materialidade.

2.4.3 Contas 45 – “Bens do domínio público” e 48 – “Amortizações acumuladas”

O domínio público caracteriza-se essencialmente por²²:

- a lei define as coisas que integram o domínio público e estabelece o respectivo regime, condições de utilização e limites;
- trata-se de bens subtraídos ao comércio jurídico privado, impenhoráveis e insusceptíveis de expropriação e de oneração;
- destinam-se a ser usados por serviços públicos, pelo público ou por particulares especialmente autorizados;

²² Cfr. artigo 84.º da Constituição; artigo 112.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores; n.º 2 do artigo 202.º do Código Civil; alínea b) do artigo 822.º do Código do Processo Civil; artigo 6.º do Código das Expropriações.



- apenas as pessoas colectivas territoriais – Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais – dispõem de domínio público.

Quadro 16: Conta 45 – “Bens de domínio público”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Saldo da Conta: € 176.524,32
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 59.905.557,61
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 25.397.437,86
Lagoa	Saldo da Conta: € 117.859,94
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 17.775.645,08
Povoação	Saldo da Conta: € 48.143,77
Nordeste	Saldo da Conta: € 35.544.257,96
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 40.239.267,11
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 21.079.375,99
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 1.749.949,74
Calheta	Saldo da Conta: € 2.513.011,76
Velas	Saldo da Conta: € 18.127.547,22
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 27.646.005,98
Madalena	Saldo da Conta: € 5.080.307,30
Horta	Saldo da Conta: € 67.851.981,67
Santa Cruz das Flores	Lançamentos com base em facturas
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 1.177.977,23

Quadro 17: Conta 48 – “Amortizações acumuladas”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 11.634.630,17
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 384.829,93
Lagoa	Saldo da Conta: € 714.488,51
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 19.374.224,03
Povoação	Saldo da Conta: € 3.916,04
Nordeste	Saldo da Conta: € 4.051.293,34
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 32.552.725,82
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 5.218.190,58
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 659.674,64
Calheta	Saldo da Conta: € 484.338,97
Velas	Saldo da Conta: € 3.724.526,82
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 2.294.396,48
Madalena	Saldo da Conta: € 408.586,92
Horta	Saldo da Conta: € 10.465.423,79
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 1.595.596,04

2.5 Classe 5 – “Fundo patrimonial”

2.5.1 Contas 51 – “Património”, 571 – “Reservas legais”, 574 – “Reservas livres”, 575 – “Reservas – Subsídios”, 578 – “Reservas – Bens cedidos a terceiros” e 59 – “Resultados transitados”

Corresponde ao “Capital Próprio” da contabilidade empresarial e resulta da diferença entre o Activo Líquido (Activo Bruto deduzido das provisões e amortizações acumuladas) e o Passivo, considerando, obviamente, os acréscimos e diferimentos (acrécimo de proveitos e custos diferidos equiparados a activos, enquanto os acréscimos de custos e proveitos diferidos equiparados a passivos).

Esta classe apresenta-se no POCP/POCAL sem as contas 52 – “Acções (quotas) próprias”, 53 – “Prestações suplementares” e 54 – “Prémios de emissão”, mas inclui uma subconta de Reservas (577 – “Reservas” decorrentes da transferência de activos) que não consta do POC89.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Relativamente à conta 51 – “Património”, no caso das autarquias existentes, “considera-se que o valor desta conta, na abertura do primeiro ano em que vigora o POCAL, é equivalente à diferença entre os montantes activos e passivos e das importâncias reconhecidas das restantes contas da classe 5”; as importâncias reconhecidas das restantes contas da classe 5 respeitarão, no Balanço Inicial, a Subsídios (575, referentes a bens não amortizáveis), Doações (576) ou Reservas decorrentes da transferência de activos (577), desde que se associem com a inventariação de bens activos bem identificados.

A inventariação e a avaliação patrimoniais são, pois, condições indispensáveis para o início do subsistema de Contabilidade Patrimonial do POCAL.

No pressuposto de que tal início ocorreu em 1 de Janeiro de 2002, o n.º 2 do artigo 10.º do Decreto Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, estabelece que até aquela data deveriam ter sido elaborados e aprovados o inventário e respectiva avaliação, bem como o balanço inicial.

O inventário deveria, assim, reportar-se a 31/12/2001, o que não aconteceu na maioria dos Municípios da RAA.

A elaboração do inventário – contendo a identificação dos elementos patrimoniais, a sua descrição e classificação e, finalmente, a sua valorização – deve começar pelo inventário dos elementos patrimoniais de carácter permanente (activo imobilizado e passivos de financiamento) – certamente a fase mais delicada e que mais problemas suscita, principalmente em termos de valorimetria – e culminar com a inventariação dos elementos circulantes (activos e passivos), sem descurar, em qualquer dos casos, as necessárias precauções de “corte” das operações e de circularização de dívidas e de créditos.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Quadro 18: Conta 51 – “Património”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Saldo da Conta: € 602.308,31
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 73.782.948,95
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 20.337.962,56
Lagoa	Saldo da Conta: € 1.807.494,83
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 73.400.306,10
Povoação	Saldo da Conta: € 2.324.159,70
Nordeste	Saldo da Conta: € 43.502.349,37
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 76.599.977,05
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 29.041.456,08
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 1.329.895,91
Calheta	Saldo da Conta: € 2.011.096,98
Velas	Saldo da Conta: € 18.193.109,94
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 22.260.820,57
Madalena	Saldo da Conta: € 7.022.513,00
Horta	Saldo da Conta: € 78.968.087,39
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 1.454.745,28

Quadro 19: Conta 571 – “Reservas legais”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 249.437,59
Lagoa	Saldo da Conta: € 354.469,68
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 149.839,97
Povoação	Saldo da Conta: € 337.388,93
Nordeste	Saldo da Conta: € 46.637,15
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 191.833,69
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 89.860,61
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 63.319,29
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Saldo da Conta: € 33.655,39
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 20.271,52

Quadro 20: Conta 574 – “Reservas livres”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 4.739.314,16
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 3.644.840,10
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 385.158,73

Quadro 21: Conta 575 – “Reservas – Subsídios”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: e 25.967,73
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 93.910,17
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Conta não movimentada



Quadro 22: Conta 578 – “Reservas – Bens cedidos de terceiros”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não constituída / utilizada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 223.958,37
Ribeira Grande	Conta não constituída / utilizada
Lagoa	Conta não constituída / utilizada
Vila Franca do Campo	Conta não constituída / utilizada
Povoação	Conta não constituída / utilizada
Nordeste	Conta não constituída / utilizada
Angra do Heroísmo	Conta não constituída / utilizada
Praia da Vitória	Conta não constituída / utilizada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não constituída / utilizada
Calheta	Conta indevidamente movimentada *
Velas	Conta não constituída / utilizada
São Roque do Pico	Conta não constituída / utilizada
Lajes do Pico	Conta não constituída / utilizada
Madalena	Conta não constituída / utilizada
Horta	Conta não constituída / utilizada
Santa Cruz das Flores	Conta não constituída / utilizada
Lajes das Flores	Conta não constituída / utilizada
Corvo	Conta não constituída / utilizada

* Saldo de € 41.065,06, referente a um bem cedido a terceiro - pressupõe apenas uma nota explicativa no Relatório de Gestão.

Quadro 23: Conta 59 – “Resultados transitados”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Saldo da Conta: € 2.284.087,16
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 4.486.185,23
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 0,00
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: € 886.105,91
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 17.885,33
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 1.707.351,60
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: € 1.203.066,60
Calheta	Saldo da Conta: € 1.251.521,11
Velas	Saldo da Conta: € 212.340,61
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Saldo da Conta: € 1.220.721,66
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 0,00

Os resultados obtidos através dos inquéritos evidenciam as dificuldades sentidas na realização do inventário e na respectiva avaliação e consequente elaboração do balanço inicial. Na verdade, existiam autarquias cujo processo de inventariação dos bens do activo imobilizado ainda não se encontrava concluído à data de 31/12/2003, razão pela qual, o saldo da conta 51 – “Património” não traduzia a verdadeira expressão financeira do mesmo, desrespeitando-se, deste modo, o princípio contabilístico da materialidade.

