

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa



CONFORMIDADE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS NAS
AUTARQUIAS LOCAIS EM PORTUGAL:
O CASO DAS FREGUESIAS

João Pedro Serra Costa

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientadores:

Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus
Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Professor Doutor Raul M. S. Laureano
Professor Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Métodos Quantitativos

Dezembro 2011

RESUMO

Na sequência do processo de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, a qualidade da informação divulgada pelas entidades públicas é uma componente fundamental do dever de *accountability* que estas organizações têm perante os vários *stakeholders*, sendo que essa qualidade é determinada pela obediência aos requisitos exigidos na legislação e na normalização contabilística.

Neste contexto, este estudo tem como principal objectivo a análise da conformidade da informação divulgada pelas freguesias portuguesas, cuja importância deriva da presente discussão sobre o papel das autarquias no contexto da Administração Pública em Portugal, estando as freguesias no cerne da recente proposta governamental para a reestruturação de todo o sector autárquico.

O estudo centra-se na análise dos documentos de prestação de contas relativos ao ano de 2009, divulgados pelas 55 freguesias que estão obrigadas a remeter as suas contas ao Tribunal de Contas, tanto em regime geral como em regime simplificado, de acordo com os requisitos dos regimes de prestação de contas definidos no POCAL.

As principais conclusões apontam para o facto de as freguesias não cumprirem na totalidade com as obrigações que lhes são exigidas, sendo que as freguesias do regime geral apresentam maiores Índices de Conformidade Parcial e, conseqüentemente, também maior Índice de Conformidade Global. Relativamente aos factores potencialmente explicativos da Conformidade Global, a análise permite concluir que apenas se revelaram significativos: o tipo de regime e a percentagem de habitantes com ensino superior, os quais explicam 30% da variância do Índice de Conformidade.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, Contabilidade Autárquica, *Accountability*, Índices de Conformidade.

Classificação JEL: M41- Accounting

ABSTRACT

Following the process of Public Accounting Reform in Portugal, the quality of the information disclosed by public authorities is a key component of the duty of accountability that these organizations have towards the various stakeholders. This quality is determined by the compliance to the requirements in the legislation and accounting standards.

Consequently, this study's main objective is the analysis of conformity of the information disclosed by Portuguese parishes, which importance derives from the current discussion on the role of municipalities in the context of Public Administration in Portugal, being the parishes at the heart of the recent government proposal for restructuring the entire municipal sector.

The study focuses on the analysis of documents of accountability for the year 2009, that were released by the 55 parishes which are required to submit accounts to the Court of Auditors, both in general and in simplified regime, in accordance with the requirements of accountability defined in POCAL.

The main findings point to the fact that the parishes do not fully comply with the obligations that are required of them, and the parishes of the general regime have a higher index of Global and Partial Compliance. Regarding the factors that can explain the Global Compliance, the analysis shows that only two proved significant: the type of regime and the percentage of inhabitants with higher education, which explain 30% of the variance of the Global Conformity index.

Keywords: Public Accounting, Local Government Accounting, Accountability, Conformity Indexes.

JEL Classification: M41-Accounting

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, a mulher mais importante da minha vida, por toda a paciência que tem tido comigo, por todo o apoio que me tem dado e sobretudo por mesmo nas horas mais difíceis me ter dado sempre alento e força.

Ao meu pai, o homem mais importante da minha vida. Sei que para ele este trabalho é a concretização de um grande sonho e a realização em mim do que ele um dia gostaria de ter tido oportunidade de cumprir.

Aos meus pais em conjunto, um agradecimento por toda a educação, todos os ensinamentos e todo carinho e amor, que me fizeram tornar no homem que sou e motivo de muito orgulho para eles.

Um pensamento especial para os meus avós, mais em especial para a minha avó materna que não está fisicamente presente; sei que estão felizes pela concretização de mais uma meta da minha vida.

Expresso sincero reconhecimento aos meus orientadores, Professores Maria Antónia de Jesus e Raul Laureano, pelo apoio e incentivo, que tanto me ajudaram nesta etapa da minha vida académica.

Não posso deixar de estender os meus sinceros agradecimentos ao Dr. António Costa e Silva, à Dra. Isabel Relvas e ao Sr. Francisco Antunes pelo apoio, disponibilidade e amabilidade com que me acolheram no Tribunal de Contas.

Por último, dedico este trabalho à grande mulher, à melhor namorada, à pessoa especial com quem partilho toda a minha vida... O meu muito obrigado por todo o apoio e ajuda, empenho e dedicação, assim como toda a paciência e compreensão, mas acima de tudo por toda a amizade, ternura, cumplicidade e Amor.

“O homem é do tamanho do seu sonho”
Fernando Pessoa

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1. Justificação, relevância e delimitação do tema.....	1
2. Objectivos e questões de investigação.....	2
3. Estrutura da dissertação	3
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	5
1. REFORMA DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL.....	6
1.1 Introdução.....	6
1.2 Principais características da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal	7
1.3 Normalização contabilística sectorial	11
1.4 A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e as tendências a nível internacional	13
2. AS AUTARQUIAS LOCAIS EM PORTUGAL – CONTABILIDADE E CARACTERIZAÇÃO	15
2.1 A contabilidade autárquica antes do POCAL.....	15
2.2 O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	18
2.2.1 Âmbito e objectivos	18
2.2.2 Principais características	22
2.2.3 Implementação	26
2.3 A prestação de contas nas autarquias locais	27
2.4 Aspectos contabilísticos da Nova Lei das Finanças Locais e implicações da futura reforma da Administração Local	35
2.5 Caracterização do sector da Administração Local em Portugal	37
3. ESTUDOS SOBRE A CONFORMIDADE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS	42
3.1 Estudo de conformidade nos municípios flamengos – dados de 1995	42
3.2 Conformidade e diversidade da contabilidade e do relato financeiro na Administração Local em Portugal – dados de 2003.....	46

3.3 Conformidade com o novo sistema de contabilidade pública local em Portugal – dados de 2003	51
3.4 Estudo de conformidade e qualidade das contas dos municípios – dados de 2008.....	54
3.5 Síntese dos estudos analisados	57
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO.....	59
4. METODOLOGIA	60
4.1 Passos desenvolvidos para a definição do âmbito do estudo empírico	60
4.2 Identificação das freguesias que constituem o âmbito do estudo.....	63
4.3 Questões de investigação e hipóteses	64
4.4 Fontes e métodos utilizados.....	65
4.4.1 Índices de conformidade	65
4.4.2 Relação entre a conformidade e as características das freguesias	71
5. ESTUDO DA CONFORMIDADE NAS FREGUESIAS	73
5.1 Caracterização do universo.....	73
5.1.1 Características externas.....	73
5.1.2 Características internas	77
5.2 Índice de conformidade	79
5.2.1 Índice de Conformidade nas freguesias de regime geral	79
5.2.2 Índice de Conformidade nas freguesias de regime simplificado	83
5.2.3 Comparação da conformidade nas freguesias de regime geral e simplificado	87
5.3 Relação do Índice de Conformidade com as características externas e internas das freguesias	91
5.4 Modelo explicativo da conformidade	95
5.5 Discussão dos Resultados.....	96
CONCLUSÃO	100
1. Síntese do trabalho desenvolvido	100
2. Respostas às questões de investigação	101
3. Contributos	104

4. Limitações e sugestões para investigação futura.....	105
BIBLIOGRAFIA.....	107
ANEXOS.....	112
A Caracterização sumária das freguesias	113
B Nível de habilitações da população das freguesias (%).....	125
C Análise dos parâmetros do Índice de Conformidade nas freguesias de regime geral....	127
D Análise dos parâmetros do Índice de Conformidade nas freguesias de regime simplificado	130
E Modelo explicativo da conformidade.....	133

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Normalização contabilística pública versus Sector Público	13
Figura 2: Sistema de Controlo Interno	25
Figura 3: Estrutura do Sector Público em Portugal	38
Figura 4: Distribuição da população residente	74
Figura 5: Distribuição da área das freguesias	74
Figura 6: Distribuição da densidade populacional	75
Figura 7: Distribuição das habilitações literárias da população	76
Figura 8: Distribuição das freguesias por distrito	77
Figura 9: Distribuição das freguesias por área metropolitana	77
Figura 10: Distribuição por tipo de freguesia	77
Figura 11: Distribuição do volume de orçamento	78
Figura 12: Distribuição das freguesias por tipo de regime	78
Figura 13: Distribuição da conformidade nas freguesias de regime geral	80
Figura 14: Distribuição do Índice de Conformidade Global Absoluto	81
Figura 15: Distribuição do Índice de Conformidade Global Relativo (%)	81
Figura 16: Distribuição da conformidade parcial no regime geral	82
Figura 17: Distribuição da conformidade nas freguesias de regime simplificado	84
Figura 18: Distribuição do Índice de Conformidade Global Absoluto	85
Figura 19: Distribuição do Índice de Conformidade Global Relativo (%)	85
Figura 20: Distribuição da conformidade parcial no regime simplificado	86
Figura 21: Conformidade média dos Índice Global Relativo (%) e Índices Parciais Relativos (%) por tipo de regime	88
Figura 22: Distribuição da Conformidade Global Relativo (%) por tipo de regime	88
Figura 23: Distribuição da conformidade parcial relativa (%) segundo o tipo de regime, por categoria de prestação de contas	89
Figura 24: Relação da população residente com Índice de Conformidade Global Relativo (%)	92
Figura 25: Relação da densidade populacional com Índice de Conformidade Global Relativo (%)	92
Figura 26: Relação da área da freguesia com Índice de Conformidade Global Relativo (%)	92
Figura 27: Relação entre % habitantes com ensino superior e Índice de Conformidade Global Relativo (%)	93
Figura 28: Média do Índice de Conformidade Global Relativo (%) por tipo de freguesia	93
Figura 29: Relação volume de orçamento com Índice de Conformidade Global Relativo (%)	94

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Etapas da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal.....	8
Tabela 2: Principais características do POCP	10
Tabela 3: Princípios contabilísticos no POCP.....	10
Tabela 4: Âmbito de aplicação dos planos de contas aplicáveis à AC	12
Tabela 5: Finalidade do sistema articulado da contabilidade autárquica	20
Tabela 6: Objectivos dos subsistemas do POCAL.....	22
Tabela 7: Princípios orçamentais e contabilísticos do POCAL	23
Tabela 8: Documentos previsionais e de prestação de contas.....	28
Tabela 9: Documentos de prestação de contas <i>versus</i> destinatários específicos - POCAL.....	29
Tabela 10: Documentos previsionais	30
Tabela 11: Documentos de prestação de contas na óptica patrimonial.....	31
Tabela 12: Mapas de prestação de contas na óptica orçamental	32
Tabela 13: Outros documentos exigidos	32
Tabela 14: Obrigações contabilísticas.....	34
Tabela 15: Resumo dos documentos exigidos pelo Tribunal de Contas.....	34
Tabela 16: Resultados da conformidade global de 2004 a 2007.....	54
Tabela 17: Resumo dos estudos sobre conformidade a municípios.....	58
Tabela 18: Identificação das freguesias alvo do estudo	64
Tabela 19: Parâmetros a medir nos documentos de prestação de contas das freguesias.....	68
Tabela 20: Estatísticas da população residente	74
Tabela 21: Estatísticas da área das freguesias (em km ²).....	74
Tabela 22: Estatísticas da densidade populacional (habitantes por Km ²)	75
Tabela 23: Distribuição das freguesias por município	76
Tabela 24: Estatísticas do volume de orçamento (€).....	78
Tabela 25: Estatísticas do Índice de Conformidade Global	80
Tabela 26: Distribuição da conformidade parcial nas freguesias de regime geral.....	81
Tabela 27: Estatísticas do Índice de Conformidade Global	85
Tabela 28: Distribuição da conformidade parcial nas freguesias do regime simplificado.....	85
Tabela 29: Estatísticas do Índice de Conformidade Global Relativo (%) por tipo de regime .	88
Tabela 30: Associação entre o tipo de regime e cada um dos Índices de Conformidade Parcial Relativos (%).....	90
Tabela 31: Intensidade da relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) e cada característica externa	91
Tabela 32: Relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) e o volume de orçamento (coeficiente de <i>Pearson</i>).....	94
Tabela 33: Modelo de regressão linear para explicar o Índice de Conformidade Global Relativo (%)	95

