



asociación galega
de ciencia rexional



XXXII REUNIÓN DE ESTUDIOS REGIONALES
OURENSE 16-18 NOVIEMBRE 2006

DESARROLLO DE REGIONES Y EUORREGIONES. EL DESAFÍO DEL CAMBIO RURAL

Ourense, 16-18 de Noviembre de 2006

INTEGRAÇÃO DA CONTABILIDADE ORÇAMENTAL E CONTABILIDADE PATRIMONIAL: ESTUDO DOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE BRAGANÇA

Jorge Manuel Afonso Alves (jorge@ipb.pt);
Nuno Adriano Baptista Ribeiro (nunoa@ipb.pt);
Ana Paula Carvalho do Monte (apmonte@ipb.pt);
Paula Odete Fernandes (pof@ipb.pt).

Instituto Politécnico de Bragança-Escola Superior de Tecnologia e de Gestão
Campus de Sta. Apolónia, Apartado 1134; 5301-857 Bragança-Portugal.
Teléfono: +351.273.313050

ÁREA TEMÁTICA: FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Abstract

Public Accounts reform in Portugal started in the 1990's. This reform's zenith was the publication in 1997 of the Public Accounts Official Plan (POCP), followed by the approval in 1999, of a Local Governments Official Accounts Plan (POCAL) and of a set of sector specific plans. The aim of these plans was to create conditions for the integration of budget accounts, patrimonial and management, within a modern public accounts system that would enable the delivery of information essential to the management of public bodies and their evaluation.

Within this work, based on accountability documents presented by the Local Governments of the Braganza District for 2003 and 2004, we examine the integration of budget accounting with patrimonial accounting.

By the evidence obtained it has been ascertained that perfect integration of the different types of accounts hasn't yet been achieved, thus making it impossible to obtain fully useful financial information that would enable comparisons amongst the various municipalities of the District.

Keywords: Budget Accounts, Patrimonial Accounts and Accountability Documents.

Resumo

A reforma da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se na última década do século XX. Esta reforma culminou com a publicação, em 1997, do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), seguido da aprovação, em 1999, dum Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) e de um conjunto de planos sectoriais. Pretende-se com os presentes planos, criar condições de integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna que possibilite o fornecimento de um conjunto de informações indispensáveis à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

No presente trabalho analisamos, com base nos documentos de prestação de contas apresentados pelos municípios do Distrito de Bragança para os anos de 2003 e 2004, a integração da Contabilidade Orçamental com a Contabilidade Patrimonial.

Através da evidência obtida foi possível verificar que não existe, ainda, uma perfeita integração dos diferentes tipos de contabilidade, não sendo, deste modo, possível obter informação financeira completamente útil e comparável entre os diferentes municípios do Distrito.

Palavras-chave: Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Documentos de Prestação de Contas.

Introdução

Ao longo dos últimos anos, inúmeros países têm introduzido a Contabilidade Patrimonial¹ a vários níveis da Administração Central e Local como uma ampla reforma do sector público (Hood, 1995; Guthrie, 1998). Esta alteração deve-se ao facto de a Contabilidade Orçamental² não ser capaz de responder a novos objectivos de informação para a gestão e tomada de decisões na Administração Pública, limitando-se a sua finalidade a executar, liquidar e controlar o orçamento (Carvalho *et al.*, 1999).

Em Portugal, a introdução da Contabilidade Patrimonial no sector público não empresarial teve início com a reforma da Contabilidade Pública levada a cabo na última década do século XX, destacando-se a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e de um conjunto de planos de contas sectoriais. No preâmbulo do Decreto-Lei n.º 237/97, de 3 de Setembro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública, é possível ler-se que um dos principais objectivos deste plano assenta na *"criação de condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação"*.

Contudo, a tentativa de implementar a Contabilidade Patrimonial no sector público não é uma ideia nova e vários países, há séculos atrás, tentaram aplicar, sem sucesso, esta prática. Este é também um tema sobre o qual, académicos, profissionais e reguladores se têm debruçado ao longo dos anos (Anessi-Pessina & Stoccolini, 2006). Isto significa que a introdução da Contabilidade Patrimonial no sector público não tem sido um processo pacífico e comporta, ainda, um conjunto de aspectos que é necessário dirimir.

Assim, o presente estudo centra-se na avaliação dos efeitos da interligação da Contabilidade Patrimonial e da Contabilidade Orçamental nos municípios do Distrito de Bragança, através de uma análise aos documentos de prestação de contas relativos aos anos de 2003 e 2004. A metodologia utilizada teve por base a aplicada por Anessi-Pessina e Steccolini (2006) às províncias e municípios de Itália.

No sentido de concretizar o propósito do presente trabalho, este encontra-se organizado em 5 secções. Na primeira secção, efectua-se uma revisão da literatura sobre a interligação da Contabilidade Patrimonial e da Contabilidade Orçamental no sector público. Uma abordagem aos documentos de prestação de contas no Poder Local e caracterização dos municípios do Distrito de Bragança, apresentam-se na secção 2. Na secção 3, descreve-se a metodologia utilizada para permitir avaliar o grau de interligação da Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Orçamental nos municípios do Distrito de Bragança. Os resultados obtidos e a sua análise são apresentados na secção 4. Por fim, na secção 5 apresentam-se as principais conclusões e linhas de investigação futuras.

¹ É o sistema que tem como principal objectivo o registo de todas as operações que possam alterar a composição quantitativa ou qualitativa do património da instituição, sendo assim possível obter informação económico-financeira e o valor patrimonial da entidade contabilística. Este sistema pode ainda ser designado de Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira (Carvalho *et al.*, 1999).

² "É o sistema contabilístico que tem como objectivo principal o registo e o controlo do orçamento, das despesas e das receitas" (Carvalho *et al.*, 1999:46).