Por outro lado, a não movimentação da conta 59 – “Resultados transitados” por parte de algumas autarquias, indiciava o incumprimento do disposto pelo ponto 2.7.3.2. do POCAL, em conformidade com o qual, no início de cada exercício, o resultado do exercício anterior deve ser transferido para esta conta.



2.6 Classe 6 – “Custos e perdas”

2.6.1 Conta 66 – “Amortizações do exercício”

Esta conta serve para registar a depreciação atribuída ao exercício das imobilizações corpóreas – com excepção das incluídas em investimentos financeiros –, incorpóreas e dos bens de domínio público.

Os métodos de cálculo das quotas periódicas de amortização são baseados numa igual imputação da “quantia amortizável” a cada ano da vida útil esperada – método linear ou das quotas constantes. Baseia-se no pressuposto de que os activos se depreciam a uma taxa constante ao longo da vida útil esperada. Trata-se do método-base adoptado pela administração fiscal portuguesa – artigo 28.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas – e o único preconizado pelo n.º 2.7.2. do POICAL.

O POCP não se refere a este tema, mas o CIBE – Portaria 671/2000, de 10 de Março – refere que são objecto de amortização:

- os bens móveis e os veículos que não tenham relevância cultural, bem como as grandes reparações e beneficiações a que os mesmos tenham sido sujeitos e que aumentem o seu valor ou a duração provável da sua utilização” – n.º 1 do artigo 7.º. Em caso de dúvida, considera, no n.º 2 do mesmo artigo, que existe uma “grande reparação ou beneficiação”, sempre que o respectivo custo exceda 30% do valor patrimonial líquido do bem móvel. Os bens móveis referidos estão sujeitos a amortização anual segundo o método das quotas constantes e de acordo com as tabelas anexas à própria Portaria. Estas tabelas estabelecem, por categorias de activos imobilizados, as taxas máximas aplicáveis para o cálculo das dotações anuais de amortização;
- os bens imóveis “sujeitos a depreciação”, como por exemplo, as edificações para fins residenciais, para serviços e indústria, bem como construções diversas e infra-estruturas e, ainda, as obras de grande reparação, ampliação e remodelação. Também aqui é adoptado o método das quotas constantes, dependendo as taxas da natureza dos materiais e das tecnologias adoptadas na construção;
- os bens que se depreciem por causas particulares de inovação tecnológica, de obsolescência técnica, de laboração intensiva ou contínua e, também, os bens adquiridos em estado de uso (e outras situações previstas no n.º 2 do artigo 33.º), são sujeitos a amortização através do método das quotas constantes, mediante taxa a determinar com base no número de anos de vida útil esperada.

A contabilização das amortizações do imobilizado faz-se, de forma geral, pelo chamado “método indirecto” – as contas de custos correspondentes às dotações de exercício para amortizações – contas 66 ou 6961 no POCP/POCAL – têm como contrapartida contas de correcção dos valores brutos do Imobilizado – contas de amortizações acumuladas – 482 no POCP/POCAL.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

As amortizações do exercício respeitantes a “Investimentos em Imóveis” que têm a natureza de investimentos financeiros – conta 414 do POCP/POCAL – são consideradas como custos financeiros e registadas na conta 683 – “Amortizações de investimentos em imóveis”, por contrapartida da conta 481 – “Amortizações acumuladas de investimentos em imóveis”.

Como já se referiu, o POCAL, o POCP e o CIBE só admitem o método das quotas constantes. No entanto, o POCAL remete para a lei, que definirá:

- as taxas de amortização aplicáveis;
- o valor unitário e as condições em que os elementos do activo imobilizado sujeitos a depreciação possam ser amortizados num só exercício.

Para os bens do activo imobilizado corpóreo adquiridos em segundo mão, o POCAL admite que o órgão deliberativo da autarquia local – Assembleia Municipal –, sob proposta do órgão executivo, fixe quotas de amortização diferentes das que resultarem da aludida “lei”. Exactamente para este tipo de bens (em estado de uso) e ainda para os “bens sujeitos a grandes reparações e beneficiações que aumentem o seu valor real ou a duração provável da sua utilização”, o CIBE prevê que, em cada caso, a quota de amortização seja calculada com base no número de anos de vida útil estimada, sendo certamente esta estimativa que se pretende seja feita para os bens adquiridos em segunda mão pelas autarquias.

Afigura-se igualmente importante sublinhar que, anualmente, deverá proceder-se à reavaliação da vida útil esperada dos bens, especialmente daqueles que forem materialmente relevantes, afectando exclusivamente as amortizações de anos subsequentes.

A este respeito o CIBE estabelece no artigo 37.º que “os bens totalmente amortizados, mas ainda em condições de produzirem benefícios para a entidade contabilística”, devem manter-se em inventário até ao seu abate, salvo se se tratar de bens cujo valor actual não seja materialmente relevante.



Quadro 24: Conta 66 – “Amortizações do exercício”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Saldo da Conta: € 3.740.437,67
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 384.909,07
Lagoa	Saldo da Conta: € 694.581,18
Vila Franca do Campo	Saldo da Conta: € 1.959.434,42
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: € 834.389,67
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Saldo da Conta: € 1.635.620,14
Santa Cruz da Graciosa	Saldo da Conta: 384.845,73
Calheta	Saldo da Conta: € 261.284,62
Velas	Saldo da Conta: € 2.226.708,86
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 1.718.586,44
Madalena	Saldo da Conta: € 408.586,92
Horta	Saldo da Conta: € 3.431.871,91
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 0,00

Os problemas sentidos pela generalidade das autarquias com a inventariação e valorização de todos os bens do imobilizado repercute-se, naturalmente, no cálculo das correspondentes amortizações, daí resultando a possibilidade de existirem bens cujo valor contabilístico não expresse adequadamente o desgaste, envelhecimento ou obsolescência técnica a que estão sujeitos. Tal facto, para além da não constituição de amortizações, afecta a qualidade da informação financeira prestada e, em consequência, a qualidade dos seus resultados técnicos.

2.6.2 Contas 29 – “Provisões” e 67 – “Provisões do exercício”

Na conta 67 – “Provisões do exercício” regista-se, de forma global, no final do período contabilístico, a variação positiva da estimativa dos riscos, em cada espécie de provisão, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, que tiverem características de custo operacional.

Por sua vez, a conta 29 – “Provisões” integra como subcontas as provisões para cobranças duvidosas e as provisões para riscos e encargos que correspondem a contas de “Provisões acumuladas”, contas que servem de correcção eventual de Activos – Clientes, Contribuintes e Utentes de Cobrança Duvidosa – ou de Passivo – Riscos e Encargos, de montante incerto e que são processadas por contrapartida da conta 67 – “Provisões do exercício”.

A constituição de provisões corresponde à aplicação do princípio da prudência e implica o reconhecimento de uma perda provável e que seja razoavelmente estimada.

Destina-se a ocorrer a prejuízos específicos prováveis nas circunstâncias actuais, mas cuja verificação futura é meramente eventual, o mesmo acontecendo ao respectivo montante. Isto significa que as provisões deverão ser sempre reconhecidas, independentemente de se perspectivar, sem elas ou com elas, um lucro ou um prejuízo.



Por regra, as provisões anuais constituem custos operacionais – conta 67 do POICAL –, salvo se um provável incumprimento por parte de um cliente, contribuinte ou utente, no caso das provisões para cobranças duvidosas, esteja associado a causas excepcionais que não seja possível prever – neste caso deverão ser consideradas como custos extraordinários – conta 6962 do POICAL.