LISTA DE ABREVIATURAS

AC – Administração Central
AML – Área Metropolitana de Lisboa
AMP – Área Metropolitana do Porto
ANAFRE – Associação Nacional de Freguesias
CIGAR – *Comparative International Governmental Accounting Research*
CRP – Constituição da República Portuguesa
DF – Demonstrações Financeiras
DGAL – Direcção – Geral das Autarquias Locais
DGO – Direcção – Geral do Orçamento
DP – Desvio Padrão
DR – Demonstração dos Resultados
EC – Estrutura Conceptual
FFF – Fundo de Financiamento de Freguesias
IAS – *International Accounting Standards*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
INE – Instituto Nacional de Estatística
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
LEO – Lei do Enquadramento Orçamental
LEOE – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado
LFL – Lei das Finanças Locais
Me – Média
NLFL – Nova Lei das Finanças Locais
NPM – *New Public Management*
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PLFL – Primeira Lei das Finanças Locais
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
PPI – Plano Plurianual de Investimentos
OE – Orçamento do Estado
RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado
SCI – Sistema de Controlo Interno
SEE – Sector Empresarial do Estado
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SPA – Sector Público Administrativo
TC – Tribunal de Contas

INTRODUÇÃO

Inicialmente, será apresentada a justificação, relevância e delimitação deste trabalho, bem como objectivos e questões de investigação. É igualmente explicitada a estrutura da dissertação para que seja mais fácil a compreensão da mesma.

1. Justificação, relevância e delimitação do tema

A Reforma da Contabilidade Pública, encetada em Portugal no início da década de noventa do século passado, vem dar ênfase à informação contabilística preparada e divulgada em base de acréscimo e claramente orientada para a satisfação das necessidades informativas dos utilizadores, quer na vertente orçamental, quer na vertente financeira/patrimonial.

A publicação do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública), aplicável às entidades da Administração Central em Portugal¹, e do POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais), aplicável às entidades da Administração Local, como dois dos instrumentos fundamentais dessa Reforma, introduz na Contabilidade Pública em Portugal elementos inovadores no sentido de os sistemas de informação contabilística passarem a proporcionar informação sobre as necessidades e origem dos recursos, bem como acerca da aplicação dos fundos das entidades abrangidas, o que constitui um factor essencial para a prestação de responsabilidades daquelas entidades perante a sociedade em geral.

Na sequência do processo de Reforma, a qualidade da informação divulgada pelas entidades públicas é uma componente fundamental do dever de *accountability* que estas organizações têm perante os vários *stakeholders*, quer internos, quer externos, que utilizam a informação contabilística para a tomada de decisões.

Essa qualidade é determinada pela obediência aos requisitos exigidos na legislação e na normalização contabilística, relevante para todas as entidades do sector público, em particular no que às entidades da Administração Local diz respeito – municípios e freguesias, devido ao facto de estarem mais próximas dos cidadãos e, conseqüentemente, o factor *accountability* assumir uma maior pertinência.

¹ Para alguns sectores da Administração Central aplicam-se Planos de Contas específicos, conforme adiante se verá.

Consequentemente, a análise da conformidade da informação divulgada face a regras e procedimentos estabelecidos nos normativos de referências, neste caso o POCAL, constitui uma das formas de aferir a qualidade da informação prestada por aquelas entidades e, deste modo, avaliar em que medida estão a cumprir os objectivos para que foram constituídas.

A qualidade da informação financeira das entidades públicas em geral, e autárquicas em particular, é importante para assegurar que essa informação represente de forma fidedigna e completa a realidade económica, financeira e patrimonial das entidades envolvidas, tendo em vista a sua relevância para a tomada de decisões e para a prestação de responsabilidades perante os cidadãos a quem se dirige.

Dado já existirem alguns estudos sobre a análise da conformidade dos municípios portugueses, o tema desta investigação centra-se na análise de conformidade da informação divulgada pelas freguesias portuguesas, tendo em linha de conta a presente discussão sobre o papel das autarquias no contexto da Administração Pública em Portugal, estando as freguesias no enfoque da recente proposta governamental para a reestruturação de todo o sector autárquico.

O estudo centra-se na análise dos documentos de prestação de contas relativos ao ano de 2009, divulgados pelas freguesias que estão obrigadas a remeter contas ao Tribunal de Contas, tanto em regime geral como em regime simplificado, de acordo com os regimes de prestação de contas definidos no POCAL.

2. Objectivos e questões de investigação

Após justificada a escolha do tema, este estudo tem como principal objectivo avaliar e explicar a conformidade da informação contabilística divulgada pelas freguesias portuguesas face aos requisitos exigidos pela normalização contabilística vigente em Portugal, designadamente os estabelecidos no POCAL e os exigidos pelo Tribunal de Contas.

Para alcançar este objectivo genérico foram definidas as seguintes questões de investigação:

- Qual o **Índice de Conformidade Global** da informação divulgada pelas freguesias em 2009 comparativamente com os requisitos exigidos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas?
- Qual o **Índice de Conformidade Parcial** da informação divulgada pelas freguesias em 2009 relativamente a categorias específicas de divulgação comparativamente com os requisitos exigidos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas?
- Qual a relação entre o Índice de Conformidade Global observada e as características internas e externas das freguesias?

Para responder às questões de investigação, a pesquisa centra-se nas freguesias que estão obrigadas a remeter documentos de prestação de contas ao Tribunal de Contas, quer em regime geral, quer em regime simplificado.

Com a terceira questão de investigação pretende-se conhecer quais as características das freguesias que explicam de forma mais cabal o Índice de Conformidade Global e, ainda, avaliar em que medida cada uma das dessas características explicam essa conformidade.

3. Estrutura da dissertação

Com vista a atingir os objectivos propostos, esta dissertação está dividida em duas partes, para além da Introdução e das Conclusões. A primeira parte compreende aos três primeiros capítulos que consubstanciam o Enquadramento Teórico. A segunda parte corresponde ao Estudo Empírico, englobando o capítulo da metodologia e o capítulo relativo ao desenvolvimento do estudo empírico propriamente dito.

No primeiro capítulo é realizada uma breve síntese da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, principais características e comparação com as tendências a nível internacional.

O segundo capítulo engloba uma caracterização detalhada acerca da Reforma da Contabilidade Pública na Administração Local em Portugal, evidenciando os principais

objectivos e características do POCAL e também os principais requisitos em termos e prestação de contas. Inclui ainda a caracterização do sector Administração Local em Portugal.

O capítulo três incorpora a análise de alguns estudos de conformidade, internacionais e nacionais, com o intuito de justificar as opções tomadas quanto às questões de investigação para as quais se pretende obter resposta.

O quarto capítulo incorpora os aspectos metodológicos. São identificados os principais passos desenvolvidos nesta pesquisa e delimitado o universo alvo do estudo. São definidas as hipóteses de investigação associadas a cada uma das questões e descritas as técnicas utilizadas para cada um dos casos.

O capítulo cinco respeita ao estudo da conformidade nas freguesias em Portugal. São apresentadas as principais características externas e internas das freguesias. Calculam-se e analisam-se os Índices de Conformidade e são estabelecidas e explicadas as relações entre as características das freguesias e os Índices de Conformidade e apresenta-se a discussão dos resultados.

Por último, na Conclusão é efectuada a síntese do trabalho desenvolvido e são apresentadas as principais conclusões que respondem às questões de investigação. De seguida são evidenciados os principais contributos deste estudo, respectivas limitações e sugestões para investigações futuras.

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. REFORMA DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL

Neste capítulo são identificadas as principais características e evolução histórica da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e comparação com as tendências a nível internacional.

1.1 Introdução

Desde a década de oitenta que se têm vindo a registar reformas profundas na Contabilidade Pública dos países da OCDE, as quais surgem na sequência de reformas mais alargadas no âmbito da Administração Pública, seguindo os princípios do movimento designado por *New Public Management* (NPM). Segundo Olson *et al.* (2001), este movimento pretende aplicar ao Sector Público os mesmos princípios e técnicas aplicáveis ao sector privado, com o objectivo de introduzir melhorias na qualidade das decisões financeiras neste sector. Relativamente aos sistemas contabilísticos, estes autores enfatizam que as entidades públicas devem adoptar sistemas de prestação de contas/responsabilidade (*accountability*) suportados por informação de carácter financeiro preparada de acordo com princípios contabilísticos geralmente aceites e utilizando a base de acréscimo.

As reformas no âmbito da Contabilidade Pública desenvolveram-se no sentido de esta passar a constituir uma ferramenta importante para proporcionar informação útil para a tomada de decisões, preparando *outputs* informativos focalizados no controlo dos gastos públicos e na avaliação da economia, eficiência e eficácia das entidades públicas; a opção pela base do acréscimo nos sistemas contabilísticos aplicáveis a estas entidades passa a ser um instrumento essencial para que a Contabilidade Pública atinja aqueles objectivos (Benito *et al.*, 2005 Lüder e Jones, 2003).

Portugal seguiu a tendência a nível internacional, iniciando um processo de reforma na Contabilidade Pública no início dos anos noventa do século passado, cujas principais características se evidenciam na próxima secção.

1.2 Principais características da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Segundo Carvalho e Jorge (2003), a Contabilidade Pública em Portugal até ao início da década de noventa era essencialmente contabilidade orçamental em base de caixa, orientada para assegurar a conformidade legal e o controlo orçamental, reflectindo apenas os movimentos de recebimentos e pagamentos (óptica de caixa).

A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, tal como nos restantes países europeus, foi impulsionada pela reforma da administração financeira dos serviços e organismos da Administração Pública. Os fundamentos desta reforma constam da Lei de Bases de Contabilidade Pública – Lei 8/90 de 20 de Fevereiro, posteriormente concretizada num novo Regime da Administração Financeira do Estado – RAFE (Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho). Estas duas iniciativas legislativas constituem o primeiro marco da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, cujo propósito era promover a modernização, a eficiência e a racionalidade na gestão da Administração Pública (Feliciano, 2010).

Aqueles diplomas legais definem dois regimes para a administração financeira do Estado e os respectivos sistemas contabilísticos aplicáveis. Os regimes definidos têm em linha de conta o tipo de autonomia atribuído a cada um deles e são:

- Regime geral – serviços e organismos com autonomia administrativa;
- Regime excepcional – serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira.

A aplicação dos sistemas contabilísticos a cada um dos regimes foi definida da seguinte forma:

- Serviços com Autonomia Administrativa (regime geral): contabilidade de caixa e contabilidade de compromissos;
- Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira (regime excepcional): contabilidade de acréscimo e contabilidade de compromissos na vertente orçamental.

Fernandes (2005) sublinha que este novo Regime da Administração Financeira do Estado é a peça fundamental no processo de Reforma da Contabilidade Pública, que tem como principal objectivo associar ao cumprimento da legalidade uma maior racionalização e controlo dos gastos públicos.