1. Revisão da Literatura

A introdução da Contabilidade Patrimonial (CP) no sector público é considerada como uma das medidas mais importantes e que maior impacto tem causado na Reforma Administrativa e Financeira do sector público nas últimas décadas (Hood, 1995; Guthrie, 1998). Os próprios organismos internacionais de normalização contabilística, como sejam o *International Federation of Accountants - Public Sector Committee* (IFAC-PSC), incentivam os Estados a adoptar este sistema contabilístico.

Segundo Carvalho *et al.* (1999), a nova Contabilidade Pública, que integra a CP e a Contabilidade Orçamental (CO) deverá continuar a proporcionar os fins tradicionais de controlo da legalidade e, além disso, deverá:

- Registrar a execução do orçamento nas suas diferentes fases, possibilitando, a qualquer momento, informação sobre a situação orçamental e de tesouraria da entidade;
- Evidenciar as variações, composição e situação do património das entidades do sector público;
- Fornecer informação económica, patrimonial e financeira que facilite ou justifique a tomada de decisões.

A introdução da CP nas entidades do sector público comporta inúmeras vantagens. O IFAC-PSC (2003), apresenta como vantagens da utilização da CP no sector público, entre outras, as seguintes:

- Faculta a avaliação da responsabilidade pelo controlo de todos os recursos da entidade e do desenvolvimento desses recursos;
- Permite avaliar a *performance*, posição financeira e *cash flows* da entidade;
- Mostra como a entidade financiou as suas actividades e encontrou as disponibilidades necessárias;
- Possibilita aos diversos utilizadores avaliar a capacidade dos gestores de uma entidade para financiar as suas actividades e conhecer as obrigações e compromissos assumidos;
- Mostra a posição financeira de uma entidade e as mudanças que nela ocorrem durante dois períodos contabilísticos;
- Fornece aos gestores das entidades públicas a oportunidade de demonstrarem que realizaram uma boa gestão dos recursos ao seu dispor;
- Permite a avaliação da performance dos gestores das entidades públicas em termos dos custos dos serviços, eficiência e realizações;
- Fornece informação sobre a posição financeira geral de uma entidade, activos correntes e passivos. Os gestores das entidades públicas precisam desta informação para: tomar decisões acerca da viabilidade do financiamento dos serviços que eles pretendem fornecer; demonstrar a responsabilidade para com o público pela sua gestão de activos e passivos reconhecidos nas Demonstrações Financeiras (DF); planear as necessidades futuras para a manutenção e substituição de activos.

- Como a CP requer a existência de registos completos de activos e passivos, este tipo de registos facilita uma melhor gestão de activos, incluindo uma melhor manutenção, políticas de substituição mais apropriadas, identificação e divulgação de activos em excesso e possibilita, ainda, uma melhor gestão de riscos tais como as perdas causadas por roubo ou dano. A identificação dos activos e o reconhecimento da sua depreciação ajuda os gestores a compreenderem o impacto do uso de activos fixos no fornecimento de serviços e encoraja-os a considerar outras alternativas de gestão, atendendo ao custo de fornecimento desses bens e serviços.

Também Anthony (2000) refere que um sistema contabilístico baseado em despesas é muito mais útil para a tomada de decisões por parte dos gestores e para a avaliação da sua *performance* do que um sistema contabilístico baseado em obrigações, acrescentando que este sistema pode ser mais facilmente manipulado.

Mas a CP não apresenta apenas vantagens. Segundo Guthrie (1998), diversos autores criticam a utilização deste sistema contabilístico no sector público, alegando, entre outras, as seguintes razões:

- O lucro não é um dos principais objectivos das entidades públicas, não sendo, assim, relevante para a avaliação da *performance* deste tipo de entidades;
- A estrutura financeira e a solvabilidade não são relevantes para as entidades do sector público.

Ao nível da implementação da CP também se verificam alguns problemas. É possível, de entre um conjunto de aspectos identificados por diversos autores, destacar as principais dificuldades sentidas na implementação da CP em entidades do sector público, tais como:

- Classificação e avaliação de determinados activos e passivos, com referência para os monumentos nacionais, parques naturais, entre outros. Estes aspectos têm criado fortes entraves à elaboração de um balanço inicial que reflecta uma imagem verdadeira e apropriada da entidade (Carvalho *et al.*, 2005; Christiaens, 2004; Christiaens & Wielemaker, 2003; Anthony, 2000; Pallot, 1990; Mautz, 1988);
- A integração forçada da CP e da CO tem conduzido a alguns conflitos, uma vez que existem divergências ao nível conceptual (Christiaens, 1999; Christiaens & Wielemaker, 2003);
- A supremacia da CO e a manutenção dos seus princípios (Christiaens, 1999);
- Os contabilistas e gestores públicos estão ainda pouco familiarizados com a CP (Guthrie, 1998; Anthony, 2000);
- Documentos de prestação de contas incompletos. Destacam-se, neste particular, o balanço e outros mapas da CP (Carvalho *et al.*, 2005; Anthony, 2000).

Para alguns autores, por exemplo Christiaens (1999) na Bélgica, Anthony (2000) nos Estados Unidos da América e Carvalho *et al.* (2005) em Portugal, a implementação da CP e a sua interligação com a CO é ainda escassa devido à falta de substituição da tradicional CO, a qual ainda é vista como o principal sistema

contabilístico das entidades públicas. Concluem, também, que os resultados produzidos pela CP são ainda muito limitados ao nível da qualidade da informação fornecida aos gestores públicos e aos restantes utilizadores. Segundo Anthony (2000), nem os contabilistas nem os gestores públicos prestam muita atenção à informação fornecida pela CP, o que levará este sistema contabilístico a atrofiar no futuro.

Anessi-Pessina e Stoccolini (2006), através de um estudo em que pretendiam analisar a coexistência da CP e da CO nas Províncias e Municípios em Itália, concluíram que:

- Não existe uma equivalência perfeita, nos documentos de prestação de contas, entre os valores apresentados pela CO e pela CP;
- Vários documentos de prestação de contas contêm erros consideráveis;
- Determinados aspectos relacionados com a CP tais como amortizações, provisões, trabalhos em curso apresentam valor zero, nos documentos de prestação de contas;
- Ao longo do tempo, com o aumento da experiência adquirida, a situação não tem melhorado.