As reduções de provisões serão sempre de considerar como ganhos extraordinários – conta 796 do POICAL.

De uma forma geral, as provisões estão associadas a perdas de valor de Activos (para aplicações financeiras – conta 684, associada às contas 19 e 49; para cobranças duvidosas – conta 671, associada à conta 291; para depreciação de existências – conta 673, associada à conta 39).

Tratando-se as autarquias de entidades que estão, de um modo geral, isentas do pagamento de impostos ao Estado, a constituição e utilização de provisões deverá orientar-se por critérios de razoabilidade da gestão, a não ser que outro tipo de preocupações dite o estabelecimento de algumas regras. E é isso, exactamente, que, com carácter inovador, se inclui no ponto 2.7.1 do POICAL relativo às provisões.

Quadro 25: Conta 29 – “Provisões”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Saldo da Conta: € 18.356,92
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Conta não movimentada

Quadro 26: Conta 67 – “Provisões do exercício”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Saldo da Conta: € 8.329,43
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Conta não movimentada



Em 2003, constatou-se que a generalidade das autarquias locais da RAA não constituíram provisões²³ para fazer face a riscos susceptíveis de afectarem o seu património. Porém, face aos significativos saldos que algumas delas apresentavam na conta 21 – “Clientes, contribuintes e utentes”²⁴, não teria sido despendendo proceder à constituição de provisões para cobranças duvidosas, em consonância com o princípio contabilístico da prudência, desde que verificados os condicionalismos previstos no ponto 2.7.1. do POCAL, nomeadamente o facto da antiguidade das dívidas ter de ser superior a 6 meses²⁵.

2.7 Classe 7 – “Proveitos e ganhos”

2.7.1 – Contas 752 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações corpóreas”, 754 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações em curso” e 755 – “Trabalhos para a própria entidade – Bens de domínio público”

Nesta conta procede-se ao registo contabilístico dos investimentos que a entidade realiza para si mesma.

Não é, em bom rigor técnico, uma conta de proveitos, mas antes uma contrapartida para os custos incorridos. No caso de trabalhos de administração directa, quer com utilização de meios próprios, quer adquiridos para o efeito, com destino ao imobilizado, deverá ser elaborada, no âmbito da Contabilidade de Custos, uma ficha de obra onde deverão ser lançados os custos por natureza associados. No final do exercício deverá creditar-se a conta 75X pelo montante dos custos imputados nesse mesmo exercício e debitada a conta 4X correspondente do Imobilizado. Tratando-se de recursos não relacionados com o imobilizado, mas que devam ser repartidos por vários exercícios, a contrapartida, a débito, será a conta 272 – “Custos diferidos”, designadamente os relacionados com grandes reparações não imputáveis ao imobilizado.

²³ Embora na Câmara Municipal das Lajes do Pico a conta 67 – “Provisões do exercício” apresentasse um saldo de € 8 329,43, a respectiva conta de contrapartida, 29 – «Provisões», que corresponde às provisões acumuladas, tinha um saldo nulo, aspecto revelador da sua incorrecta contabilização.

²⁴ Câmara Municipal da Horta – € 595 542,39; Câmara Municipal de Vila Franca do Campo – € 431 401,43; Câmara Municipal da Ribeira Grande – € 290 151,08 (Quadro I).

²⁵ Obviando, assim, à constituição de provisões para cobranças duvidosas relacionadas com o serviço de fornecimento de água, já que, por força do disposto na Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, designadamente pela alínea d) do n.º 2 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 10.º, o direito de exigir o pagamento daquele serviço prescreve no prazo de 6 meses após a sua prestação.



Quadro 27: Conta 752 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações corpóreas”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 182.818,44
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Saldo da Conta: € 61.874,21
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Saldo da Conta: € 1.000,00
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 0,00

Quadro 28: Conta 754 – “Trabalhos para a própria entidade – Imobilizações em curso”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Conta não movimentada
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Saldo da Conta: 413.288,20
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Conta não movimentada
Velas	Conta não movimentada
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 0,00

Quadro 29: Conta 755 – “Trabalhos para a própria entidade – Bens de domínio público”

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Conta não movimentada
Ponta Delgada	Conta não movimentada
Ribeira Grande	Saldo da Conta: € 347.949,60
Lagoa	Conta não movimentada
Vila Franca do Campo	Conta não movimentada
Povoação	Conta não movimentada
Nordeste	Conta não movimentada
Angra do Heroísmo	Conta não movimentada
Praia da Vitória	Conta não movimentada
Santa Cruz da Graciosa	Conta não movimentada
Calheta	Saldo da Conta: € 304.791,80
Velas	Saldo da Conta: € 105.551,33
São Roque do Pico	Conta não movimentada
Lajes do Pico	Conta não movimentada
Madalena	Conta não movimentada
Horta	Conta não movimentada
Santa Cruz das Flores	Conta não movimentada
Lajes das Flores	Conta não movimentada
Corvo	Saldo da Conta: € 0,00

O facto de a maioria das autarquias não utilizar esta conta pode resultar de duas causas: ou não executaram trabalhos por administração directa, ou não dispunham de um sistema de informação adequado à valorização de tais trabalhos, nomeadamente através da contabilidade de custos. Nesta última hipótese, por certo a mais frequente, conforme se apurou nos inquéritos realizados, não só os saldos apresentados suscitam dúvidas quanto à respectiva fiabilidade, como as demonstrações financeiras poderão omitir informação relevante, sobretudo ao nível da formação do resultado.



2.8 Contabilidade de custos

O POCAL não incluiu uma classe 9, ao contrário do que se prevê no POCP. Não o referindo expressamente, parece, portanto, que o cálculo de custos que determina deve funcionar fora do sistema digráfico por mapas e quadros em perfeita autonomia em relação aos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial. Isso mesmo aparece reafirmado na definição de nove quadros ou mapas de contabilidade de custos que aparecem configurados no ponto 12.3 do POCAL.

Quadro 30: Contabilidade de Custos

31-12-2003

Câmaras Municipais	Observações de Auditoria
Vila do Porto	Não implementada
Ponta Delgada	Não implementada
Ribeira Grande	Não implementada
Lagoa	Não implementada
Vila Franca do Campo	Não implementada
Povoação	Não implementada
Nordeste	Não implementada
Angra do Heroísmo	Não implementada
Praia da Vitória	Não implementada
Santa Cruz da Graciosa	Não implementada
Calheta	Não implementada
Velas	Não implementada
São Roque do Pico	Não implementada
Lajes do Pico	Não implementada
Madalena	Não implementada
Horta	Não implementada
Santa Cruz das Flores	Não implementada
Lajes das Flores	Não implementada
Corvo	Não implementada

A informação obtida através dos inquéritos revela que em nenhuma das CM da RAA foi implementada a contabilidade de custos, facto que, saliente-se, se tem revelado como uma das vertentes mais problemáticas associadas ao novo sistema contabilístico.



2.9 Considerações finais

A realidade económica e social e o modelo de gestão da generalidade das autarquias locais da RAA impõem a necessidade de equacionar respostas positivas às exigências dos munícipes. A modernização da gestão da administração local é, pois, necessária para reforçar a sua justificação e o seu protagonismo, conjugando, de forma equilibrada, as suas atribuições legais com a análise permanente do seu equilíbrio financeiro e da qualidade dos serviços prestados.

Até há pouco tempo, o conhecimento dos custos não constituía uma preocupação central dos responsáveis autárquicos, pois a ideia dominante de serviço público apontava no sentido de não promover a quantificação e análise dos custos e dos proveitos.

Actualmente, entende-se ser do interesse geral o domínio do processamento da informação e do controlo dos custos, por serem essenciais à gestão e por constituírem elementos fundamentais susceptíveis de influenciar as opções estratégicas e as acções de curto prazo.