Um segundo passo no processo da Reforma da Contabilidade Pública é dado com a publicação da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE) – Lei 6/91, de 20 de Fevereiro, que define os princípios e regras para a elaboração e execução do orçamento anual. Esta Lei foi entretanto revogada pela Lei 91/2001, de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), que vem estabelecer no seu artigo 10º a obrigatoriedade da aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) a todo o Sector Público Administrativo (SPA), quer sejam serviços com mera autonomia administrativa (serviços simples), quer serviços com autonomia administrativa e financeira (Fundos e Serviços Autónomos). Esta Lei foi entretanto objecto de alterações sucessivas, das quais se destacam as mais recentes – Lei 48/2004 de 24 de Agosto e Lei 22/2011 de 20 de Maio. Esta última, em particular, reforça o papel do POCP, considerando a sua implementação em todos os organismos do Sector Público Administrativo como um instrumento de gestão essencial para a *“boa gestão e controlo dos dinheiros e outros activos públicos”* (Lei 22/2011, artigo 11º).

O POCP, publicado pelo Decreto-Lei 232/97 de 3 de Setembro, é pois considerado como o marco fundamental da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal para todas as entidades da Administração Central, Local e Regional, com excepção das empresas públicas (Jesus e Jorge, 2009), constituindo o corpo legislativo da segunda das três etapas da Reforma da Contabilidade Pública, conforme definidas por Jesus e Jorge (2010) e que a Tabela 1 ilustra.

Tabela 1: Etapas da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Etapas	Período	Legislação aplicável
Primeira Etapa	1990 a 1997	Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE) e Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE)
Segunda Etapa	1997 a 2001	POCP e Planos Sectoriais (Educação, Saúde, Segurança Social e Administração Local)
Terceira Etapa	2001 a 2008	Nova Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)

Fonte: Adaptado de Jesus (2010:66)

No Preâmbulo 6 do POCP são claramente identificados como principais objectivos subjacentes à sua publicação a integração num único sistema dos três subsistemas contabilísticos – orçamental, patrimonial e analítico, para que este plano de contas possa vir a constituir uma ferramenta essencial para apoiarem a tomada de decisões no âmbito das entidades abrangidas pelo mesmo. Estes objectivos pressupõem que o POCP venha a constituir, mais do que um mero sistema contabilístico, um instrumento essencial para o Regime da Administração Financeira do Estado, introduzindo para o efeito a base de acréscimo na contabilidade das entidades públicas, com o propósito de permitir a construção de indicadores de avaliação da economia, eficiência e eficácia dessas entidades no sentido de ser alcançada uma melhor gestão dos dinheiros públicos (Caiado e Pinto, 2002).

Dado este propósito, aqueles autores salientam o facto de o POCP definir como principais destinatários: Assembleia da República e Governo, responsáveis pelo processo orçamental, Tribunal de Contas, que controla externamente a aplicação dos dinheiros públicos; os gestores da Administração Pública, os analistas financeiros e os cidadãos em geral.

Para Carvalho *et al.* (1999) o POCP tem também como propósito modernizar os processos contabilísticos e garantir a comparabilidade da informação disponibilizada pelas entidades do Sector Público, potenciando a tomada de decisões e disponibilizando informação que facilita o controlo da actividade da Administração Pública por parte do Tribunal de Contas e da Assembleia da República. Estes autores, tal como Caiado e Pinto (2002) e Pinto e Santos (2005) destacam igualmente a transparência da situação financeira e patrimonial das entidades públicas como um dos objectivos a que o POCP procura dar resposta.

Todos estes autores sublinham o facto de o POCP promover o relato da informação financeira não apenas orientada para a conformidade legal, mas direccionada de igual forma para a análise da situação económico-financeira das entidades públicas.

Jorge (2003) também evidencia o POCP como o marco fundamental da reforma da Contabilidade Pública, uma vez que uma das suas características é a integração num único sistema da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. A Tabela 2 evidencia as demonstrações financeiras, classes de contas e bases de contabilização de cada um dos subsistemas que integram o POCP.

Tabela 2: Principais características do POCP

Características Técnicas	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Financeira (Patrimonial)	Contabilidade Analítica
Demonstrações Financeiras (DF)	Mapas de execução orçamental: <ul style="list-style-type: none"> • Controlo Orçamental: Despesa • Controlo Orçamental: Receita • Mapa dos Fluxos de Caixa • Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução 	Mapas da contabilidade patrimonial: <ul style="list-style-type: none"> • Balanço • Demonstração dos Resultados por Natureza • Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados 	Ao critério da entidade
Classes de Contas	Classe 0 e conta 25	Classes 1 a 8	Classe 9 (Ao critério da entidade)
Bases de Contabilização	Base de caixa modificada	Base de acréscimo	Base de acréscimo

Fonte: Adaptado de Carvalho e Jorge (2003:22)

O POCP também se caracteriza por definir princípios contabilísticos na base dos quais devem ser elaboradas as demonstrações financeiras. Na Tabela 3 são elencados e definidos os princípios contabilísticos preconizados pelo POCP.

Tabela 3: Princípios contabilísticos no POCP

Princípios	Definição
Entidade Contabilística	Todo o ente público ou de direito privado que esteja abrangido pelo âmbito de aplicação do POCP
Continuidade	Toda a entidade opera continuamente, com duração ilimitada
Consistência	A entidade, por norma, não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro
Especialização ou acréscimo	Reconhecimento dos proveitos e custos quando são obtidos ou ocorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento
Custo histórico	Registos contabilísticos baseados em custos de produção ou de aquisição



Princípios	Definição
Prudência	As estimativas a integrar nas contas devem ser feitas com um determinado grau de precaução, de forma a não permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas
Materialidade	As DF devem evidenciar todos os elementos relevantes para a tomada de decisões por parte dos respectivos destinatários
Não compensação	Como regra geral, não devem ser compensados saldos de contas de activos e passivos (Balanço), ou contas de custos ou perdas com contas de proveitos ou ganhos (Demonstração dos Resultados) e, nunca, devem ser compensados saldos de despesas com saldos de receitas (Mapas de Execução Orçamental)

Fonte: Jesus (2010:82)

Comparativamente com o sistema contabilístico aplicável às entidades privadas – Sistema de Normalização Contabilística (SNC), destaca-se a existência de dois princípios contabilísticos comuns: princípio da especialização e princípio da continuidade (§s 22 e 23 da Estrutura Conceptual do SNC, respectivamente).

Ainda em comparação com o SNC, sublinha-se que enquanto no POCP prevalece o custo histórico na mensuração dos elementos das demonstrações financeiras, o sistema aplicável ao sector privado acolhe diversos critérios de mensuração, para além do custo histórico: o custo corrente, o valor realizável, o valor presente e o justo valor.

1.3 Normalização contabilística sectorial

A segunda etapa da Reforma, conforme Tabela 1, abarca também a publicação de vários Planos de Contas aplicáveis a sectores específicos da Administração Pública. São eles:

- Administração Central:
 - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC - Educação), aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de Setembro;
 - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria 898/2000, de 28 de Setembro;

- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei 12/2002, de 25 de Janeiro.
- Administração Local:
 - Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei 54/A/99, de 22 de Fevereiro.

A Tabela 4 apresenta os vários Planos de Contas Sectoriais aplicáveis à Administração Central (AC) de acordo com o respectivo âmbito de aplicação.

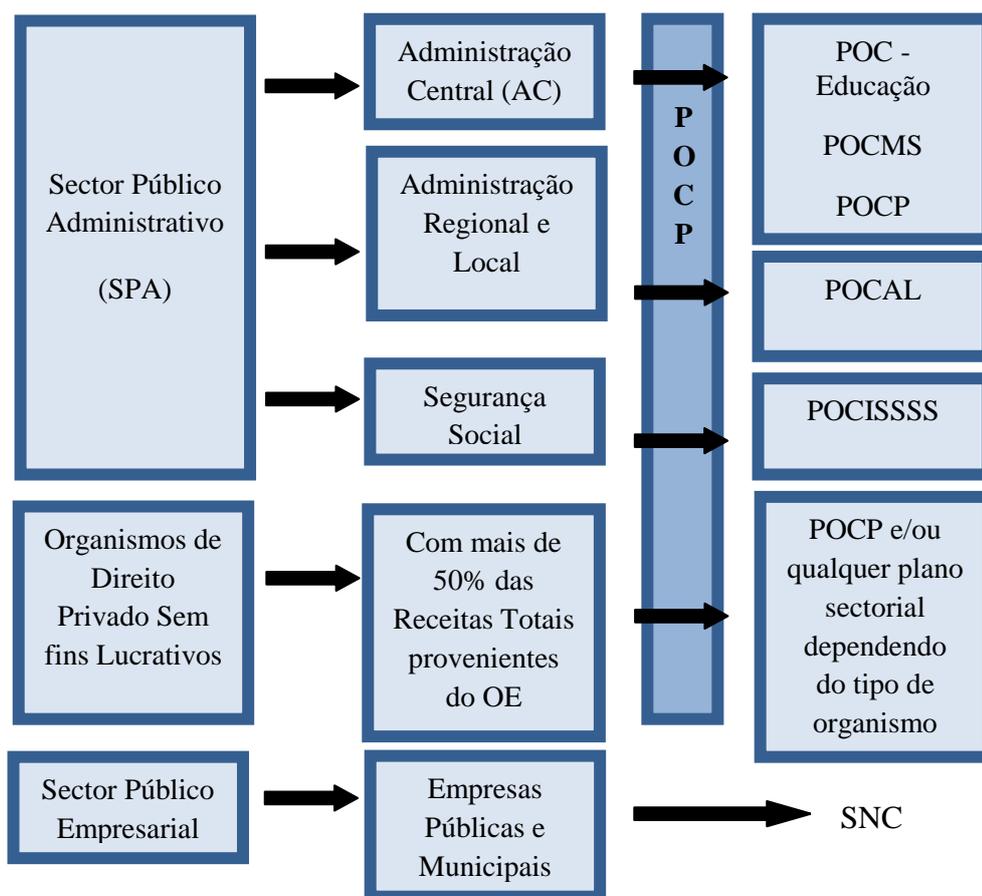
Tabela 4: Âmbito de aplicação dos planos de contas aplicáveis à AC

Administração Central	Âmbito de aplicação
POC – Educação	<ul style="list-style-type: none"> • Todos os organismos autónomos sob a tutela do Ministério da Educação, que não tenham natureza, forma e designação de empresas públicas. • Organismos de direito privado, sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a educação, desde que as suas receitas sejam maioritariamente provenientes do OE ou de entidades abrangidas pelo POC - Educação.
POCMS	<ul style="list-style-type: none"> • Todos os organismos e serviços do Ministério da Saúde, que não tenham natureza, forma e designação de empresas públicas. • Organismos de direito privado, sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a saúde, que dependam directa ou indirectamente de entidades abrangidas por este Plano, desde que as suas receitas sejam maioritariamente provenientes do OE ou de orçamentos privados daquelas entidades.
POCISSSS	<ul style="list-style-type: none"> • Todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, incluindo as instituições das regiões autónomas.

Fonte: Adaptado de Jesus (2010:88)

Na Figura 1 apresenta-se de forma esquemática a articulação entre a normalização contabilística actual em Portugal e as várias áreas do Sector Público em Portugal.

Figura 1: Normalização contabilística pública versus Sector Público



Fonte: Adaptado de Feliciano (2010: 19)

1.4 A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e as tendências a nível internacional

De acordo com a análise de Jesus e Jorge (2010), Portugal seguiu na Reforma da Contabilidade Pública as tendências a nível internacional, nomeadamente quanto à introdução da base de acréscimo, considerando o estudo comparativo sobre as reformas realizadas em vários países europeus realizado por Lüder e Jones (2003). Este estudo abarca países da União Europeia (Alemanha, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Itália, Reino Unido), a Suíça e as instituições da União Europeia.