No sentido de se avaliar os efeitos da interligação da CP e CO nos municípios do Distrito de Bragança, surgiu o presente estudo, pelo que para se alcançar tal objectivo teve-se como suporte uma metodologia idêntica à aplicada por Anessi-Pessina e Stoccolini (2006) às Províncias e Municípios de Itália.

2. Documentos de Prestação de Contas no Poder Local e Caracterização dos Municípios do Distrito de Bragança

2.1. Documentos de Prestação de Contas no Poder Local

A Contabilidade Pública em Portugal sofreu grandes alterações nos anos noventa do século passado. Tais alterações visavam dotar a Contabilidade Pública de diversos instrumentos, capazes de fornecer aos responsáveis pelos organismos públicos informação financeira relevante, fidedigna e atempada. Da legislação emanada na referida década destaca-se a seguinte:

- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro - Bases da Contabilidade Pública;
- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro - Enquadramento do Orçamento de Estado;
- Decreto-Lei (DL) n.º 155/92, de 28 de Julho - Estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado;
- DL n.º 232/97, de 3 de Setembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

A publicação do POCP assume um significado histórico, uma vez que constitui um instrumento de gestão indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna (Preâmbulo do DL n.º 232/97, de 3 de Setembro).

As características e complexidade de alguns sectores da Administração Pública fizeram com que, em conformidade com o DL n.º 232/99, de 3 de Setembro, se procedesse à aprovação de planos sectoriais. Assim, através do DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro foi aprovado, com uma estrutura idêntica ao POCP, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

De acordo com a Resolução n.º 4/2001 - 2ª Secção, os documentos de prestação de contas para as entidades abrangidas pelo POCAL são os constantes da Tabela A.1 em Anexo.

2.2. Breve Caracterização do Distrito de Bragança e dos seus Municípios

O Distrito de Bragança³ situa-se no Nordeste de Portugal Continental, Região Norte, e ocupa uma área total de aproximadamente 6.595 Km², o que corresponde a cerca de 7,4% da superfície total do país que conta com mais dezassete distritos e duas Regiões Autónomas, Açores e Madeira. A capital do Distrito - Bragança⁴ - situa-se a 217 Km da segunda maior cidade de Portugal - Porto - e a 107 Km e 169 Km das cidades espanholas de Zamora e Salamanca, respectivamente.

Encontra-se dividido administrativamente em doze municípios. Oitos dos quais pertencem à Nomenclatura das Unidades Territoriais (NUT) para fins Estatísticos de nível III, "Alto Trás-os-Montes". Os restantes quatro municípios (Carrazeda de Ansiães, Freixo de Espada à Cinta, Torre de Moncorvo e Vila Flor) pertencem à NUT III, "Douro".

Sempre conhecida como muito isolada, nos últimos anos esta região tem beneficiado de importantes investimentos que melhoraram significativamente a sua acessibilidade, quer em termos rodoviários, quer, mais recentemente, por via aérea (Eurostat, 1998).

Tal como se referiu anteriormente o Distrito de Bragança é constituído por doze municípios e duzentas e noventa e nove freguesias, situados no Nordeste Transmontano com uma área total de 6.594,9 Km². A população residente no distrito, de acordo com os censos de 2001, ascende a 148.833 habitantes. Estes e outros valores podem ser observados na Tabela 1.

Através da leitura da tabela seguinte é possível verificar que a população residente no Distrito de Bragança é inferior a 10.000 habitantes na maioria dos municípios. Destacam-se a capital de Distrito - Bragança - com 34.750 habitantes, Mirandela com 25.819 e Macedo de Cavaleiros com 17.449 habitantes.

³ O conceito de Distrito Administrativo foi aprovado pelo DL n.º 31095, de 3 de Dezembro de 1940, no qual se estabelece que o agrupamento dos concelhos em distritos e províncias. Neste DL os distritos são classificados em três ordens. São de 1ª ordem os distritos de Lisboa e Porto; são de 2ª ordem os distritos cuja sede é em capital de província: Beja, Braga, Castelo Branco, Coimbra, Évora, Faro, Santarém, Vila Real e Viseu; todos os outros são de 3ª ordem: Aveiro, **Bragança**, Guarda, Leiria, Portalegre, Setúbal e Viana do Castelo. A primeira autoridade do distrito é o Governador Civil, imediato representante do Governo, com um substituto. São ambos nomeados pelo Ministro do Interior e do qual dependem directamente (GEPB, 1998).

⁴ Elevada à categoria de cidade a 20 de Fevereiro de 1464, por Carta Régia. Bragança é tipicamente interior, situada nas montanhas do Nordeste Transmontano, onde a calma da paisagem rural ainda é dominante (INE, 2002).

Tabela 1: Área Total, N.º de Freguesias e População Residente.

Município	Área total (Km²)	N.º de Freguesias	População Residente HM (2001)
Alfândega da Fé	321,9	20	5.963
Bragança	1.173,6	49	34.750
Carrazeda de Ansiães	279,2	19	7.642
Freixo de Espada à Cinta	245,1	6	4.184
Macedo de Cavaleiros	699,2	38	17.449
Miranda do Douro	488,0	17	8.048
Mirandela	659,0	37	25.819
Mogadouro	755,6	28	11.235
Torre de Moncorvo	531,6	17	9.919
Vila Flor	265,8	19	7.913
Vimioso	481,5	14	5.315
Vinhais	694,4	35	10.646
Total	6594,9	299	148.883

Fonte: Instituto Nacional de Estatística: Retrato Territorial (2004).

Apesar da população em Portugal ter registado, em termos regionais, um crescimento entre 1991 e 2001, quando se introduz uma divisão espacial mais reduzida, NUT, verifica-se uma acentuada assimetria litoral/interior na medida em que as NUT do litoral e os seus concelhos são os que mais crescem enquanto que as NUT ou concelhos do interior perdem população (Nazareth, 2003).