Em suma, a implementação do POCAL será tarefa longa e delicada, tanto mais que a maioria das autarquias ainda não se encontra apetrechada com equipamentos e programas informáticos eficientes, bem como com pessoal qualificado para assumir as responsabilidades decorrentes da implementação do POCAL, com todos os subsistemas que inclui, em tudo o que envolva alteração dos métodos tradicionais até agora seguidos.



Capítulo III – Conclusões e recomendações

3.1 Conclusões

A análise dos inquéritos realizados permitiu identificar limitações e constrangimentos na aplicação do POCAL, designadamente:

- a)** A implementação do novo sistema contabilístico nas autarquias locais da RAA não se revelou consentânea com as metas definidas pelo POCAL²⁶, na medida em que:
 - a contabilidade de custos não se encontrava implementada em nenhuma autarquia;
 - a contabilidade patrimonial evidenciava graves limitações na sua aplicação, quer pela inobservância de alguns dos princípios contabilísticos, quer pelas dificuldades sentidas na inventariação e conseqüente valorização do património municipal.
- b)** A aplicação do actual sistema contabilístico nas autarquias locais da RAA evidenciou graves limitações, não permitindo apurar os proveitos em conexão com os custos, já que ainda está muito confinado à visão da despesa e não à de custo, o que penaliza o apuramento do valor dos serviços prestados e, em consequência, desconhecem-se os resultados económicos.
- c)** Verificaram-se dificuldades na emissão dos mapas legalmente exigidos devido a problemas de parametrização da aplicação informática utilizada e ao facto de não ter sido possível compatibilizar os vários módulos dos diferentes subsistemas, o que condicionou a fiabilidade da informação produzida.
- d)** O sistema de controlo interno não se encontrava ajustado às exigências e especificidades do POCAL.
- e)** Os principais constrangimentos na aplicação do POCAL decorreram, essencialmente, da deficiente utilização das técnicas contabilísticas, em especial nos domínios da contabilidade patrimonial e da contabilidade de custos.
- f)** O tratamento técnico/contabilístico do immobilizado não se encontrava devidamente realizado na generalidade das autarquias locais, o que implicou a inexistência de balanços iniciais fidedignos e das correspondentes amortizações.
- g)** Para as contas de provisões para cobranças duvidosas não foram estabelecidos critérios claros e específicos ajustados aos devedores que se estima não chegarão a liquidar as suas dívidas para com a autarquia.

²⁶ O principal objectivo do POCAL, conforme definido no preâmbulo do DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, é o da “criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais...”



3.2 Recomendações

Face às conclusões enunciadas no presente relatório, recomenda-se o estudo de soluções destinadas à operacionalização do POCAL, nos termos estatuídos pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, através, nomeadamente:

- a)* Do aperfeiçoamento das técnicas da contabilidade patrimonial e da implementação da contabilidade de custos, no âmbito da racionalização dos procedimentos de natureza administrativa e financeira relacionados com o património/imobilizado, as responsabilidades de curto, médio e longo prazo, a formação dos custos por natureza e por funções, entre outras, e a correcta utilização de rubricas não utilizadas ou indevidamente utilizadas, especialmente daquelas que foram referenciadas e objecto de análise no presente relatório.
- b)* Do controlo da qualidade de informação, até aqui praticamente inoperante, por um profissional com experiência demonstrada nas áreas da contabilidade ou da gestão financeira ou, eventualmente, através do recurso a Técnico Oficial de Contas, nos termos do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, com a finalidade de verificar e certificar os procedimentos contabilísticos utilizados, garantir um sistema de informação que proporcione uma adequada gestão dos fundos públicos e uma imagem fiel e apropriada da realidade patrimonial e dos resultados obtidos, de modo a que se possa avaliar se os recursos foram aplicados de acordo com as regras da boa gestão e de forma eficiente.
- c)* Da constituição de grupos de trabalho, devidamente coordenados e responsabilizados pelos objectivos e metas no âmbito do POCAL e, designadamente, da contabilidade de gestão.
- d)* Da avaliação contabilística do custo social de serviços prestados de forma gratuita.
- e)* Da aplicação do princípio da especialização ou do acréscimo, procedendo-se, em consequência, ao reconhecimento dos proveitos e dos custos quando estes são obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou do seu pagamento, passando a inclui-los nas demonstrações financeiras referentes aos períodos a que respeitam.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POICAL (05/130.2)

3.3 Decisão

Face ao exposto, aprova-se o presente relatório, bem como as suas conclusões e recomendações, nos termos do disposto no artigo 55.º e do n.º 2 do artigo 78.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 105.º, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

As Câmaras Municipais da Região Autónoma dos Açores deverão informar a Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas, no prazo de 6 meses após a recepção do presente relatório, das diligências implementadas para dar cumprimento às recomendações formuladas.

Expressa-se às autarquias auditadas o apreço do Tribunal pela disponibilidade e pela colaboração prestada durante o desenvolvimento desta acção.

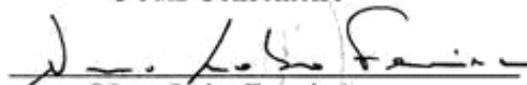
São devidos emolumentos nos termos do artigo 10.º e do n.º 3 do artigo 11.º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo DL n.º 66/96, de 31 de Maio, na redacção dada pela Lei n.º 139/99, de 28 de Agosto, e com base na Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro, conforme conta de emolumentos a seguir apresentada.

Remeta-se cópia do presente relatório aos Presidentes das Câmaras Municipais, para conhecimento e para efeitos do disposto na alínea q) do n.º 2 do artigo 68.º da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, bem como ao Gabinete do Vice-Presidente do Governo Regional dos Açores.

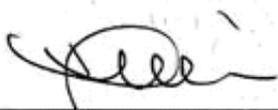
Após as notificações e comunicações necessárias, divulgue-se na *Internet*.

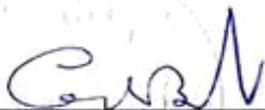
Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas, em 20 de Outubro de 2005

O Juiz Conselheiro


(Nuno Lobo Ferreira)

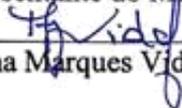
Os Assessores


(Fernando Flor de Lima)


(Carlos Bedo)

Fui Presente

A Representante do Ministério Público


(Joana Marques Vidal)



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Ficha técnica

Função	Nome	Cargo/Categoria
Coordenação	Carlos Bedo	Auditor-Coordenador
	João José Cordeiro de Medeiros	Auditor-Chefe
Execução	Carlos Barbosa	Auditor
	Rui Santos	Auditor
	Luís Costa	Técnico Superior de 1.ª Classe
	Gabriela Costa	Técnica Profissional Especialista



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

CONTA DE EMOLUMENTOS (Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio) ⁽¹⁾

Serviços auditados	Base de cálculo		Valor	
	Unidade de tempo ⁽²⁾	Custo standart ⁽³⁾	Emolumentos calculados	Emolumentos a pagar ⁽⁴⁾
Município de Angra do Heroísmo	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município da Calheta	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município do Corvo	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município da Horta	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Lagoa	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município das Lajes das Flores	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município das Lajes do Pico	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município da Madalena	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Nordeste	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Ponta Delgada	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Povoação	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município da Praia da Vitória	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município da Ribeira Grande	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Santa Cruz das Flores	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Santa Cruz da Graciosa	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de São Roque do Pico	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município das Velas	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Vila Franca do Campo	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80
Município de Vila do Porto	10	€ 88,29	€ 882,90	€ 1 585,80