Portugal também segue as tendências de muitos outros países no que respeita à adopção da base de caixa e compromissos na vertente orçamental e a base de acréscimo completa na vertente financeira, tal como os países alvo do estudo de Sterck *et al.* (2006), conforme frisam aqueles autores, que também ressaltam o facto de existirem duas bases contabilísticas

distintas, uma para o processo orçamental, outra para a vertente financeira, tal como se verifica nos países abrangidos pelo estudo de Lüder e Jones (2003).

O sistema contabilístico do POCP preconiza a integração dos sistemas orçamental e financeiro, tal como a Espanha, a Suécia e as instituições da União Europeia, ao contrário do que se verifica, por exemplo, na Alemanha e no Reino Unido, em que os dois sistemas funcionam em paralelo (Jesus, 2010).

A nível internacional destaca-se o papel do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que tem promovido a adopção da base de acréscimo na preparação e divulgação das demonstrações financeiras das entidades públicas, mediante a emissão desde 2000 de um conjunto de normas – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) que propõem a adopção pelo sector público dos princípios aplicáveis à contabilidade empresarial, designadamente o princípio da especialização (base de acréscimo).

Tanto Jorge (2003) como Jesus (2010) sublinham que a publicação das IPSAS patenteia a perspectiva do IPSASB orientada para a transposição para o Sector Público, com meras adaptações, das normas aplicáveis ao sector privado (*International Accounting Standards – IAS / International Financial Reporting Standards – IFRS*), com o propósito de proporcionar meios de avaliação das entidades públicas e de ir ao encontro das necessidades informativas de um vasto conjunto de utilizadores externos, designadamente na perspectiva da prestação de responsabilidades.

Na Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, tanto o POCP como o POCAL seguem a abordagem da IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (2007) no que respeita à perspectiva das demonstrações financeiras dos organismos públicos, no que se refere aos grandes objectivos da divulgação de informação (Jesus, 2010). O POCP estabelece como um dos seus objectivos a “*obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade*” (POCP, ponto 3). Por sua vez, a IPSAS 1 (2007, § 25) preconiza que as demonstrações financeiras “*devem representar de forma verdadeira a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade*”.

2. AS AUTARQUIAS LOCAIS EM PORTUGAL – CONTABILIDADE E CARACTERIZAÇÃO

No presente capítulo são evidenciados os aspectos relevantes da reforma da contabilidade nas autarquias locais em Portugal, nomeadamente no que se refere à sua evolução até ao POCAL. Relativamente a este normativo, são identificadas as principais características, objectivos, âmbito, implementação, com especial enfoque nos regimes de prestação de contas.

São ainda evidenciadas algumas das implicações da Nova Lei das Finanças Locais e da futura reforma da Administração Local. Por último, é apresentada a caracterização do sector da Administração Local em Portugal.

2.1 A contabilidade autárquica antes do POCAL

As autarquias, bem como a sua organização administrativa, financeira e orçamental eram regidas pelos critérios do Orçamento Geral do Estado definidos pelo Código Administrativo até à publicação da Lei 1/79 de 2 de Janeiro (1ª Lei das Finanças Locais que confere a autonomia política e financeira às autarquias), em que os orçamentos autárquicos eram moldados à Lei do Enquadramento do Orçamento Geral do Estado. Desta forma, a história da contabilidade autárquica centra-se numa contabilidade de cariz meramente orçamental, de carácter unigráfico e tendo como único objectivo a legal, regular e correcta execução orçamental. Este Código Administrativo foi sofrendo várias alterações entre 1836 e 1979 não perdendo, no entanto, o seu carácter estritamente orçamental e unigráfico, pois a contabilidade de então tinha como suporte os diversos Códigos Administrativos que se limitavam a introduzir alterações no âmbito da regulamentação orçamental (Bernardes, 2003; Carvalho *et al.*, 1999).

Segundo Carvalho *et al.* (1999) e Franco (2002), o Código Administrativo Português de 1836 estabelecia como norma relativa à contabilidade autárquica a obrigação de as Câmaras Municipais preverem as suas despesas para conseqüente estipulação das receitas a arrecadar. No Código de 1842 previam-se regras para a necessidade de reforços orçamentais relativos às despesas não previstas no orçamento do ano e propunha-se que o orçamento municipal fosse da responsabilidade do Presidente da Câmara.

Destacam-se, ainda, como mudanças significativas a versão do Código Administrativo de 1878, intitulada Rodrigues Sampaio, que com uma grande aproximação à realidade legal actual explicava orçamento como uma previsão de receita a arrecadar e a enumeração das despesas para o normal funcionamento da administração; com a versão de 1886 surgiu o princípio do equilíbrio orçamental e a consequente proibição da elaboração de orçamentos deficitários; em 1896 surge a versão do Código Administrativo que considera pela primeira vez o conceito de receitas consignadas e em 1940 surge um modelo de contabilidade autárquica mais elaborado, que expressa grande parte dos princípios e normas que reflectem o progresso das Finanças Locais (Bernardes, 2003; Carvalho *et al.*, 1999).

Após o 25 de Abril de 1974, com todas as reformas que acarretou, é estabelecida a garantia da autonomia financeira plena das autarquias locais e, conseqüentemente, a necessidade de ser implementada uma contabilidade específica para todas estas entidades; esta reforma inicial é efectuada pela primeira Lei das Finanças Locais de 1979, que confere autonomia orçamental às autarquias, definindo as regras para a elaboração dos orçamentos, mas limitando o controlo financeiro das mesmas pelo Poder Central (Franco, 2002). Segundo este autor, a prestação de contas passa a ser exercida perante o Tribunal de Contas e os órgãos inspectivos normais do Governo. Esta primeira Lei das Finanças Locais (PLFL) preconizava, no seu artigo 25º, que o Governo visasse a uniformização, simplificação, normalização e adequação das respectivas categorias da reforma da contabilidade das autarquias locais, com a publicação de um decreto-lei (Bernardes, 2003).

Como referido por Carvalho *et al.* (1999) a reforma da contabilidade autárquica assenta em três diplomas cuja importância se mostrou decisiva para abrir caminho à normalização contabilística actualmente em vigor.

Na génese desta fase da reforma autárquica está a publicação do Decreto-Lei 243/79, de 25 de Julho que uniformizou a contabilidade das autarquias com a dos serviços públicos que estavam sujeitos à LEOE. Este diploma preconizava o âmbito, regras e princípios orçamentais, englobando a forma de actuar para elaborar o orçamento, bem como as regras relativas à execução e alterações orçamentais (Jorge, 2003). Em matéria de contabilidade autárquica, este Decreto assume-se como solução transitória, pois o artigo 35º ordena a continuação da aplicação dos procedimentos administrativos em vigor até à entrada da PLFL (Bernardes, 2003).

De seguida, em 21 de Julho de 1983, com o Decreto-Lei 341 assiste-se a um progresso do regime anterior, mas continua a prevalecer uma contabilidade orçamental, em regime de caixa, unigráfico. O mesmo diploma também regulamenta o plano de actividades, o orçamento, a elaboração do relatório de actividades e da conta de gerência, mantendo assim em vigor o carácter meramente orçamental e não patrimonial dos registos contabilísticos (Bernardes, 2003).

Conforme Preâmbulo do POCAL, surge, em complemento ao Decreto-Lei 341, o Decreto Regulamentar 92-C/84 de 28 de Dezembro, que define as normas de execução da contabilidade autárquica através de um sistema contabilístico que prevê a exigência de um conhecimento completo e consolidado do património das autarquias locais e do contributo deste para as comunidades onde se inserem, de forma a responder às preocupações inerentes à gestão económica, eficiente e eficaz das actividades desenvolvidas pelas mesmas.

Em 1987, a Lei 1 de 6 de Janeiro, também conhecida como a segunda Lei das Finanças Locais, veio introduzir o tipo de contabilidade autárquica a adaptar, tendo como objectivo, como expõem o artigo 23º nº1, simplificar, uniformizar e normalizar a contabilidade das autarquias locais, para esta ser uma ferramenta de gestão económico-financeira e que facilite e avalie a execução patrimonial e orçamental (Jorge, 2003).

Todavia, o regime geral de contabilidade autárquica permaneceu com uma regulação meramente orçamental. De acordo com o nº 2 do mesmo artigo preconiza-se que será aplicado o Plano Oficial de Contabilidade (POC)², quer aos serviços municipalizados, quer às empresas municipais e intermunicipais com as alterações que forem precisas. Portanto, desde aquela altura que se distinguem dois regimes contabilísticos na contabilidade das autarquias locais, nomeadamente, o regime geral e o regime especial. O regime geral caracteriza-se por ter uma contabilidade orçamental tipo caixa, aplicando-se a várias entidades da Administração Local autárquica, entre outras às freguesias. O artigo 23º, nº 3, acrescenta que as freguesias podem cingir-se ao registo das despesas e receitas desde que as contas dos municípios a que pertencem não movimentem meios financeiros superiores a 250 vezes o salário mínimo nacional dos trabalhadores da indústria. Quanto ao regime especial seria apenas usado pelos serviços municipalizados, desde que não explorados economicamente pelos municípios.

² POC – Plano Oficial de Contabilidade aplicável ao sector privado, publicado pelo Decreto-Lei 47/77, de 7 de Fevereiro, posteriormente revogado com a publicação do Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro.

Por último, com a publicação do POCP surge um novo instrumento de gestão aplicável a toda a Administração Pública, prevendo-se a sua adaptação à realidade autárquica quer neste diploma, quer na Lei 42/98, de 6 de Agosto, genericamente designada como Lei das Finanças Locais (LFL).

Consequentemente é com a publicação da LFL, no artigo 6º, que surgem regras específicas quanto à contabilidade autárquica, nomeadamente preconizando que a mesma se deve basear no POCP com as necessárias adaptações; este artigo prevê ainda um regime simplificado para as freguesias, que deveriam passar a remeter os documentos de prestação de contas ao Tribunal de Contas, de acordo com a respectiva Lei Orgânica, publicada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

Em suma, o processo de reforma da contabilidade autárquica surge na sequência da publicação do POCP e da LFL e consubstancia-se na publicação decreto-lei que aprova o POCAL que é verdadeiramente o primeiro plano de contas aplicável às autarquias locais (Carvalho *et al.*, 1999; Jorge, 2005).

2.2 O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

2.2.1 Âmbito e objectivos

Com a conjectura e as mudanças a nível de Poder Local, entre outras, a maior responsabilização dada às autarquias locais na gestão das contas públicas, tornou-se crucial a implementação de um sistema contabilístico que controlasse a legalidade e o equilíbrio financeiro, bem como questões relacionadas com a produtividade e economicidade. Fruto destas necessidades, preparou-se um plano de contas único, que abrangesse a utilização de três sistemas contabilísticos – contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica, o POCAL (Carvalho *et al.*, 2005b; Jorge, 2003).

Para Carvalho e Jorge (2003), Fernandes (2005) e Carvalho *et al.* (2011) aquele diploma, marco fundamental da reforma da contabilidade autárquica em Portugal, mediante a integração dos três subsistemas contabilísticos acima referidos, assume-se como uma ferramenta de gestão para avaliar o desempenho orçamental e económico das autarquias, bem como para avaliar a posição financeira e o património destas entidades.

O POCAL baseia-se em grande parte na matriz do POCP, apesar de apresentar algumas particularidades distintas, constituindo-se o primeiro como uma adaptação do segundo a um importante sector da Administração Pública em Portugal, as entidades autárquicas (Caiado e Pinto, 2002).