A região em análise apresenta uma dinâmica negativa em termos demográficos, com crescimentos negativos da população para a maioria dos concelhos, explicados pelos saldos fisiológicos negativos e por saldos migratórios também negativos. A fuga da população activa para o exterior provocou um envelhecimento que afectou a taxa de actividade e o aumento da dependência dos não activos relativamente à população activa (Cepeda *et al.*, 2000).

3. Metodologia Adoptada

O estudo efectuado baseia-se nos documentos de prestação de contas elaborados pelos doze municípios do Distrito de Bragança, para os anos de 2003 e 2004. A escolha destes dois anos teve a ver com o facto de 2003 ter sido o primeiro ano em que todos os municípios apresentaram os documentos de prestação de contas de acordo com o novo sistema contabilístico aprovado em 1999; 2004, por se tratar do último ano relativamente ao qual se tem informação. Os dados foram solicitados a todos os municípios e enviados directamente por estes.

Como já se referiu anteriormente, a metodologia utilizada no tratamento dos dados e na análise dos resultados é adaptada do estudo realizado por Anessi-Pessina e Stoccolini (2006) para um conjunto de entidades de Províncias e Municípios de Itália, a qual se desenvolve de acordo com o que a seguir se apresenta.

Assim, numa primeira fase, através do mapa de execução orçamental (compromissos assumidos) e da demonstração dos resultados apurou-se o excesso/défi ce corrente entre as receitas e despesas correntes e os resultados líquidos do exercício de cada entidade, respectivamente. De seguida,

determinou-se a diferença e a correlação entre o excesso/défice corrente e os resultados líquidos do exercício. Este procedimento teve como objectivo verificar se o excesso/défice corrente constitui uma boa *proxy* dos resultados líquidos do exercício de uma entidade pública. Esta última variável passará a designar-se, ao longo do texto, de resultados líquidos.

Segundo Kinnunen e Koskela (1999), a Média da Diferença ao Quadrado (MDQ), entre excesso/défice corrente e os resultados líquidos, decompõe-se nas três componentes que a seguir se apresentam:

$$\text{Enviesamento} = (\overline{ED} - \overline{RL})^2 \quad [1]$$

$$\text{Dispersão} = [\sigma(ED) - \sigma(RL)]^2 \quad [2]$$

$$\text{Aleatoriedade} = 2 \times [1 - \text{correl}(ED; RL)] \times \sigma(ED) \times \sigma(RL) \quad [3]$$

Onde,

ED = excesso/défice corrente, obtido através da CO;

RL = resultado líquido do exercício, obtido através da CP;

e por definição:

$$\text{MDQ} = \text{media}(ED - RL)^2 = (1) + (2) + (3) \quad [4]$$

O componente [1] é o quadrado da diferença entre as médias ED e RL e mede a magnitude do enviesamento sistemático. O componente [2] é a diferença do desvio padrão de ED e RL ao quadrado e representa quão distante a dispersão de tais valores estão um do outro. O componente [3] mede a ausência de correlação entre os dois valores. Os componentes [1] e [2] reflectem as diferenças conceptuais inerentes entre a CO e a CP, enquanto que o componente [3] pode ser o reflexo dos problemas de implementação inicial e ausência de experiência.

Posteriormente, construiu-se uma tabela para cada município para reconciliar o excesso/défice corrente com os resultados líquidos, uma vez que a reconciliação normal dos documentos de prestação de contas de cada um dos sistemas se demonstrou inadequado para este propósito. Nessa tabela apresentam-se os dados obtidos através dos documentos de prestação de contas dos municípios, para quantificar as quatro principais fontes de diferenças entre a CO e a CP:

- (i) Momento do reconhecimento. A CO regista os compromissos quando ocorrem as obrigações, enquanto que a CP regista as despesas quando os bens e serviços são recebidos. Determinados factos são registados como compromisso de acordo com a CO, mas não como despesas na CP, podendo afectar o excesso/défice corrente, mas não os resultados líquidos das entidades;
- (ii) Determinados itens são alvo de reconhecimento pela CP, mas não pela CO. Depreciações, variações nos stocks de produtos acabados, trabalhos em curso, matérias-primas, acréscimo de proveitos e de custos, deferimento de proveitos e de custos e capitalização de alguns custos que afectam os resultados líquidos, mas não o excesso/défice corrente;

- (iii) Proveitos ou custos extraordinários relacionados com activos fixos, os quais são reconhecidos na CP, mas não são reconhecidos como despesas correntes ou receitas correntes na CO;
- (iv) Outros proveitos e custos extraordinários, cujas quantias podem ser diferentes na CO e na CP. Por exemplo, as correcções relativas a exercícios de anos anteriores, as quais não têm qualquer implicação na CO mas são reconhecidas na CP.

Sempre que possível e se entendeu relevante, cada uma destas fontes foi desdobrada em vários itens. Para cada um destes itens, analisou-se o valor médio, variância e frequência da ausência de fontes de diferença, em função da diferença entre excesso/défice corrente e os resultados líquidos, em termos absolutos, recorrendo à seguinte expressão:

$$Peso = \left| \frac{\text{montante de cada item}}{(ED - RL)} \right| \quad [5]$$

Porém e frequentemente, os montantes identificados não explicam totalmente as diferenças entre o excesso/défice corrente e os resultados líquidos. Em determinados casos, os montantes evidenciados nos documentos da CO não têm sido reconciliados com os evidenciados no balanço e na demonstração dos resultados. Em outros casos, eles têm sido reconciliados, mas incorrectamente. A este respeito, pode-se apresentar o seguinte exemplo: despesas de capital tratadas incorrectamente na CP. Todos estes casos são classificados como erros.

Por último, estimaram-se os parâmetros do modelo de regressão linear múltipla, utilizando o método dos mínimos quadrados ordinários (MQO)⁵, para verificar se a diferença entre o excesso/défice corrente e os resultados líquidos pode ser explicada pelos regressores erros, amortizações, proveitos diferidos, provisões, e como variável de controlo utilizou-se a população residente por km².