Notas

(1) O Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio, que aprovou o Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, foi rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 11-A/96, de 29 de Junho, e alterado pela Lei n.º 139/99, de 28 de Agosto, e pelo artigo 95.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril.	(4) Emolumentos mínimos (€ 1 585,80) correspondem a 5 vezes o VR (n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas), sendo que o VR (valor de referência) corresponde ao índice 100 da escala indiciária das carreiras de regime geral da função pública, fixado actualmente em € 317,16, pelo n.º 1.º da Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro. Emolumentos máximos (€ 15 858,00) correspondem a 50 vezes o VR (n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas), sendo que o VR (valor de referência) corresponde ao índice 100 da escala indiciária das carreiras de regime geral da função pública, fixado actualmente em € 317,16, pelo n.º 1.º da Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro.
(2) Cada unidade de tempo (UT) corresponde a 3 horas e 30 minutos de trabalho.	
(3) Custo standart, por UT, aprovado por deliberação do Plenário da 1.ª Secção, de 3 de Novembro de 1999: — Acções fora da área da residência oficial .. € 119,99 — Acções na área da residência oficial..... € 88,29	



Índice do processo

Descrição	Volume I
1. Plano global de auditoria 2. Correspondência 3. Questionários 3.1. Câmara Municipal de Angra do Heroísmo 3.2. Câmara Municipal da Calheta 3.3. Câmara Municipal do Corvo 3.4. Câmara Municipal da Horta 3.5. Câmara Municipal de Lagoa 3.6. Câmara Municipal das Lajes das Flores 3.7. Câmara Municipal das Lajes do Pico 3.8. Câmara Municipal da Madalena 3.9. Câmara Municipal de Nordeste 3.10. Câmara Municipal de Ponta Delgada 3.11. Câmara Municipal de Povoação 3.12. Câmara Municipal da Praia da Vitória 3.13. Câmara Municipal da Ribeira Grande 3.14. Câmara Municipal de Santa Cruz das Flores 3.15. Câmara Municipal de Santa Cruz da Graciosa 3.16. Câmara Municipal de São Roque do Pico 3.17. Câmara Municipal das Velas 3.18. Câmara Municipal de Vila Franca do Campo 3.19. Câmara Municipal de Vila do Porto 4. Anteprojecto do relatório 5. Contraditório 6. Relatório	



Anexo – O POICAL

I – Enquadramento legal

Tradicionalmente, a Contabilidade Pública manifestava, de um modo geral, as seguintes características:

- Era uma “Contabilidade Administrativa”, na medida em que se referia estritamente a entidades de natureza administrativa;
- Era uma “Contabilidade Orçamental”, já que o seu objectivo visava reflectir a execução do orçamento;
- Era uma “Contabilidade de Fluxos”, pois preocupava-se com o reconhecimento, liquidação e cobrança dos recursos correspondentes às receitas constantes do orçamento, com a liquidação e pagamento das obrigações contraídas por conta das dotações inscritas no orçamento e com o registo de todas as entradas e saídas de tesouraria;
- Era uma contabilidade vocacionada para o “Controlo de Legalidade e Regularidade”, no sentido em que visava proporcionar a confiança de que os fundos públicos eram adequadamente cobrados, guardados e gastos, de acordo com a lei aplicável e segundo critérios de regularidade financeira;
- Era uma “Contabilidade de Responsáveis”, já que estava configurada para assegurar a prestação de contas por parte dos responsáveis que tinham a seu cargo a gestão de fundos públicos e a aplicação dos meios financeiros que lhes eram atribuídos, de acordo com os critérios aprovados pelas autoridades orçamentais;
- Era uma “Contabilidade Unigráfica ou de Partidas Simples”, na medida em que o método de relevação não era, como na digrafia, aplicado a todos os elementos ou componentes do património, mas, somente, a alguns.

A partir da revisão da Constituição da República Portuguesa de 1989, designadamente, dos artigos 108.º a 110.º ¹, foi adoptado um novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE). Até aí, o quadro legal da Contabilidade Pública Portuguesa correspondia a um modelo que tinha essencialmente por objectivo demonstrar que os organismos públicos aplicavam os meios financeiros que lhes eram atribuídos, nos termos aprovados pelas autoridades orçamentais.

Para viabilizar a concretização destes objectivos, a Lei de Bases da Contabilidade Pública – Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – introduziu dois sistemas de contabilidade:

¹ Actualmente, artigos 105.º a 107.º da Constituição da República Portuguesa.



Artigo 14.º Sistemas de Contabilidade

1. O sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão.
2. O sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutro plano de contas oficial adequado.

com a obrigatoriedade da existência, em ambos os sistemas, de uma contabilidade de caixa e de uma contabilidade de compromissos.

A construção do novo edifício de administração financeira do Estado passou, depois, pela aprovação da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, posteriormente revogada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto).

A concretização das bases da Contabilidade Pública, estabelecidas pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, viria a ser estabelecida com o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, com a designação de RAPE.

A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas de contabilidade pública, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo, exigindo-se, em consequência, uma nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros e, em complemento, uma contabilidade analítica vocacionada para o controlo dos resultados.

A RAPE iniciou-se, assim, tendo presente os seguintes objectivos:

- Concretizar uma vasta desconcentração administrativa e financeira, através da eliminação dos “serviços dependentes” e da adopção de um modelo-base de Administração Central directa com autonomia administrativa;
- Redução progressiva do número de serviços e fundos com autonomia financeira e adopção de um regime de gestão financeira mais exigente;
- Modificação da estrutura do orçamento, revisão dos códigos de classificação das receitas e das despesas e do processo de elaboração do orçamento, bem como a implementação de técnicas de gestão mais avançadas;
- Racionalização dos sistemas de controlo da execução orçamental, baseados no controlo “a posteriori” e no reforço da responsabilização dos dirigentes;
- Revisão das normas sobre realização e contabilização de despesas;
- Reforma das contas públicas.

Os documentos de prestação de contas passaram a adoptar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no POC (artigo 45.º), começando-se claramente a assumir que o sistema de Contabilidade Pública não se devia moldar num quadro conceptual próprio, outros-



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

sim, ser adaptado a partir do modelo empresarial existente. Esta solução tinha a vantagem de, em termos de Contabilidade Nacional, facilitar a comparabilidade e a consolidação estatística, não impedindo, todavia, a introdução de especificidades ao nível dos princípios e das regras contabilísticas. Consagrou-se, portanto, a obrigatoriedade de adopção, por parte dos serviços a que se aplica – dotados de autonomia administrativa e financeira, com personalidade jurídica e património próprio – de um sistema de contabilidade digráfico, com vista a permitir um controlo orçamental permanente e uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos.

A RAFE foi posteriormente completada com a emissão dos seguintes diplomas²:

- O Decreto-Lei n.º 71/95, de 15 de Abril, que estabeleceu as regras gerais a que deviam obedecer as alterações orçamentais da competência do Governo;
- E o Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro, que adoptou esquemas-tipo de planos e de relatórios anuais de actividades para os serviços e organismos da administração central e para os institutos públicos.

Relativamente às autarquias locais, o artigo 25.º da Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro, já estabelecia que, após a aprovação da Lei do Orçamento Geral do Estado para 1979, o Governo viesse a publicar um decreto-lei sobre a “reforma da contabilidade das autarquias locais, visando, ... a sua uniformização, normalização, simplificação e adequação às respectivas categorias”.