Seguindo os mesmos autores, os principais objectivos definidos pelo POCAL para a contabilidade autárquica tornariam possível:

- Disponibilização de informação oportuna e importante para os órgãos da administração autárquica;
- Disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local preparada, adoptando os princípios contabilísticos definidos no POCP;
- Obtenção expedita dos elementos indispensáveis para o cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional;
- Mais controlo financeiro;
- Maior e melhor acompanhamento da execução do orçamento das autarquias, procurando a utilização mais racional das dotações orçamentais;
- Melhor preparação dos orçamentos, cumprindo regras e retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei do enquadramento do Orçamento do Estado.

Relativamente ao âmbito de aplicação, salienta-se que ficam sujeitos ao POCAL os municípios, as freguesias, as associações de municípios e freguesias, bem como as áreas metropolitanas. Contudo, segundo Bernardes (2003), e ao contrário do POCP, o POCAL considera um regime simplificado para as autarquias de menor dimensão, dando este regime primazia à contabilidade orçamental em registo unigráfico, em detrimento da contabilidade patrimonial de que se prescinde neste regime.

Enquadram-se, deste modo, nas autarquias de menor dimensão (freguesias), que devido à sua grande diversidade e elevado número, passam a dispor de um regime específico ajustado à sua realidade. Assim, quando se considera a aplicação do POCAL às freguesias há que ter em consideração que, dada a grande diversidade das mesmas, algumas delas estão dispensadas da apresentação de alguns documentos de prestação de contas.

O POCAL constituiu então um marco estrutural numa perspectiva conceptual, instrumental e organizacional da informação contabilística para efeitos de controlo, informação e gestão, conforme se demonstra na Tabela 5.

Tabela 5: Finalidade do sistema articulado da contabilidade autárquica

Finalidade de controlo	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilitar o exercício do controlo da legalidade e regularidade da actividade financeira das autarquias. • Permitir o controlo da eficácia, entendida como a consecução de forma satisfatória dos objectivos e acções previstas e autorizadas. • Permitir o controlo da eficiência, entendida como a organização, coordenação e emprego dos meios para melhor otimizar a relação entre o produto e/ou serviços obtidos e os meios usados para a sua consecução. • Permitir o controlo da economia, entendida como a aquisição dos meios utilizados para a produção dos bens e serviços públicos na quantidade e qualidade adequada, ao mínimo custo.
Finalidade de análise e divulgação	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilitar o acompanhamento das Finanças Locais pelas Comissões de Coordenação Regional e Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL) – art. 6º do POCAL. • Possibilitar informação para elaboração das contas económicas do sector público Nacional, através do envio à Direcção Geral do Orçamento (DGO), informação trimestral e a conta anual – art. 8º do POCAL. • Fornecer informação para tratamento estatístico através do envio da informação ao INE – art.7º do POCAL. • Fornecer informação útil para outros destinatários (associações, instituições, empresas, utentes em geral e outros).
Fins de Gestão	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecer informação aos órgãos autárquicos para a tomada de decisão, tanto no âmbito político como no de gestão. • Reflectir os actos de gestão do ponto de vista orçamental. • Fornecer dados relativos à actividade económica, patrimonial e financeira da autarquia. • Relevar outros aspectos económicos e financeiros da gestão. • Mostrar a situação patrimonial, como um todo, possibilitando o inventário permanente do imobilizado e a obtenção de um balanço integral, sempre que necessário.

Fonte: Carvalho *et al.* (2002:29)

Face ao exposto, e de acordo com Carvalho *et al.* (2002), a contabilidade das autarquias locais deve alicerçar-se em quatro pilares elementares:

- A concepção do sistema contabilístico deve ser suportada por sistemas informáticos adequados;
- O âmbito da contabilidade autárquica deve atender à delimitação do campo de acção da actividade financeira das autarquias locais, designadamente quanto aos seus limites económicos e jurídicos;
- Identificação dos vários utilizadores da informação contabilística proporcionada pela contabilidade pública autárquica; e
- Definição clara dos fins a que se destina.

Para Carvalho e Jorge (2003), Carvalho *et al.* (2005b) e Carvalho *et al.* (2011) a estrutura organizacional do POCAL assenta em três subsistemas articulados de contabilidade:

- Contabilidade Patrimonial – faculta a informação da situação financeira e patrimonial da entidade pública preparada na base de acréscimo (*accrual basis*), onde se registam os acontecimentos que implicam uma alteração do património (em termos quantitativos e qualitativos). Os principais mapas deste subsistema respeitam ao balanço e à demonstração dos resultados;
- Contabilidade Orçamental – registam-se as despesas e receitas no momento do respectivo pagamento e recebimento, de acordo com o princípio de caixa (*cash basis*). Registam-se também os compromissos e as liquidações consoante uma base de caixa modificada (*modified cash basis*). A execução orçamental (receita e despesa) e os fluxos de caixa constituem os principais mapas deste subsistema contabilístico;
- Contabilidade de Custos – fornece a informação do custo por funções, serviços e bens.

Para além da informação recolhida por estes três sistemas, surge ainda outra informação financeira, nomeadamente a “extra-contabilística”, a qual se regista e se obtém através das “contas de ordem”, e outra informação patrimonial, obtida através do “inventário do imobilizado” (Carvalho *et al.*, 2002)

Assim, os três sistemas contabilísticos supramencionados completam-se entre si e são os três essenciais, pois cada um tratando de uma parte da gestão dos organismos públicos é fulcral para uma boa análise e gestão das contas públicas. Desta forma, o modelo de contabilidade

local deve ter em conta instrumentos contabilísticos que integrem tanto quanto possível informação acerca seu património e da sua evolução devendo, para o efeito, serem organizados os procedimentos, regras e princípios contabilísticos de modo a que os três subsistemas do POCAL sejam complementares e visem, em conjunto, proporcionar que a contabilidade das autarquias locais realize os objectivos que são apresentados na Tabela 6 (Bernardes, 2003;Carvalho *et al.*, 1999, 2005b).

Tabela 6: Objectivos dos subsistemas do POCAL

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

Fonte: Adaptado Carvalho *et al.* (1999:167/168)

2.2.2 Principais características

À semelhança do POCP, o POCAL enuncia os princípios contabilísticos, bem como regras previsionais e princípios orçamentais de forma a alcançar-se uma maior abrangência no tratamento de assuntos contabilísticos; de facto, a importância da contabilidade mede-se pela qualidade e utilidade da informação que presta aos seus utilizadores.

No novo sistema contabilístico a verificação da conformidade legal das contas públicas deixou de ser o objectivo de maior importância da contabilidade, passando a ser dada

relevância à necessidade de comparar informação, o que exige uma grande homogeneidade nos princípios e regras do tratamento contabilístico para que a contabilidade seja coerente e lógica e da qual se possa retirar informação fidedigna e comparável (Carvalho *et al.*, 2002; Caiado e Pinto, 2002; Jorge, 2005; Fernandes, 2005).

Os princípios preconizados pelo POCAL dividem-se em dois grandes grupos: os princípios orçamentais que se relacionam com a preparação e a realização do orçamento e os princípios contabilísticos que envolvem o registo contabilístico na contabilidade patrimonial e na contabilidade de custos (Carvalho *et al.*, 2002). Na Tabela 7 elencam-se os princípios orçamentais e contabilísticos definidos no POCAL.

Tabela 7: Princípios orçamentais e contabilísticos do POCAL

Princípios Orçamentais	Princípios Contabilísticos
Princípio da Independência	Princípio da Entidade Contabilística
Princípio da Anualidade	Princípio da Continuidade
Princípio da Unidade	Princípio da Consistência
Princípio da Universalidade	Princípio da Especialização ou do Acréscimo
Princípio do Equilíbrio	Princípio do Custo Histórico
Princípio da Especificação	Princípio da Prudência
Princípio da Não Consignação	Princípio da Materialidade
Princípio da Não Compensação	Princípio da Não Compensação

Fonte: Feliciano (2010:22)

As regras orçamentais que estão descritas no POCAL destinam-se a fornecer orientações sobre a previsão de impostos, taxas, tarifas, transferências correntes e de capital, transferências financeiras, empréstimos e despesas com pessoal (Caiado e Pinto, 2002).

É também exigido pelo POCAL um Sistema de Controlo Interno (SCI) que consiste na inclusão de normas que necessariamente têm de ser utilizadas pelas autarquias locais, sendo que destas normas algumas devem constar obrigatoriamente no SCI, tais como as do controlo das disponibilidades (por exemplo, as contas bancárias); as do controlo de terceiros, como a

reconciliação de contas; as de controlo de existências, como sejam as requisições internas; e ainda, as de controlo do imobilizado, como as verificações físicas (Caiado e Pinto, 2002).

O SCI tem de se ajustar às actividades das autarquias locais, devendo o órgão executivo garantir o funcionamento, acompanhamento e avaliação constantes do sistema e que este seja elaborado numa óptica de autocontrolo, concebendo: o plano de organização; as políticas, métodos e procedimentos de controlo; todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que assegurem o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, que salvaguardem os activos, que previnam e detectem situações de ilegalidade, fraude e erro, que examinem e integrem os registos contabilísticos, bem como, que preparem de forma oportuna e fiável a informação financeira (Bernardes, 2003; Carvalho *et al.*, 2011).

Contudo, como se pode subentender, este sistema trata de temas que não estão directamente relacionados com os planos de contas, tendo por base a conformidade com as leis e regulamentos, a fiabilidade das informações produzidas e a realização e optimização das operações (Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 2002; Jorge, 2003).

Desta forma, os objectivos (métodos e procedimentos) do SCI que são descritos pelo ponto 2.9.2 do POCAL sustentam-se na/o:

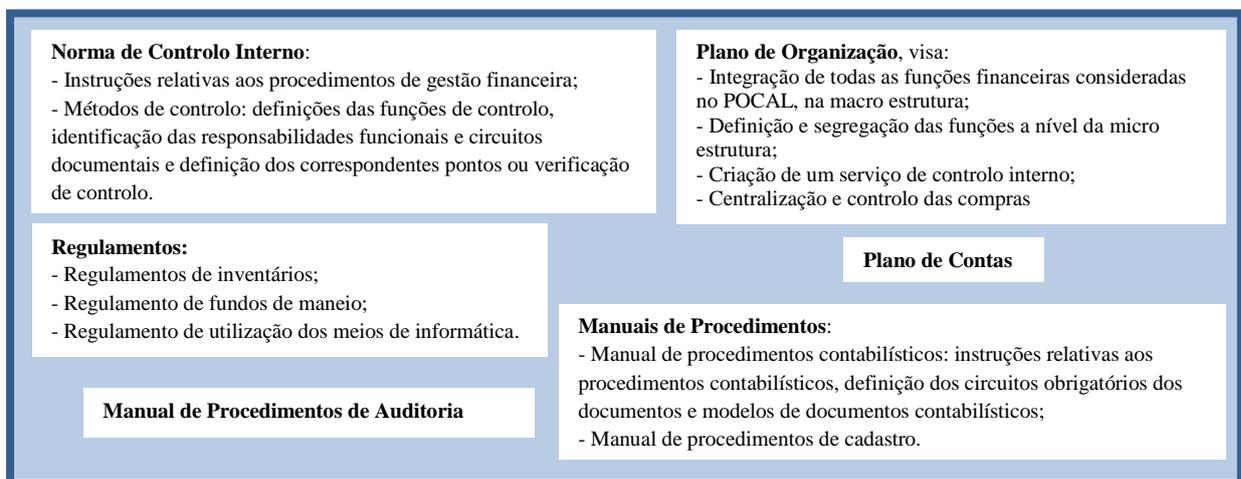
- Salvaguarda da legalidade e da regularidade quanto à elaboração dos documentos previsionais e respectiva execução e eventuais modificações, bem como no que respeita à elaboração das demonstrações financeiras;
- Cumprimento das deliberações dos órgãos autárquicos e das decisões dos respectivos titulares;
- Salvaguarda do património;
- Aprovação e controlo dos documentos;
- Exactidão e integridade dos registos contabilísticos de forma a garantir a fiabilidade da informação produzida;
- Melhoria da eficiência das operações;
- Utilização de forma adequada dos meios financeiros postos à sua disposição, assim como o cumprimento dos limites legais quanto à assunção de despesas;
- Controlo das aplicações informáticas e respectiva utilização;

- Transparência e concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- Registo oportuno das operações pela quantia correcta, dos documentos e livros apropriados e no período contabilísticos a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Há que ter em conta que o controlo interno deve ser caracterizado antes e depois da realização das operações de execução orçamental. Pode revestir carácter de controlo político, concretizado pelo órgão deliberativo, e de controlo administrativo, que se desenvolve a partir do autocontrolo levado a cabo pelos órgãos competentes e dirigentes dos próprios serviços. Naturalmente, o controlo interno deve ser efectuado através de auditorias sucessivas e sistemáticas que assumem carácter preventivo relativamente a eventuais ocorrências dolosas para as finanças das autarquias (Carvalho *et al.*, 2002).