4. Apresentação e Análise dos Resultados Empíricos

Tendo por base a metodologia anteriormente descrita, procedeu-se inicialmente à análise descritiva das variáveis excesso/défice corrente, resultados líquidos e a diferença entre estes, cujo resumo se apresenta na Tabela 2. Observou-se que a correlação entre o excesso/défice corrente e resultados líquidos é superior a 50% e estatisticamente significativa a um nível de significância de 5%, em ambos os anos em análise. Apesar destas variáveis apresentarem um valor de correlação aceitável e de este aumentar quando se adicionam as amortizações do exercício aos resultados líquidos, através do teste de *Wilcoxon* verificou-se que as mesmas são em média estatisticamente diferentes (em ambos os anos). Registou-se ainda que, em média, o excesso/défice corrente de 2003 e de 2004 não é estatisticamente diferente mas o mesmo não acontece analisando os resultados líquidos.

Estes resultados vêm confirmar que não existe uma interligação perfeita entre a CO e a CP. Essa interligação continua a não ser completa quando se introduz uma das principais fontes de justificação de diferenças entre a CO e a CP, ou seja, as

⁵ Popularmente utilizado para estimar os parâmetros do modelo de regressão múltipla.

amortizações do exercício. Verifica-se, também, que 33,33% dos municípios apresentaram nos dois anos consecutivos, por um lado, défices correntes⁶ e, por outro lado, resultados líquidos positivos. Pensamos que estes resultados se ficam a dever ao peso significativo de erros contidos na CP dos municípios, como se pode verificar na análise, que mais adiante se apresenta, dos itens que ajudam a explicar a diferença entre o excesso/défica corrente e os resultados líquidos.

Assim, pelos resultados apresentados parece não ser possível concluir que o excesso/défica corrente constitui uma boa *proxy* dos resultados líquidos para as entidades públicas em análise.

Tabela 2: Resumo da Análise Descritiva.

	2003			2004		
	(ED)	(RL)	(ED-RL)	(ED)	(RL)	(ED-RL)
Média	484,9	2.789,8	-2.304,9	397,9	3.125,5	-2.727,6
Mediana	172,3	2.938,4	-2.890,7	142,9	3.467,0	-2.694,9
Mínimo	-1.301,2	-2.132,3	-3.949,2	-1.383,8	116,6	-5.167,7
Máximo	5.203,9	8.189,7	3.152,9	4.635,0	6.466,0	896,3
Desvio Padrão	1.652,9	2.446,0	1.921,3	1.495,5	2.007,9	1.682,2
Correlação (ED;RL) [<i>p-value</i>]	0,62126 [0,031]			0,57252 [0,052]		
N.º de Observações	12	12	12	12	12	12
<i>Wilcoxon</i> [ED;RL] (<i>p-value</i>)	0,0095			0,0015		
<i>Wilcoxon</i> [ED_03; ED_04] (<i>p-value</i>)	0,154					
<i>Wilcoxon</i> [RL_03; RL_04] (<i>p-value</i>)	0,004					

Nota: ED = Excesso/défica corrente, obtido através da CO; RL = Resultado Líquido do Exercício, obtido através da CP.

- Análise das componentes da Média da Diferença ao Quadrado

Tendo-se verificado que os resultados relativos ao teste do *Wilcoxon*, para as variáveis excesso/défica corrente e resultados líquidos, evidenciam a existência de um défice sistemático, estes são corroborados pela análise das componentes da Média da Diferença ao Quadrado.

Da leitura da Tabela 3, constatou-se que as componentes sistemáticas são as que apresentaram maior peso na média, registando-se mesmo um significativo aumento do enviesamento de 2003 para 2004. Este facto leva-nos a concluir que a diferença conceptual entre a CO e CP é sistemática e como consequência a interligação entre os dois sistemas contabilísticos é fraca. Tal é demonstrado a seguir, quando se analisa o peso dos aspectos conceptuais na diferença entre o excesso/défica corrente e os resultados líquidos. Notou-se ainda que a aleatoriedade diminuiu, o que poderá significar que, por exemplo, o efeito experiência melhorou este indicador de 2003 para 2004, como era expectável que acontecesse, até porque se trata dos primeiros anos de implementação da CP nas autarquias locais.

⁶ A existência de défices correntes pode, em nossa opinião, estar relacionada com a subvalorização do orçamento de receitas e/ou com a falta de eficácia na cobrança das receitas.

Tabela 3: Resultados Obtidos para as Componentes.

	2003		2004	
	Componentes	%	Componentes	%
Enviesamento	5.312.633,81	59,0	7.439.825,59	72,4
Dispersão	629.037,98	7,0	262.542,72	2,6
Aleatoriedade	<u>3.062.493,73</u>	<u>34,0</u>	<u>2.567.372,95</u>	<u>25,0</u>
MDQ	9.004.165,52	100,0	10.269.741,26	100,0
N.º de Observações	12		12	

- Análise dos itens que explicam a diferença entre o excesso/déficé corrente e resultados líquidos

Ao constatar que não existe uma completa interligação entre a CO e a CP, uma vez que existem diferenças significativas entre o excesso/déficé corrente e os resultados líquidos, identificaram-se as possíveis fontes de diferença, desdobradas por itens, e que ajudam a explicar tais diferenças. Da Tabela 4, regista-se que:

- Momento do reconhecimento - não se apresentam quaisquer valores e respectiva análise, dado que, através dos documentos de prestação de contas, não nos foi possível recolher os dados de forma fidedigna;
- Aspectos conceptuais - os itens proveitos diferidos e amortizações foram os que apresentaram, em média e no conjunto dos municípios, o peso mais elevado para a explicação da diferença, tanto em 2003 como em 2004, constatando-se ainda que 7 e 3 dos municípios, respectivamente, não apresentaram valores para estes itens em qualquer dos anos. Apesar de ser uma prática permitida na CP, verifica-se que 10 dos 12 municípios estudados apresentam valo zero, em 2003 e 2004, para o item provisões, o mesmo se passa, mas para a totalidade dos municípios e embora não evidenciado na Tabela 4, para os itens variação de produtos acabados, matérias-primas e custos capitalizados. Estes resultados evidenciam uma fraca implementação dos principais conceitos da CP. Conquanto se tenha verificado um aumento do valor médio no peso das amortizações (18,1% em 2003 para 25,11% em 2004), era expectável que este item obtivesse um peso superior. Em nossa opinião, tais resultados ficam a dever-se ao facto de, em alguns casos, o inventário dos activos fixos amortizáveis ainda não estar completo e, noutros casos, à simples razão de determinados municípios terem atribuído valor zero a alguns bens do seu activo fixo aquando da elaboração do primeiro inventário e balanço, nomeadamente, bens pertencentes ao domínio público e outros para os quais não se conhecia, à data, o seu valor de aquisição ou de produção. Importante salientar, ainda, que a variância relativamente ao item proveitos diferidos é elevada em 2004, revelando, assim, que os municípios têm comportamentos diferentes, o que implica a perda de comparabilidade entre os documentos de prestação de contas das entidades em análise;
- Proveitos ou custos extraordinários com a alienação de activos fixos - verificou-se uma significativa diminuição do peso médio destes dois itens, podendo-se dizer que se reflectiram algumas melhorias. De salientar,

também, que os resultados obtidos para este item vão de encontro ao esperado, uma vez que o principal objectivo das autarquias locais não é a alienação de património;

- Outros proveitos ou custos extraordinários - inversamente à fonte anterior registou-se um aumento de 2003 para 2004. Contudo, os valores são pouco relevantes, até porque as subcontas com maior peso neste item são as correcções relativas a exercícios anteriores, as quais apenas devem ser reconhecidas numa conta de resultados se não forem materialmente relevantes. De referir, que este item pode ser utilizado pelos municípios para ajudar a justificar algumas diferenças entre a CO e a CP;

- Erros - apenas se consideraram neste item as receitas de capital destinadas a investimentos amortizáveis, que ao invés de serem reconhecidas pelos municípios como proveitos extraordinários, na mesma percentagem em que se devem registar as amortizações ao longo de vida útil dos bens, registadas na CP, erradamente e pela totalidade, como um proveito: transferência corrente do exercício. Admitimos que possam existir outros erros, mas este é aquele que se nos afigura como o mais relevante. Dos 8 municípios que registaram erros constatou-se, para ambos os anos, que apresentam em média um peso bastante significativo ultrapassando os 100%. Trata-se, efectivamente, do item com maior peso na explicação da diferença entre o excesso/défi ce corrente e os resultados líquidos. A existência de um nível de erros tão significativo não confere às DF a credibilidade desejada, impossibilitando, assim, que a informação nelas contida possa ser útil para a tomada de decisões dos seus diferentes utilizadores.

Tabela 4: Itens que Explicam a Diferença entre o Excesso/défi ce Corrente e Resultados Líquidos.

Fontes	2003			2004		
	Média	Variância	Valor 0	Média	Variância	Valor 0
Momento do Reconhecimento						
Outros ajustamentos	-	-	-	-	-	-
Aspectos Conceptuais						
Proveitos Diferidos	72,78%	1,619	7	183,16%	15,560	7
Acréscimos de Proveitos	1,54%	0,001	8	2,24%	0,004	7
Acréscimos de Custos	6,07%	0,009	7	8,65%	0,019	6
Custos Diferidos	2,41%	0,005	5	5,86%	0,034	4
Amortizações	18,10%	0,038	3	25,11%	0,137	3
Provisões	8,32%	0,043	10	13,81%	0,141	10
Proveitos ou Custos Extraordinários com a Alienação de Activos Fixos						
Proveitos e Ganhos	3,74%	0,008	4	0,01%	0,001	6
Custos e Perdas	1,29%	0,002	9	0,04%	0,000	8
Outros Proveitos ou Custos Extraordinários						
Proveitos e Ganhos Extraordinários	0,91%	0,000	2	2,81%	0,004	2
Custos e Perdas Extraordinárias	1,79%	0,001	4	3,01%	0,004	3
Erros						
Erros	118,6%	1,043	4	135,6%	1,461	4

Dado que os erros têm um peso muito elevado na explicação da diferença, analisou-se o peso destes, por município, nas seguintes rubricas: receitas correntes, resultados líquidos, excesso/défi ce corrente e na diferença entre o excesso/défi ce corrente e resultados líquidos. Assim, em geral, verificou-se, para qualquer um dos municípios, que estes rácios apresentaram valores superiores à unidade, à excepção do rácio erros/receitas correntes, o que se justifica devido ao elevadíssimo nível de erros representado pelo inadequado reconhecimento das receitas de capital destinadas a investimentos amortizáveis, as quais têm um peso significativo nos orçamentos dos municípios (ver Tabela A.2, em Anexo).

- Análise dos Modelos de Regressão Linear

Por fim, de modo a verificar que variáveis poderão ter maior influência na diferença entre o excesso/défi ce corrente e os resultados líquidos (*Diferença*) procedeu-se a uma análise de regressão linear múltipla, pelo método dos mínimos quadrados, tendo-se considerado as seguintes variáveis explicativas, em função dos resultados previamente obtidos: erros(*er*), amortizações(*am*), proveitos diferidos(*prdf*), provisões(*prov*), e como variável de controlo a população residente por km² (*res*). O método de selecção de variáveis, utilizado na análise de regressão, foi o método *enter*, ou seja, utilizou-se a opção para incluir todas as variáveis. Obteve-se, então, a seguinte equação estimada, para o ano de 2003:

$$\begin{aligned}
 \text{Diferença} = & -669.154,6 - 0,463er - 0,28am - 0,609prdf + 4,725prov + 3.465res \quad [6] \\
 & -0,496 [0,637] \quad -2,463 [0,049] \quad -0,330 [0,753] \quad -2,398 [0,053] \quad 2,970 [0,025] \quad 0,065 [0,951] \\
 n = & 12; \quad R^2 = 0,859; \quad R_a^2 = 0,741; \quad F = 7,293 [0,016]
 \end{aligned}$$