Na sequência desta obrigação vieram a ser aprovados, sucessivamente:

- a) O Decreto-Lei 243/79, de 25 de Julho, que estabeleceu o âmbito, os princípios e as regras orçamentais, os procedimentos para a elaboração do orçamento, as regras de execução e as alterações orçamentais (receita e despesa), bem como a liquidação de encargos de exercícios anteriores, a elaboração das contas de gerência e de fiscalização, acompanhamento e responsabilidade orçamentais;
- b) O Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro, posteriormente revogado pelo POCAL, apesar de ter aperfeiçoado o regime anterior, continuou centrado na Contabilidade Orçamental, em regime de caixa. No entanto, regulamentou o plano de actividades – a ser organizado e estruturado por “objectivos, programas, projectos e eventualmente acções” – e o orçamento, passando-se a definir-se as regras e princípios orçamentais, os modelos orçamentais e os tipos de classificação a adoptar;
- c) A Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro – Lei das Finanças Locais –, que através do disposto no artigo 23.º fixou os objectivos prometidos para a reforma da contabilidade autárquica, de forma a que ela possa constituir “um instrumento de gestão económico-financeira” e que permita “apreciar e julgar a execução orçamental e patrimonial”, estabelecendo, desde logo, que para os serviços municipalizados e para as empresas municipais e intermunicipais fosse adoptado o POC, com as necessárias adaptações;

² Não se aplicam às autarquias locais.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

- d) O Plano de Contabilidade para os Serviços Municipalizados, aprovado através do Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho, reconheceu a necessidade de um conhecimento exacto do património autárquico, exigindo-se, em consequência, o estabelecimento de um instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contabilidade para as autarquias locais;
- e) A actual Lei das Finanças Locais – Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto – que, no seu artigo 6.º, estabelece o seguinte:
 - “1 - O regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a sua uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira, permitir o conhecimento completo do valor contabilístico do respectivo património, bem como assegurar a apreciação e julgamento do resultado anual da actividade autárquica;
 - 2 - A contabilidade das autarquias locais baseia-se no Plano Oficial de Contabilidade Pública, com as necessárias adaptações, podendo prever-se um sistema simplificado para as freguesias cujas contas não sejam obrigatoriamente submetidas a julgamento, em conformidade com a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas”.

Este articulado concilia-se com o texto do próprio POCP, já que no artigo 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Março, se refere que, no que respeita às autarquias locais, as normas e as adaptações do POCP serão estabelecidas mediante decreto-lei, como se viria a concretizar com a publicação do Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL.

II – Estrutura do POCAL

O POCAL visa o cumprimento dos seguintes objectivos:

- a) O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;
- b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios contabilísticos definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado;
- d) Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POICAL (05/130.2)

- e) Uma melhor uniformização dos critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento;
- f) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- g) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

No entanto, dada a falta de preparação técnica/contabilística da maioria dos agentes autárquicos, a incipiente realização de acções de formação, a carga administrativa e operativa que comporta a preparação do balanço inicial, a Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, e o Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, vieram adiar, na prática, a programação inicial.

Tal como no POCP, o sistema contabilístico do POICAL tem como objectivo integrar de forma consistente os três subsistemas de contabilidade que, por norma, utilizam a digrafia:

- O subsistema de Contabilidade Orçamental (em base digráfica e registando estritamente os fluxos monetários de recebimentos e pagamentos anuais), corresponde a uma adaptação do sistema anterior ao POICAL. Por norma, não existe na contabilidade das empresas, mas é um importante subsistema da Contabilidade Autárquica, na medida em que visa cumprir os objectivos de “*accountability*” (responsabilização e prestação de contas por parte dos gestores autárquicos). Culmina na elaboração dos mapas de modificações do orçamento, do controlo orçamental e das operações de tesouraria;
- O subsistema de Contabilidade Patrimonial (também em base digráfica), corresponde à matriz da contabilidade empresarial. Trata-se de uma inovação para as autarquias e culmina na elaboração de duas peças anuais fundamentais – o mapa de posição financeira (Balanço) e o mapa da Demonstração de Resultados Líquidos do exercício, elaborados numa base económica (ou de acréscimo). Estas duas peças não têm para as autarquias a relevância que assumem nas empresas, já que o lucro não constitui o objectivo primordial da sua actividade, sem prejuízo de constituir um importante indicador de avaliação da gestão;
- O subsistema de Contabilidade de Custos (não previsto em base digráfica), visa proporcionar informação adicional para a gestão, através de alguns mapas obrigatórios e a definição dos critérios de cálculo dos custos por destinos – funções, serviços e produtos.

Os três subsistemas são complementares e visam as seguintes finalidades:



OBJECTIVOS	SUBSISTEMAS
1. Proporcionar a elaboração do balanço, revelando a composição e o valor do património, bem como a sua evolução.	CP
2. Determinar os resultados analíticos colocando em evidência os custos e os proveitos dos serviços.	CP/CC
3. Registar a execução do orçamento e determinar os resultados orçamentais.	CO
4. Proporcionar a informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devem remeter-se ao Tribunal de Contas.	CO/CP
5. Facilitar a informação necessária para a elaboração de estatísticas económico-financeiras por parte do Ministério das Finanças.	CO/CP/CC
6. Prestar a informação económico-financeira que seja necessária para a tomada de decisões quer de natureza política quer de gestão.	CO/CP/CC
7. Possibilitar o exercício de controlo da legalidade, financeiro e de eficácia.	CO/CP
8. Possibilitar o controlo do inventário e do imobilizado corpóreo, incorpóreo e financeiro, o controlo do endividamento e o acompanhamento individualizado da sua situação.	CP

Siglas: CC – Contabilidade de Custos; CO – Contabilidade Orçamental; CP – Contabilidade Patrimonial.

III – Princípios orçamentais

Na elaboração e execução do orçamento das autarquias locais devem ser seguidos os seguintes princípios orçamentais:

- a) Independência – a elaboração, aprovação e execução do orçamento é independente do Orçamento de Estado;
- b) Anualidade – os montantes previstos no orçamento são anuais, coincidindo o ano económico com o ano civil;
- c) Unidade – o orçamento é único;
- d) Universalidade – o orçamento compreende todas as despesas e receitas, inclusive as dos serviços municipalizados em termos globais, devendo o orçamento destes serviços apresentar-se em anexo;
- e) Equilíbrio – o orçamento prevê os recursos necessários para cobrir as despesas e as receitas correntes devem ser, pelo menos, iguais às despesas correntes;
- f) Especificação – o orçamento discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas;



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

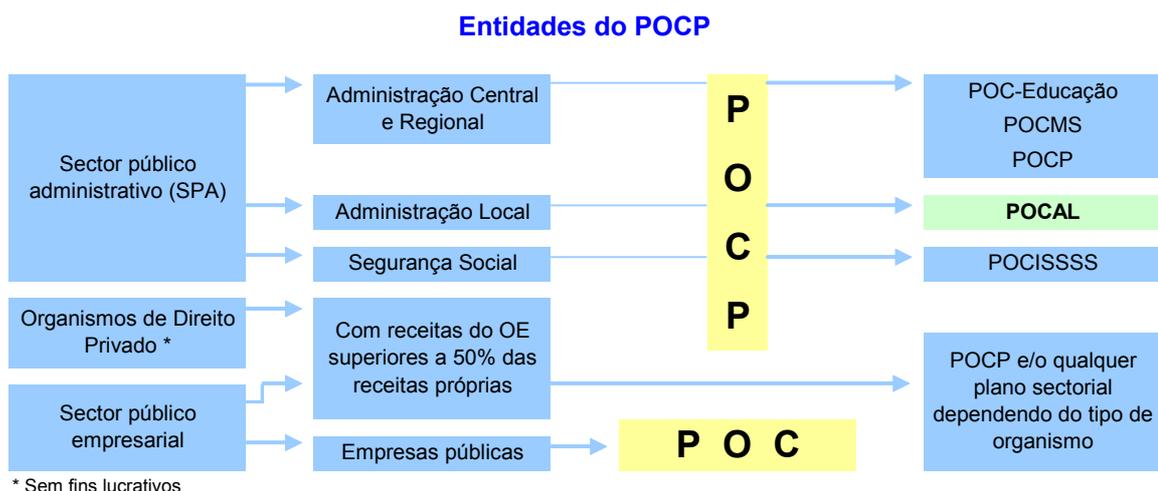
- g) Não consignação – o produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei;
- h) Não compensação – todas as despesas e receitas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza.