Assim, o SCI, decretado no POCAL, é essencialmente contabilístico, compreendendo o controlo interno administrativo (controlo de actos e processos de decisão) e o controlo interno contabilístico (que concorre para a gestão financeira), cujo conteúdo deverá ser o preconizado na Figura 2.

Figura 2: Sistema de Controlo Interno



Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2002:135)

Tal como o POCP, o POCAL prevê um sistema de contas para cada um dos subsistemas contabilísticos:

- Contabilidade orçamental – contas da classe 0 e conta 25;
- Contabilidade financeira/patrimonial – contas das classes 1 a 8;
- Contabilidade analítica – ao critério da entidade.

Assim, constam no quadro de contas nove classes, sendo a classe 0 destinada ao registo do orçamento inicial e suas alterações, assim como ao registo das fases dos processos de receita e despesa (cabimento e compromisso); as classes 1 à 5 são contas orientadas para elaboração do balanço; e as contas 6 à 8 estão organizadas para o apuramento dos resultados na óptica do acréscimo, orientadas para a construção da demonstração dos resultados.

Contudo, o quadro de contas do POCAL não contempla uma classe 9, mas o sistema de contabilidade de custos constitui uma das suas diferenciações mais significativas face ao POCP, porque apesar de este reservar a classe 9 para a existência de uma contabilidade analítica, nesse diploma esta é apresentada de uma forma bastante vaga, revestindo-se de um carácter facultativo e não referindo o seu funcionamento. Ao contrário, o POCAL prevê a introdução da contabilidade de custos na contabilidade pública de forma efectiva, passando a ser obrigatória para o apuramento dos custos subjacentes à fixação dos preços das tarifas e taxas a praticar relativamente aos bens e serviços fornecidos pelas autarquias. A contabilidade analítica assume-se, assim, como uma vertente relevante da informação contabilística, como um instrumento relevante para apoiar a tomada de decisões dos gestores autárquicos (Caiado e Pinto, 2002; Feliciano, 2010).

É de salientar, todavia, que no POCAL a contabilidade analítica se resume essencialmente ao cálculo dos custos e à execução dos mapas subjacentes às taxas e tarifas e aos preços dos bens e serviços praticados. Porém, tanto na Lei de Bases da Contabilidade Pública como no RAFE já se preconizava uma visão mais alargada do papel da contabilidade de gestão nas entidades públicas, no sentido de facultar instrumentos para uma permanente avaliação do respectivo desempenho (Feliciano, 2010).

2.2.3 Implementação

Para Bernardes (2003), o POCAL, ao contrário do que aconteceu com o POCP, contou com um calendário para a sua implementação, atendendo às dificuldades reconhecidas no próprio diploma, designadamente quanto à falta de quadros com preparação adequada para implementar o novo sistema contabilístico, à complexidade em preparar o primeiro balanço destas entidades e, mesmo, considerando a escassez de meios financeiros para o seu desenvolvimento. Assim, embora tivesse sido estipulado que o POCAL deveria começar a ser aplicado a partir de 1 de Janeiro de 2000, a sua efectiva implementação, por força da Lei

162/99 de 14 de Setembro e do Decreto-Lei 315/2000 de 2 de Dezembro, foi adiada em dois anos, pelo que até 31 de Dezembro de 2001 todas as autarquias locais teriam de elaborar e aprovar o inventário, balanço inicial, sistema de controlo interno e os documentos previsionais e a partir de 1 de Janeiro de 2002 passariam a elaborar as suas contas de acordo com o POCAL.

De acordo com Carvalho *et al.* (2010), no primeiro Anuário dos Municípios Portugueses, publicado em 2005, reportado a contas de 2003, apenas 175 dos 308 municípios haviam aplicado o POCAL na óptica orçamental e financeira. O Anuário de 2007, reportado a dados de 2005, analisa já as contas de todos os municípios, considerando que o mesmo se encontrava integralmente implementado nos municípios, nestas duas vertentes. No que concerne à sua implementação nas freguesias, não existe qualquer estudo que evidencie o ano a partir do qual o mesmo passou a ser aplicado.

2.3 A prestação de contas nas autarquias locais

O orçamento das autarquias deve, segundo a regra da anualidade, estar aprovado até dia 31 de Dezembro para que possa deste modo, e durante um ano exacto, ser aplicado e manter-se em vigor a partir de 1 de Janeiro, na medida em que o ano financeiro combina com o ano civil. Assim, as autorizações financeiras, com a aprovação do orçamento, estão limitadas ao ano civil e caducam no último dia do ano.

Então, no fim do ano há que elaborar a conta de gerência, que é um documento que resume a actividade financeira de todo o exercício económico e que encerre as contas. Este tem em conta todas as operações relativas à obtenção e afectação de fundos públicos a que pertence a autorização orçamental, existindo obrigatoriedade de prestar contas perante todos os destinatários e interessados na informação contabilística das autarquias locais (Bernardes, 2003).

Portanto, as autarquias locais e entidades equiparadas são obrigadas, segundo o POCAL, a elaborar e divulgar um conjunto de documentos de prestação de contas que devem ser um espelho dos documentos previsionais, os quais aprovam os fundamentos para o desenvolvimento da actividade financeira. Os documentos de prestação de contas estão agrupados da seguinte forma: balanço, demonstração dos resultados, execução anual do PPI,

mapas de execução orçamental, anexos às demonstrações financeiras e relatório de gestão (Carvalho *et al.*, 2002; Bernardes, 2003; Caiado e Pinto, 2002).

A Tabela 8 elenca os vários documentos previsionais e de prestação de contas que as entidades abrangidas pelo POCAL são obrigadas a divulgar.

Tabela 8: Documentos previsionais e de prestação de contas

	Documentos Previsionais	Documentos Históricos
Mapas de Informação Patrimonial, Financeira e Económica		<ul style="list-style-type: none"> • Balanço • Demonstração dos Resultados • Anexo ao Balanço e DR
Mapas de Informação Orçamental e de Execução de Actividades	<ul style="list-style-type: none"> • Orçamento • PPI – Plano Plurianual de Investimentos 	<ul style="list-style-type: none"> • Controlo Orçamental da Despesa • Controlo Orçamental da Receita • Mapa de Fluxos de Caixa • Anexos aos Mapas Orçamentais • Execução anual do PPI
Relatórios		<ul style="list-style-type: none"> • Relatório de Gestão
Outros Documentos		<ul style="list-style-type: none"> • Acta de Aprovação das Contas • Norma de Controlo Interno e suas Alterações • Resumo dos Diários de Tesouraria • Síntese das Reconciliações Bancárias • Mapa de Fundos de Maneio • Contas de cada Serviço Municipalizado e Empresa Municipal • Balanço Social

Fonte: Carvalho *et al.* (2011: 35)

A prestação de contas, sendo o inventário dos actos económicos e/ou financeiros passados, deve coadjuvar no controlo da gestão e da execução do orçamento, apresentando a mesma estrutura, a fim de que sejam sempre comparáveis. A prestação de contas das autarquias dirige-se a vários destinatários. À Direcção-Geral do Orçamento (DGO) são remetidos todos os documentos, nomeadamente, orçamentos, contas trimestrais e contas anuais nos 30 dias seguintes à aprovação das contas relativas ao período a que respeitam. Para destinatários específicos os requisitos são os seguintes (Carvalho *et al.*, 2002; Caiado e Pinto, 2002):

- Destinatários em geral – as autarquias são obrigadas a publicitar, até 30 dias após a apreciação e aprovação pelo órgão deliberativo, os seguintes documentos: PPI, orçamento, fluxos de caixa, balanço (quando aplicável), demonstração dos resultados (quando aplicável) e relatório de gestão;
- Comissões de Coordenação Regional – também até 30 dias após a aprovação, é necessária e quando aplicável a apresentação dos seguintes documentos: PPI, orçamento, execução do PPI, mapas de execução orçamental, balanço, demonstração dos resultados e anexo às demonstrações financeiras; contudo a apresentação destes é independente da apreciação pelo órgão deliberativo;
- Tribunal de Contas – é uma outra entidade perante a qual as entidades autárquicas estão obrigadas à apresentação de alguns documentos de prestação de contas, nomeadamente: balanço, demonstração dos resultados, mapas de execução orçamental, anexos às demonstrações financeiras e relatório de gestão; estes documentos têm de ser remetidos até dia 15 de Maio do ano seguinte, independentemente da aprovação das contas anuais pelo órgão deliberativo;
- Instituto Nacional de Estatística (INE) – os elementos de prestação de contas, a fornecer ao INE, têm de ser remetidos até 30 dias após a sua aprovação e são: PPI, orçamento, fluxos de caixa, balanço, demonstração dos resultados e relatório de gestão.

Apresenta-se na Tabela 9 um resumo da prestação de contas consoante as várias entidades destinatárias.

Tabela 9: Documentos de prestação de contas *versus* destinatários específicos - POCAL

Documentos	Divulgação	Comissão de Coordenação Regional	INE	TC
Plano Plurianual de Investimentos	x	x	x	
Orçamento	x	x	x	
Fluxos de caixa	x		x	
Balanço	x	x	x	x
Demonstração dos resultados	x	x	x	x
Anexos às Demonstrações Financeiras		x		x
Relatório de Gestão	x		x	x
Execução anual do PPI		x		
Mapas de execução orçamental		x		x

Fonte: Adaptado de Feliciano (2010:21)

No POCAL são indicados os documentos de prestação de contas que se destinam a descrever a actividade financeira, económica e patrimonial das autarquias locais; contudo, estes últimos não são confrontados com documentos previsionais que deveriam ter sido considerados primeiramente, uma vez que os documentos previsionais apenas se reportam a informação orçamental e a prestação de contas inclui, além desta informação, também informação patrimonial, financeira e económica (Carvalho *et al.*, 2002).

Em consonância com o que se pretende neste trabalho há uma focalização nos documentos a remeter ao Tribunal de Contas e previstos no POCAL. Assim, no que concerne à prestação de contas exigida nos pontos 5, 7 e 8 do POCAL e pela Resolução 4/2001 de 12 de Julho, do Tribunal de Contas, as autarquias locais são obrigadas a remeter os documentos de prestação de contas, consoante o regime em que se encontram: regime geral ou regime simplificado.

O primeiro abrange as autarquias com um montante anual de receita igual ou superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública (aproximadamente 1.716.400 €). O segundo engloba as entidades autárquicas com um montante anual de receita inferior a este mesmo montante.

Nas Tabela 10 à Tabela 13 elencam-se os documentos de prestação de contas em concordância com pontos específicos do POCAL e número do documento identificado pelo TC, bem como as entidades classificadas no grupo 1 (regime geral) e entidades englobadas no grupo 2 (regime simplificado).