Os valores anteriormente apresentados, para a estatística *F*, permitem inferir que pelo menos uma das variáveis explicativas possui um efeito significativo sobre a variação da variável dependente (*Diferença*), ou seja, o modelo ajustado aos dados é significativo ($F=7,293$; $p\text{-value}=0,016$). No entanto, o teste aos coeficientes (teste *t-student*) permite afirmar que apenas algumas variáveis independentes (erros, proveitos diferidos e provisões) influenciam a variação da variável dependente, pois os seus coeficientes apresentaram valores estatisticamente significativos. Analisando, agora, o coeficiente de determinação ajustado (R_a^2), como indicador da qualidade do ajustamento, pode-se afirmar que 74% da variabilidade total na variável *Diferença* é explicada pelas variáveis explicativas presentes no modelo de regressão linear ajustado.

Pretendeu-se ainda verificar quais as melhores variáveis candidatas ao modelo definitivo, ou seja, as que apresentam relações mais fortes com a variável (*Diferença*). Para tal utilizou-se o método de selecção sequencial de variáveis

*backward*⁷ que ajudou a avaliar todos os possíveis modelos. Assim, o modelo estimado final obtido, para 2003, foi:

$$\text{Diferença} = -630.778,29 - 0,479er - 0,600prdf + 4,416prov \quad [7]$$

- 0,847 [0,421] -3,011 [0,017] -3,494 [0,008] 5,414 [0,001]

$$n=12; R=0,856; R_a^2=0,802; F=15,870[0,001]$$

Todos os coeficientes de regressão são significativos (para um $\alpha=5\%$), e o modelo ajustado aos dados é significativo e explica 80,2% ($p\text{-value}=0,001$) da variação observada na variável (*Diferença*).

Esta metodologia foi também aplicada ao ano de 2004 e para os dois anos em conjunto, sendo que os resultados obtidos apresentaram valores e comportamentos idênticos aos observados em 2003.

Pelos resultados obtidos, nos dois modelos estimados, poder-se-á concluir que as variáveis erros, proveitos diferidos e provisões apresentaram as maiores contribuições relativas para explicar o comportamento da variável dependente (*Diferença*).

5. Conclusões e Linhas de Investigação Futuras

A implementação da CP e a sua interligação com a CO na Administração Pública é considerada uma das principais medidas e a que maior impacto tem causado na Reforma Administrativa e Financeira do sector público nas últimas décadas, na generalidade dos países e da qual Portugal não é excepção. No entanto, a informação contida nos documentos de prestação de contas, elaborados a partir da coexistência e interligação dos dois sistemas contabilísticos, apenas será útil se contribuir, efectivamente, para uma significativa melhoria da toma de decisões por parte dos diversos utilizadores. Para que tal se verifique, é imprescindível que exista uma perfeita interligação entre a CO e a CP.

Assim, no presente trabalho de investigação pretendeu-se verificar, essencialmente, qual o nível de integração da CO e da CP nos municípios do Distrito de Bragança, com base na informação disponível para os anos de 2003 e 2004, anos que coincidem também com o início da implementação efectiva da CP nas autarquias locais em Portugal. A metodologia utilizada foi idêntica à aplicada por Anessi-Pessina e Stoccolini (2006) às Província e Municípios de Itália, sendo que os resultados obtidos, apesar de não se poder fazer uma comparação directa, apresentam, em diversos aspectos, uma situação muito próxima da verificada nas entidades italianas.

Da análise efectuada, chegou-se às seguintes conclusões:

⁷ Este método consiste em iniciar o modelo com todas as variáveis explicativas e no passo seguinte é calculada uma estatística F parcial para cada variável como se esta fosse a última a entrar no modelo. A variável será removida do modelo quando apresentar um F parcial menor que um valor crítico F . Este procedimento continua, iniciando-se sempre um novo modelo apenas com as variáveis independentes que ainda não foram excluídas, até que todas as variáveis presentes no modelo sejam estatisticamente significativas (Maroco, 2003).

- Os resultados obtidos não permitem concluir que o excesso/défi ce corrente constitui uma boa *proxy* dos resultados líquidos dos municípios estudados. O mesmo concluíram os autores italianos;
- Através da análise dos componentes da MDQ, verifica-se que a diferença conceptual entre a CO e a CP é sistemática, revelando uma fraca interligação entre os dois sistemas contabilísticos;
- Os itens que melhor ajudam a explicar a diferença entre o excesso/défi ce corrente e os resultados líquidos são os proveitos diferidos e as amortizações. Contudo, é de salientar que estes aspectos, a par de outros directamente relacionados com a CP como sejam as provisões, variação de stocks de produtos acabados, matérias-primas e capitalização de custos, não estão a ser aplicados na íntegra pelos municípios estudados. Este comportamento revela, por si só, uma fraca interligação dos dois sistemas contabilísticos e a existência de erros significativos nos documentos de prestação de contas, sobretudo nos que estão relacionados com a CP. Tais aspectos foram também identificados por Anessi-Pessina e Stoccolini (2006) e são indicadores da fraca fiabilidade da informação vertida nas DF;
- Da análise de regressão linear múltipla verificou-se que os erros, proveitos diferidos e provisões apresentam as maiores contribuições relativas para explicar o comportamento da diferença entre o excesso/défi ce corrente e os resultados líquidos.

Para o futuro, os autores do presente trabalho de investigação pensam que seria de todo interessante aplicar o presente estudo a uma amostra representativa de todos os municípios portugueses, para daí se poderem retirar ilações generalizadas sobre a interligação dos dois sistemas contabilísticos nas autarquias locais. Seria igualmente importante analisar em que medida as características geográficas, económicas e sociais dos municípios do Distrito de Bragança contribuem para os resultados agora alcançados, quando comparados com os resultados a nível nacional. Um estudo idêntico pode ser aplicado aos restantes sectores da Administração Pública em Portugal.