IV- Modificações orçamentais

O POCAL institui, como já acontecia com o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, regras para a introdução de modificações orçamentais e de modificações no PPI que não podem afectar o grau e o tipo de desagregação das despesas e receitas constantes do orçamento inicial, nem prejudicar as regras previsionais e os princípios orçamentais (em particular o princípio do equilíbrio orçamental).

Sublinha-se que o POCAL elimina a prática das “dotações provisionais” prevista no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, segundo o qual: “Poderá ser inscrita, quer nas despesas correntes, quer nas receitas correntes uma dotação provisional para servir exclusivamente de contrapartida de reforços e de inscrições, através de revisões e alterações orçamentais”.

V – Análise comparativa do POC, POCP e POCAL



As principais diferenças entre o POCAL e o POCP são as seguintes:



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

Quadro I: Análise comparativa do POCP e do POCAL

	POCP	POCAL
A quem se destina	<ul style="list-style-type: none">- Organismos da Administração Central, Regional e Local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à Segurança Social;- Entidades de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.	<ul style="list-style-type: none">- Todas as autarquias locais.- Entidades equiparadas:<ul style="list-style-type: none">a) Áreas metropolitanas;b) As associações de freguesia e de municípios de direito público.- Entidades por lei sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.
Regime simplificado	Não. No entanto, a obrigatoriedade da aplicação do SIC nos organismos apenas com autonomia administrativa (regime geral) leva a que os mesmos não estejam a aplicar o POCP por entenderem que se utiliza um sistema ou outro.	Sim, para as autarquias locais cujo movimento da receita seja inferior a cinco mil vezes o índice cem da escala indiciária das carreiras da função pública.
Documentos previsionais	O documento previsional, por regra, é o orçamento, apesar do modelo e regras para a sua elaboração serem objecto de legislação extra-POCP.	<ul style="list-style-type: none">- Grandes Opções do Plano:<ul style="list-style-type: none">a) Plano Plurianual de Investimento (PPI);b) Plano das Actividades mais relevantes da gestão autárquica.- Orçamento:<ul style="list-style-type: none">a) Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local;b) Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

	POCP	POCAL
Documentos finais (regime geral)	<ul style="list-style-type: none">- Mapas de Controlo Orçamental da despesa e da receita;- Mapa dos fluxos de caixa;- Balanço;- Demonstração de resultados;- Anexos às demonstrações financeiras.	<ul style="list-style-type: none">- Mapas de Controlo Orçamental da despesa e da receita;- Execução anual do PPI;- Mapa de modificações ao PPI;- Mapa dos fluxos de caixa;- Mapa de contas de ordem;- Mapas das operações de tesouraria;- Balanço;- Demonstração de resultados por natureza;- Demonstração de resultados por funções (facultativa);- Anexos às demonstrações financeiras;- Relatório de gestão.
Documentos finais (regime simplificado)	Não se aplica.	<ul style="list-style-type: none">- Controlo orçamental da despesa e da receita;- Execução anual do PPI;- Operações de tesouraria;- Contas de ordem;- Fluxos de caixa;- Empréstimos;- Outras dívidas a terceiros;- Caracterização da entidade;- Relatório de gestão.
Princípios contabilísticos	<ul style="list-style-type: none">- Entidade contabilística;- Continuidade;- Consistência;- Especialização dos exercícios ou do acréscimo;- Custo histórico;- Prudência;- Materialidade;- Princípio da não compensação dos saldos.	<ul style="list-style-type: none">- Idem POCP.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POAL (05/130.2)

	POCP	POCAL
Critérios de amortizações	Omisso. Nota: O CIBE obriga à utilização do método das quotas constantes.	- O método para o cálculo das amortizações do exercício é o das quotas constantes; - Para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de amortização determina-se aplicando aos montantes dos elementos do activo imobilizado em funcionamento as taxas de amortização definidas na lei; - A fixação de quotas diferentes das estabelecidas na lei, para os elementos do activo imobilizado adquirido em 2. ^a mão, é determinada pelo órgão deliberativo da autarquia local sob proposta do órgão executivo, acompanhada de justificação adequada.
Consolidação de Contas	Não prevê.	Não prevê.
Provisões para Cobranças Duvidosas	Omisso.	- Constituição de provisões para cobrança duvidosa e cujo risco de incobrabilidade seja justificado. Taxa de 100%: a) créditos que tenham sido reclamados judicialmente; b) o devedor tenha pendente processo de execução / processo especial de recuperação / falência; c) créditos em mora há mais de 12 meses. Taxa de 50%: créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses. - As provisões apenas são constituídas sempre que fundamentadas e nunca são aplicáveis ao Estado (sentido lato), ou a dívidas cobertas por garantias, seguro ou caução, com excepção da importância correspondente à percentagem de desconto ou descoberto obrigatório.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

	POCP	POCAL
Contabilidade Analítica ou de Custos	Remete para a CNCAP a definição das regras deste sistema.	<ul style="list-style-type: none"> - A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços e bens e serviços; - Estão previstos alguns documentos da contabilidade de custos com conteúdo mínimo obrigatório (mapas Contabilidade de Custos); - Não é apresentado um desenvolvimento da classe 9; - Imputação dos custos indirectos utilizando uma base única (em função dos custos directos).
Data de aprovação	- 3 de Setembro de 1997.	- 22 de Fevereiro de 1999.
Fases de entrada em vigor	<ul style="list-style-type: none"> - O diploma entrou em vigor 60 dias após a sua publicação; - Orientação n.º 1/98: entidades-piloto seleccionadas pela CNCAP para a implementação do POCP de 2000 a 2002; - As restantes entidades criam as condições necessárias de modo a implementar o POCP em momento a definir pela CNCAP. 	<ul style="list-style-type: none"> - O diploma entrou em vigor 60 dias após a sua aprovação; - Até 1 de Janeiro de 2002 decorreu um período transitório para aplicação do POCAL; - A elaboração das contas segundo o POCAL é obrigatória a partir do exercício relativo ao ano 2002.
Exigências do Tribunal de Contas	Instrução n.º 1/2004 – 2.ª Secção.	Resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto – Instruções n.º 01/2001 – 2.ª Secção.

No que se refere às Contas do Balanço, Contas de Resultados e Mapas Contabilísticos, as principais diferenças entre o POCP, o POCAL e o POC são as seguintes:

Quadro II: POC, POCP e POCAL – Contas do balanço

	POC	POCP	POCAL
Conta 12	“Depósitos à Ordem”	“Depósitos em Instituições Financeiras”	“Depósitos em Instituições Financeiras”
Conta 13	“Depósitos a Prazo”	“Conta do Tesouro”	“Conta do Tesouro”
Conta 21	“Clientes”	“Clientes contribuintes e utentes”	“Clientes contribuintes e utentes”
Conta 25	“Accionistas (Sócios)”	“Devedores e credores pela execução do orçamento”	“Devedores e credores pela execução do orçamento”



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POAL (05/130.2)

Conta 28	“Provisões para cobrança duvidosa”	“Empréstimos concedidos”	“Empréstimos concedidos”
Conta 45	Não existe	“Bens de domínio público”	“Bens de domínio público”
Conta 51	“Capital”	Património”	“Património”
Conta 264	“Subscritores de Capital”	Não existe	“Administração Autárquica”
Conta 577	Não existe	“Reservas decorrentes da transferência de Activos”	“Reservas decorrentes da transferência de Activos”

Quadro III: POC, POCP e POAL – Contas de resultados

	POC	POCP	POAL
Conta 63	“Impostos”	“Transferências correntes concedidas e prestações sociais”	“Transferências e subsídios concedidas”
Conta 71	“Vendas”	“Vendas e Prestações de Serviços”	“Vendas e Prestações de Serviços”
Conta 72	“Prestações de Serviços”	“Impostos e taxas”	“Impostos e taxas”
Conta 74	“Subsídios à exploração”	“Transferências e subsídios correntes obtidas”	“Transferências e subsídios correntes obtidas”
Conta 85 Conta 86 Conta 89	85 – “Resultado antes de impostos” 86 – “Imposto sobre o rendimento” 89 – “Dividendos antecipados”	Não existem	Não existem