Tabela 10: Documentos previsionais

Documentos Previsionais	Ponto do POCAL	N.º do Doc. Tribunal de Contas	Entidades	
			Grupo 1	Grupo 2
Plano Plurianual de Investimentos	7.1	3	x	x
Resumo do Orçamento	7.2	4	x	x
Orçamento (Despesa e Receita)	7.2	5	x	x

Fonte: Carvalho *et al.* (2002:36)

Tabela 11: Documentos de prestação de contas na óptica patrimonial

Documentos de Prestação de Contas na Óptica Patrimonial	Ponto do POCAL	N.º do Doc. Tribunal de Contas	Entidades	
			Grupo 1	Grupo 2
Balanço	5	1	x	
Demonstração de Resultados	6	2	x	
Anexo às Demonstrações Financeiras:	8		x	
- Mapa do Activo Bruto: Movimentos ocorridos no Activo Imobilizado	8.2.7	13	x	
- Mapa de Amortizações e Provisões por rubricas do Balanço	8.2.7	13	x	
- Demonstração das reavaliações discriminando «Bens de Domínio Público», as «Imobilizações Corpóreas» e os «Investimentos Financeiros»	8.2.11	13	x	
- Relação dos Bens Adquiridos em regime de locação financeira	8.2.13	13	x	
- Relação dos Bens ou das Imobilizações em curso em poder de terceiros, incluindo Bens de Domínio Público cedidos por concessão	8.2.12	13	x	
- Relação das Imobilizações implantadas em propriedade alheia	8.2.12	13	x	
- Relação das imobilizações reversíveis	8.2.12	13	x	
- Relação dos bens de imobilizado não valorizados	8.2.14	13	x	
-Relação dos bens do domínio público não amortizáveis	8.2.15	13	x	
- Mapa das participações financeiras com discriminação por entidade participada	8.2.16	13	x	
- Mapa dos activos de rendimento fixo	8.3.5.1	24	x	
- Mapa dos activos de rendimento variável	8.3.5.2	13	x	
- Mapa discriminativo das dívidas em mora ao Estado e outros entes públicos	8.2.25	25	x	
- Mapa das aplicações das provisões acumuladas, agregadas por finalidade	8.2.27	13	x	
- Demonstração do custo das mercadorias vendidas e matérias concebidas	8.2.29	13	x	
- Demonstração da variação da produção	8.2.30	13	x	
- Demonstração de resultados financeiros	8.2.31	13	x	
- Demonstração de resultados extraordinários	8.2.32	13	x	
- Outras indicações e justificações à compreensão do balanço e da demonstração de resultados:				
- Disposições do POCAL derogadas	8.2.1	13	x	
- Contas não comparáveis com exercícios não anteriores	8.2.2	13	x	
- Critérios valorimétricos utilizados e fundamentação	8.2.3	13	x	
- Situações especiais que afectam o resultado do exercício	8.2.5	13	x	
- Explicação das “despesas de instalação” e das “despesas de investigação”	8.2.6	13	x	
-Explicação dos movimentos nas contas:				
. Outras aplicações financeiras	-	13	x	
. Títulos negociáveis	-	13	x	
. Fundo patrimonial	-	13	x	
Relatório de gestão	13	28	x	x

Fonte: Carvalho *et al.* (2002:35/36)

Tabela 12: Mapas de prestação de contas na óptica orçamental

Mapa de Prestação de Contas na Óptica Orçamental	Ponto do POCAL	N.º do Doc. Tribunal de Contas	Entidades Grupo 1	Entidades Grupo 2
Mapa de Controlo Orçamental de Despesas	7.31	6	x	x
Mapa de Controlo Orçamental de Receita	7.3.2	7	x	x
Execução Anual do PPI	7.4	8	x	x
Mapa dos Fluxos de Caixa	7.5	11	x	x
Demonstração das Contas de Ordem	7.5	9	x	x
Mapa de Operação de Tesouraria	7.6	10	x	x
Mapas de Contas de Ordem	8.2.2.6	13	x	
Mapa dos Empréstimos	8.3.6.1	26	x	
Mapa de Outras Dívidas a Terceiros; Relação dos Encargos assumidos e não pagos	8.3.6.2	27	x	x
Modificações do Orçamento - Receita	8.3.1.1	14	x	x
Modificações do Orçamento - Despesa	8.3.1.2	15	x	x
Modificações ao PPI	8.3.2	16	x	x
Contratação Administrativa - Situação dos Contratos	8.3.3	17	x	
Mapa das Transferências Correntes - Despesa	8.3.4.1	18	x	
Mapa das Transferências de Capital - Despesa	8.3.4.2	19	x	
Mapa dos Subsídios Concedidos - Despesa	8.3.4.3	20	x	
Mapa das Transferências Concedidas Correntes - Receita	8.3.4.4	21	x	
Mapa das Transferências de Capital - Receita	8.3.4.5	22	x	
Mapa dos Subsídios Obtidos - Receita	8.3.4.6	23	x	

Fonte: Carvalho *et al.* (2002:35)

Tabela 13: Outros documentos exigidos

Outros Documentos Exigidos	Ponto do POCAL	N.º do Doc. Tribunal de Contas	Entidades Grupo 1	Entidades Grupo 2
Caracterização da Entidade	8.1	12	x	x
Guia de Remessa de Conta	-	29	x	x
Acta da Reunião em que foi discutida e votada a conta	-	30	x	x
Norma de Controlo Interno e suas alterações	2.9	31	x	x
Resumo Diário de Tesouraria	12.2.9	32	x	x
Síntese das Reconciliações Bancárias	-	33	x	x
Mapa de Fundo de Maneio (podendo ser substituído pela Conta Corrente de Entidade)	-	34	x	x
Relação de Emolumentos Notariais e Custas de Execução Fiscais	-	35	x	
Relação de Acumulação de Funções	-	36	x	x
Relação Nominal de Responsáveis	-	37	x	x

Fonte: Carvalho *et al.* (2002:36)

Portanto, as autarquias locais ou entidades equiparadas cujo movimento anual de receita seja igual ou superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária do regime geral da função pública (sendo que o índice 100 das carreiras de regime geral da escala indiciária para 2009 é de 343,28 €, conforme Circular 1347, Série A, de 12 de Janeiro da DGO); assim, nestes termos, no ano de 2009, as autarquias locais cujo movimento de receita seja igual ou superior a 1.716.400 € são enquadrados no designado regime geral do POCAL, segundo o qual são obrigados a remeter ao TC o maior número de documentos.

Por outro lado, todas as autarquias locais ou autoridades equiparadas cujo movimento anual de receita seja inferior a 1.716.400 € estão abrangidas pelo regime simplificado do POCAL, segundo o qual, conforme identificado na Tabela 10 à Tabela 13, estão dispensadas de remeter ao TC documentos na óptica patrimonial.

No entanto, nos termos do nº 3 do artigo 51º da Lei 98/97 de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas), o TC poderá fixar o montante anual de receita ou despesa abaixo do qual as autarquias ficam dispensadas de remeter as contas ao Tribunal.

Assim, visto que o presente estudo se centra na prestação de contas das freguesias e no ano de 2009, tanto estas como os municípios, as áreas metropolitanas, as comunidades intermunicipais, as associações de municípios, as associações de freguesias e as assembleias distritais ficam dispensadas de remeter as contas ao TC se tiverem um montante anual de receita ou despesa inferior a 1.000.000 €, com base na Resolução 3/2009 de 3 de Dezembro – 2ª Secção do Tribunal de Contas. Deste modo, as autarquias locais e as entidades equiparadas, incluído as freguesias, ficam dispensadas de remeter as contas ao TC se tiverem um montante anual de receita ou despesa inferior a 1.000.000 €.

Conforme Carvalho *et al.* (2002), a grande diferença quanto aos documentos de prestação de contas que as autarquias devem divulgar depende do regime em que se enquadrem: regime geral ou regime simplificado do POCAL, advindo essencialmente do facto de ser ou não exigível a utilização do sistema de contabilidade patrimonial, como se pode constatar na Tabela 14.

Tabela 14: Obrigações contabilísticas

Obrigações Contabilísticas	Regime Geral	Regime Simplificado
Inventário e Valorização	Sim	Sim
Norma de Controlo Interno	Sim	Sim
Documentos Previsionais: - Grandes Opções do Plano - Orçamento	Sim	Sim
Contabilidade Orçamental	Sim	Sim (não obrigatória a digrafia)
Contabilidade Patrimonial	Sim	Não
Contabilidade de Custos	Sim	Não

Fonte: Carvalho *et al.* (2002:37)

Importa salientar que, como poucas freguesias portuguesas estão sujeitas ao regime geral, logo a maioria delas não está obrigada a implementar a contabilidade patrimonial e de custos, nem a utilizar o método digráfico para a execução do orçamento. Contudo, não há obstáculos previstos no POCAL que as impeçam de apresentar os documentos de prestação de contas ao abrigo do regime geral (Carvalho *et al.*, 2002). Para uma melhor percepção do que foi abordado, procede-se de seguida à apresentação da Tabela 15.

Tabela 15: Resumo dos documentos exigidos pelo Tribunal de Contas

Regime Geral	Regime Simplificado	Entidades do Regime Simplificado dispensadas da remessa das contas
Balanço		
Demonstração de Resultados		
Controlo Orçamental da despesa	Controlo Orçamental da despesa	
Controlo Orçamental da receita	Controlo Orçamental da receita	
Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa
Contas de Ordem	Contas de Ordem	
Operações de Tesouraria	Operações de Tesouraria	
Caracterização da entidade	Caracterização da entidade	
Contratação administrativa		
Empréstimos	Empréstimos	
Relatório de Gestão	Relatório de Gestão	
Acta da Reunião em que foi discutida e votada a Conta	Acta da Reunião em que foi discutida e votada a Conta	Acta da Reunião em que foi discutida e votada a Conta
Norma de Controlo Interno e suas Alterações	Norma de Controlo Interno e suas Alterações	
Síntese das Reconciliações	Síntese das Reconciliações	
Bancárias	Bancárias	
Relação Nominal de Responsáveis	Relação Nominal de Responsáveis	Relação Nominal de Responsáveis

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2002:38)

A Tabela 15 distingue os documentos de prestação de contas que as autarquias locais e entidades equiparadas deverão enviar ao TC de acordo com o regime aplicado, tendo por base a Resolução 4/2001, de 12 de Julho, 2ª Secção, sem antes deixar de salientar que é exigível às autarquias integradas no regime simplificado, embora dispensadas de remessa das contas TC, que organizem a informação relativa à prestação de contas.

2.4 Aspectos contabilísticos da Nova Lei das Finanças Locais e implicações da futura reforma da Administração Local

Como foi abordado anteriormente, as reformas da contabilidade autárquica trouxeram inovações relevantes. Essas reformas são decorrentes de um processo semelhante ocorrido no sistema contabilístico público português, iniciado na década de 90 com a RAFE e reforçado com a publicação da Lei 8/90 e por outros diplomas publicados posteriormente, que sustentam as reformas actuais, como por exemplo, a publicação do POCP (Carvalho *et al.*, 2011).

As autarquias locais não foram excepção, tendo sido alvo também de diversas acções reformistas, das quais se destaca como principal e mais importante a publicação do POCAL, conforme se tem vindo a salientar. Este processo de mudança foi reforçado recentemente com a publicação da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a tão conhecida Nova Lei das Finanças Locais (NLFL).