Referências Bibliográficas

- Anessi-Pessina, E. and Steccolini, I.. (2006). **Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Government**. European Accounting Association. Congress. Dublin, Ireland.
- Anthony, R.. (2000). The Fatal Defect in the Federal Accounting System. **Public Budgeting & Finance**. Winter, pp.1/10.
- Carvalho, J.; Jorge, S.; Fernandes, M. e Camões, P.. (2005). **Implementação do Novo Sistema de Contabilidade Autárquica - Conformidade e Fiabilidade da Informação Relatada (I)**. TOC. Ano VI#65. Agosto, pp.26/35.
- Carvalho, J.; Martinez, V. e Pradas, L.. (1999). **Temas de Contabilidade Pública**. Rei dos Livros. Lisboa.
- Cepeda, F.; Figueira, J.; Fernandes, P.; Rodrigues, J. e Reboredo, J.. (2000). **Emprego, Formação Profissional e Fixação de Jovens em Trás-os-Montes e Alto Douro**. Fórum de Trás-os-Montes e Alto Douro.
- Christiaens, J. and Wielemaker, E.. (2003). Financial Accounting Reform in Flemish Universities: An Empirical Study of the Investigation. **Financial Accountability & Management**. N.º 19(2), pp. 185/204.
- Christiaens, J.. (1999). Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation. **Financial Accountability & Management**. N.º 15(1), pp. 21/40.
- Christiaens, J.. (2004). Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. **European Accounting Review**. N.º13 (4), pp. 743/770.
- Eurostat. (1998). **Retrato das Regiões Portugal**. Serviço de Estatística das Comunidades Europeias, Instituto Nacional de Estatística Portugal e Comissão Europeia.
- GEPB. (1998). **Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira**. Volume IX. Página Editora.
- Guthrie, J.. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality?. **Financial Accountability & Management**. N.º 14(1), pp.1/19.
- Hood, C.. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. **Accounting, Organizations and Society**. N.º 20(2/3), pp. 93/109.
- INE. (2002). **Atlas das Cidades de Portugal**. Instituto Nacional de Estatística, Lisboa.
- INE. (2004). **Retrato Territorial**. Instituto Nacional de Estatística, Lisboa.
- IFAC-PSC. (2003). **Study 14: Transition to the Accrual basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities**. International Federation of Accountants - Public Sector Committee. Second Edition. <http://www.ifac.org>.
- Kinnunen, J. and Koskela, M.. (1999). Do Cash Flows Reported by Firms Articulate with their Income Statements and Balance Sheets? Descriptive Evidence from Finland. **European Accounting Review**. N.º 8 (4), pp. 631/654.
- Maroco, J.. (2003). **Análise Estatística - com utilização do SPSS**. Edições Sílabo, Lda.. Lisboa.
- Mautz, R.. (1988). Monuments, Mistakes and Opportunities. **Accounting Horizons**. N.º 2(2), pp. 123/128.
- Nazareth, M.. (2003). **População**. Instituto Nacional de Estatística - Portugal Social 1991-2001.
- Pallot, J.. (1990). The Nature of Public Assets: A Response to Mautz. **Accounting Horizons**, June, pp. 70/85.

Anexos

Tabela A.1: Documentos de Prestação de Contas.

N.º	DESIGNAÇÃO	CÓDIGO POCAL
1	• Balanço	5
2	• Demonstração de resultados	6
3	• Plano plurianual de investimentos	7.1
4	• Orçamento (Resumo)	7.2
5	• Orçamento	7.2
6	• Controlo orçamental da despesa	7.3.1
7	• Controlo orçamental da receita	7.3.2
8	• Execução do plano plurianual de investimentos	7.4
9	• Fluxos de caixa	7.5
10	• Contas de ordem	7.5
11	• Operações de tesouraria	7.6
12	• Caracterização da entidade	8.1
13	• Notas ao balanço e à demonstração de resultados	8.2
14	• Modificações do orçamento - receita	8.3.1.1
15	• Modificações do orçamento - despesa	8.3.1.2
16	• Modificações ao plano plurianual de investimentos	8.3.2
17	• Contratação administrativa - situação dos contratos	8.3.3
18	• Transferências correntes - despesa	8.3.4.1
19	• Transferências de capital - despesa	8.3.4.2
20	• Subsídios concedidos	8.3.4.3
21	• Transferências correntes - receita	8.3.4.4
22	• Transferências de capital - receita	8.3.4.5
23	• Subsídios obtidos	8.3.4.6
24	• Activos de rendimento fixo	8.3.5.1
25	• Activos de rendimento variável	8.3.5.2
26	• Empréstimos	8.3.6.1
27	• Outras dívidas a terceiros	8.3.6.2
28	• Relatório de gestão	13
29	• Guia de remessa	
30	• Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta	
31	• Norma de controlo interno e suas alterações	
32	• Resumo Diário de Tesouraria	
33	• Síntese das reconciliações bancárias	
34	• Mapa de Fundos de Maneio	
35	• Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais	
36	• Relação de acumulação de funções	
37	• Relação nominal de responsáveis	

Fonte: Adaptado da Resolução n.º 4/2001 - 2ª Secção do Tribunal de Contas.

Tabela A.2: Medidas Estatísticas para o Total dos Municípios.

	2003				2004			
	RE	Er/RC	Er/RL	Er/ED	RE	Er/RC	Er/RL	Er/ED
<i>Média</i>	1,19	0,62	1,10	-10,72	1,36	0,71	2,08	-6,70
<i>Mediana</i>	1,35	0,77	1,38	0,00	1,36	0,89	1,30	0,00
<i>Desvio Padrão</i>	1,02	0,48	0,86	86,8	1,21	0,57	3,61	26,97

Nota: Er = Erro; ED = Excesso/déficit Corrente, obtido através da CO; RC = Receitas Correntes; RL = Resultado Líquido do Exercício, obtido através da CP; RE = $\text{abs}[\text{Er}/(\text{ED}-\text{RL})]$.