Quadro IV: POC, POCP e POAL – Demonstração de resultados por funções

POC	POCP	POAL
É obrigatória a apresentação da Demonstração dos Resultados por Funções para as empresas que atinjam dois dos três limites estabelecidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais.	Não é obrigatória a apresentação da Demonstração dos Resultados por funções.	Não é obrigatória a apresentação da Demonstração dos Resultados por funções



Quadro V: POCP e POAL – Mapas de execução orçamental³

POCP	POAL
Inclui um mapa de controlo orçamental de despesa.	Inclui um mapa de controlo orçamental de despesa.
Inclui um mapa de controlo orçamental de receita.	Inclui um mapa de controlo orçamental de receita.
Existe um mapa de execução orçamental de fluxos de caixa.	Existe um mapa de execução orçamental de fluxos de caixa.
	Existe um plano plurianual de investimentos e notas.
	Existe um mapa de orçamento e respectivas notas.
	Existe um mapa de execução anual do plano plurianual de investimento.
	Existe um mapa de operações de tesouraria.

Quadro VI: POC, POCP e POAL – Anexos às demonstrações financeiras

POC	POCP	POAL
Não consta qualquer nota sobre o processo orçamental.	Foi criada uma nota sobre o processo orçamental e respectiva execução.	Foi criada uma nota sobre o processo orçamental e respectiva execução.

VI – Documentos previsionais e de prestação de contas

Os documentos de prestação de contas indicados no POAL devem assumir-se como um espelho dos documentos previsionais e reflectir o inventário dos actos económicos e/ou financeiros passados, destinados a apresentar a actividade financeira, económica e patrimonial das autarquias, com a finalidade de permitir controlar a gestão e a execução do orçamento.

No entanto, não são antecidos de documentos previsionais com os quais deveriam ser confrontados. Na verdade, enquanto a prestação de contas inclui informação orçamental, patrimonial, financeira e económica, os documentos previstos fornecem, unicamente, informação orçamental.

Por outro lado, ao não se fazer referência à exigibilidade da consolidação de contas, geridas indirecta ou directamente pelo executivo, o POAL limita a análise global da aplicação dos recursos autárquicos, bem como o controlo da respectiva economia, eficiência e eficácia, pelo que, tanto em sede de aprovação de documentos previsionais, como de prestação de

³ Não aplicável no POC.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

contas, deveriam ser apresentados mapas que consolidem as actividades da autarquia, dos serviços municipalizados e das empresas municipais.

Nos termos do POCAL, constituem documentos de prestação de contas as seguintes peças:

- Balanço;
- Demonstração de Resultados;
- Execução Anual do PPI;
- Mapas de execução Orçamental (Controlo Orçamental Despesa/Controlo Orçamental Receita/Fluxos de Caixa – inclui Operações de tesouraria e Contas de Ordem);
- Anexos às demonstrações financeiras;
- Relatório de Gestão.



VII – Contabilidade de custos

Quer na versão de 1977, quer na versão actual de 1989 do POC, a classe 9 foi destinada à “Contabilidade de Custos”, mas sem indicar as contas que constituiriam tal classe e as formas de ligação com a Contabilidade Financeira.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública – Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – estabelecia a obrigatoriedade, inclusive para os serviços e organismos com mera autonomia administrativa, de uma “contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão”.

No entanto, o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), consagrado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, limitava-se a descrever, mas sem qualquer regulamentação ou mera menção no seu texto, a importância da introdução de “uma contabilidade analítica, indispensável ao controlo dos resultados”.

Posteriormente, o POCP de 1997 afirmava pretender com a integração das contabilidades orçamental, patrimonial e analítica “realizar numa base regular as análises da eficiência e da eficácia das despesas públicas, permitindo passar dos resultados das actividades e da realização dos projectos para os objectivos e fazendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos realizados”. Tal como no POC 89, inscreveu-se uma classe 9 para a Contabilidade Analítica, mas sem qualquer desenvolvimento adicional.

Neste domínio, o n.º 3 do artigo 20.º da actual Lei das Finanças Locais – Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, dispõe que “as tarifas e os preços, a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e serviços municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”⁴. Torna-se, assim, claro que o cumprimento desta norma exige o cálculo dos custos dos bens fornecidos e dos serviços prestados, como base de fixação e fundamentação das respectivas tarifas e preços. E isso é o propósito mínimo de qualquer sistema de Contabilidade de Custos.

O POCAL não podia, pois, evitar a inclusão de um mínimo de suportes técnicos de forma a concretizar tal norma. De facto, a introdução de um subsistema de Contabilidade de Custos no sistema de Contabilidade Pública corresponde ao objectivo de que as administrações justifiquem, com base nos custos, as tarifas ou os preços que praticam em relação a determinados serviços ou bens. No entanto, um sistema de Contabilidade de Gestão tem finalidades mais largas, assumindo-se como um sistema de informação de apoio ao processo de gestão em matéria de:

- opções e decisões estratégicas – a informação deve proporcionar informação que permita tomar decisões quanto aos produtos e serviços, quanto aos métodos de produção ou de trabalho, quanto às técnicas ou aos canais de comercialização e outros aspectos de longo prazo;
- planeamento e tomada de decisão – a informação é necessária para decidir periodicamente sobre a substituição de equipamentos, para gerir “cash-flows”, orçar compras de matérias, calendarizar as produções, estabelecer preços;

⁴ No mesmo sentido ia o disposto no n.º 2 do artigo 12.º da anterior Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.



Tribunal de Contas

Secção Regional dos Açores

Auditoria à implementação do POCAL (05/130.2)

- controlo de gestão e operacional – a informação é necessária para se fazer uma correcta identificação das operações ineficientes e para recompensar e apoiar os gestores mais eficientes;
- preparação de demonstrações financeiras – a informação é necessária para se fazer uma correcta avaliação das existências e de outros activos, em conformidade com as exigências do relato, para a preparação de demonstrações financeiras e para uso nas outras três funções da gestão.

A Contabilidade de Gestão refere-se, portanto, à parcela do processo de gestão que se preocupa, particularmente, com a obtenção e com o uso dos recursos, pelo que deverá ser considerada uma actividade de valor acrescentado, na medida em que pode comprovar, de modo contínuo, que os recursos de uma dada entidade estão, ou não, a ser utilizados com eficácia.

No âmbito do controlo operacional pode, também, ajudar a gestão,

- a traçar o perfil das exposições ao risco associadas com as estratégias e os processos;
- a estabelecer e gerir os parâmetros de controlo relacionados com a exposição ao risco;
- a estabelecer critérios e medidas de desempenho relacionadas com o sucesso estratégico e com os processos (financeiros e operacionais);
- a conceber e operar sistemas de informação que suportem as operações, as medidas de desempenho, os controlos e as responsabilizações;
- a instituir responsabilizações relacionadas com a gestão do risco, o desempenho operacional e estratégico.

Finalmente, refira-se que um Sistema de Contabilidade de Gestão para o sector autárquico deverá articular-se com outros sistemas de informação, designadamente:

- o sistema de Contabilidade Patrimonial;
- o sistema de Contabilidade Orçamental;
- o sistema de Inventário Permanente de Matérias e de Produtos;
- o sistema de Gestão de Pessoal (incluindo o processamento de remunerações);
- o sistema de Controlo do Imobilizado e de Amortizações;

o que significa que cada um destes sistemas deverá proporcionar informação relevante para os propósitos da Contabilidade de Gestão.

A finalidade atribuída pelo POCAL ao subsistema de Contabilidade de Custos é, porém, bem mais modesta, aliás em estrita aplicação do que se determina na Lei das Finanças Locais – “a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços” – ponto 2.8.3.1.