Destaca-se como inovações contabilísticas introduzidas pela NLFL a obrigatoriedade de apresentação de contas consolidadas para os municípios com serviços municipalizados ou municípios detentores do total do capital em empresas municipais (artigo 46º); a obrigatoriedade das contas dos municípios e associações de municípios que detenham participações no capital de entidades pertencentes ao sector empresarial local serem remetidas ao órgão deliberativo para apreciação, simultaneamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas (artigo 47º); e a obrigatoriedade de realização de uma auditoria externa às contas dos municípios e associações de municípios com participação de capital em fundações ou empresas municipais (artigo 48º).

Também está previsto na NLFL (ponto 2 do artigo 49º) que as entidades abrangidas pelo POCAL disponibilizem informação no respectivo *site* na internet, designadamente os planos

de actividades e os relatórios de actividades dos últimos dois anos, os planos plurianuais de investimentos e os orçamentos, para além dos relatórios de gestão, balanços e demonstração dos resultados e anexos às demonstrações financeiras (incluindo os consolidados), também para os últimos dois anos; igualmente é requerida divulgação pela mesma via de informação sobre a execução anual dos planos plurianuais.

Ao mesmo tempo, a NLFL no que se refere ao regime de crédito das freguesias (artigo 44º), invoca a possibilidade do executivo autárquico contrair empréstimos de curto prazo e de utilizar aberturas de crédito, assim como de celebrar contratos de locação financeira (para aquisição de bens móveis, por um período máximo de cinco anos), mediante autorização prévia da Assembleia de Freguesia ou plenário de cidadãos eleitores. Os empréstimos são realizados para fazer face a dificuldades de tesouraria, não podendo exceder 10% do respectivo Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF). Também acrescenta que as dívidas a fornecedores não podem ultrapassar 50% das receitas totais do ano anterior.

No que se refere à distribuição dos montantes apurados do FFF (artigo 32º do diploma), que constitui uma fonte de financiamento muito relevante das freguesias transferidas pela Administração Central, há que obedecer aos seguintes critérios: 50% a distribuir igualmente de acordo com a sua tipologia (14% para as freguesias integradas em áreas predominantemente urbanas; 11% para as freguesias integradas em áreas mediantemente urbanas; e 25% para as freguesias integradas em áreas predominantemente rurais); 5% igualmente por todas as freguesias; 30% na proporção directa do número de habitantes; e 15% na proporção directa da sua área.

Actualmente, assiste-se a uma profunda reflexão no que à reforma da Administração Local em Portugal diz respeito. O Documento Verde da Reforma Administração Local, apresentado no dia 26 de Setembro de 2011 pelo Governo. Esta proposta de reforma tem como objectivos impulsionar um aumento da aproximação entre os níveis de decisão e os cidadãos com o objectivo de facilitar a descentralização administrativa e reforçar o papel do Poder Local como um facilitador estratégico de desenvolvimento; valorizar a eficácia na gestão e na pretensão dos recursos públicos; melhorar a prestação do serviço público; estudar as particularidades locais (áreas maioritariamente rurais ou urbanas e áreas metropolitanas); e, fortalecer a coesão e competitividade territorial (Governo de Portugal, 2011).

Aquela proposta faz recomendações para que seja realizada uma profunda análise ao actual mapa administrativo, fomentando a redução do número de freguesias, pela sua agregação, criando assim novas freguesias com maior dimensão e escala, de acordo com as suas tipologias e ressaltando as especificidades territoriais; recomenda também que seja efectuado um diagnóstico ao número de entidades que compõem o sector empresarial local, de forma a redimensioná-lo e fortalecê-lo, redefinindo o seu âmbito de actuação; propõe-se ainda promover o debate relativo a um novo enquadramento legal autárquico, adaptando as estruturas orgânicas municipais à nova geometria de gestão municipal, intermunicipal e financiamento, de forma a racionalizar melhor a afectação de recursos; pretende apostar na dupla descentralização do Estado para os municípios e dos municípios para as freguesias, dando predominância ao novo papel que as comunidades intermunicipais e as áreas metropolitanas devem assumir neste novo contexto. Em suma, com esta proposta de reforma da Administração Local visa reforçar o municipalismo, promover a competitividade e coesão no território através do Poder Local (Governo de Portugal, 2011).

2.5 Caracterização do sector da Administração Local em Portugal

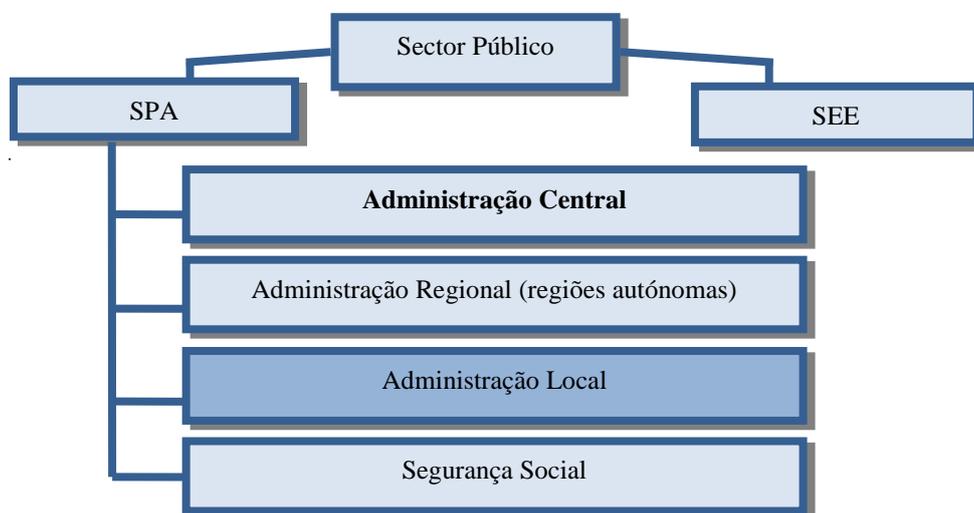
A Constituição da República Portuguesa (CRP) enquadra o Sector Público, dividindo-o em dois grandes grupos: o Sector Público Administrativo (ou Administração Pública em sentido lato) e o Sector Público Empresarial (constituído pelas Empresas Públicas). O Sector Público *“é constituído por meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”* (artigo 82º nº2 da CRP). Assim, o Governo tem como funções *“dirigir os serviços e a actividade da administração directa do Estado, civil e militar, superintender na administração indirecta e exercer a tutela sobre a administração autónoma”* (artigo 199º da CRP).

Como explicita Franco (2002), o Sector Público em Portugal está dividido em dois grandes subsectores em função do que o Estado e as entidades públicas desenvolvem:

- Sector Público Administrativo (SPA) – engloba as entidades públicas não lucrativas que desempenham a sua actividade segundo critérios não empresariais;
- Sector Empresarial do Estado (SEE) – inclui as entidades com actividades em que predominam os critérios económicos, nomeadamente a produção de bens e serviços com o propósito de gerar lucros.

As autarquias locais, desenvolvendo actividades não lucrativas, enquadram-se no SPA, em particular no subsector da Administração Local, conforme divisão proposta por aquele autor (Figura 3).

Figura 3: Estrutura do Sector Público em Portugal



Fonte: Adaptado de Franco (2002, Vol. I:145)

Por outro, é de relevância distinguir entre a Administração do Estado e a Administração das Entidades Autónomas e, ainda, que na Administração do Estado se engloba a Administração Directa do Estado, serviços dependentes directamente do Governo, e a Administração Indirecta do Estado, serviços que exercem a sua actividade com alguma autonomia do Estado. Também existe a distinção entre Administração Central do Estado, órgãos do Estado que exercem competências extensivas a todo o território nacional, e Administração Local do Estado, órgãos do Estado que têm competências limitadas a certas áreas do território. Contudo, é importante salientar que este último não se deve confundir com outras formas de Administração Local (por exemplo a Administração Autárquica através das freguesias) que representam entidades públicas administrativas distintas do Estado (Bernardes, 2003).

Na Administração das Entidades Autónomas (que se caracterizam por três aspectos essenciais, nomeadamente, interesses públicos próprios, auto-administração e sujeitas a um poder de tutela por parte do Governo) compreendem-se as associações públicas, as regiões autónomas (insulares) e as autarquias locais, das quais fazem parte as freguesias, que constituem o principal enfoque deste trabalho.

Em suma, é de grande importância reafirmar que as autarquias locais, que se entendem por entidades públicas colectivas (territórios e população), correspondem a aglomerados populacionais em diversas áreas do território nacional, que através dos órgãos representativos próprios asseguram o prosseguimento de interesses comuns de toda a população, portanto distintas das entidades integrantes da Administração Local do Estado, que compreende os organismos que actuam como órgãos locais do Estado no interior da mesma pessoa colectiva pública (Bernardes, 2003).

Assim, a Administração Local em Portugal considera as entidades cujas actividades e tomada de decisões de poder são separadas da Administração Central (tanto em Portugal continental como nas regiões autónomas, nos Açores e na Madeira) e está dividida em municípios e freguesias (entidades governamentais locais que têm as suas próprias finanças orçamentais).

Existem princípios gerais do regime jurídico das autarquias locais, que a CRP define, nomeadamente:

- Princípio da “descentralização administrativa”, que condiciona o estabelecimento, por via legal das suas atribuições e da sua organização (o artigo 237º, nº1);
- Definição dos órgãos dirigentes das autarquias que são uma assembleia deliberativa e um órgão (colegial) executivo, no caso das freguesias uma Assembleia de Freguesia uma Junta de Freguesia (artigos 239º, 244º e 250º);
- Definição de competências, em que compete à Assembleia de Freguesia a aprovação das “Opções do Plano” e do “Orçamento” (artigo 237º, nº2);
- Princípio da autonomia financeira e patrimonial, permitindo que as autarquias locais tenham património e finanças próprias (artigo 238º, nº1);
- Princípio da solidariedade ou do equilíbrio vertical, segundo o qual o regime das finanças locais visa a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e, ainda, o princípio do equilíbrio horizontal ou da igualdade activa, que preconiza a necessária correcção de desigualdades entre autarquias do mesmo grupo (artigo 238º, nº 2);
- As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços (artigo 238º, nº 3);

- As autarquias locais podem dispor de poderes tributários próprios e de poder regulamentar próprio (artigo 238º, nº 3 e artigos 241º e 254º, nº2);
- As autarquias locais possuem quadros de pessoal próprios, mas o Estado tem o dever de lhes conceder apoio técnico e humano (artigo 243º).

Para o continente, são contempladas três categorias de autarquias locais: a freguesia, o município (substituindo a designação de concelho) e a região administrativa (artigo 236º). Enquanto as regiões administrativas não estiverem concretamente instituídas, a Constituição prevê a manutenção da divisão distrital no espaço por elas não abrangido (artigo 291º).

Nas regiões autónomas, às quais a CRP confere autonomia, as autarquias locais compreendem freguesias e municípios. Com efeito, a CRP garantiu às regiões autónomas dos Açores e da Madeira uma forma de organização autónoma específica, em virtude das características geográficas, económicas, sociais e culturais próprias, concedendo-lhes uma capacidade político-administrativa distinta.

Dado o enfoque deste estudo, passa-se à definição de freguesia. Inicialmente, salienta-se que este termo aparece ligado a um *“conceito territorial de vizinhança no qual um pároco exercia jurisdição espiritual sobre a respectiva população também chamada de paroquianos ou fregueses”*³. Posteriormente, e mantendo embora esse conteúdo, a designação de freguesia passou a aplicar-se ao conjunto formado por *“uma população relacionada por um elevado grau de vizinhança, de interesses próprio e de semelhantes expressões socioculturais”* e por *“um território geográfico em que essa população se implementa, circunscrito por limites que o individualizam; os órgãos representativos dessa associação população – território”*³.

A base territorial adquirida pelo conceito de freguesia, com limites perfeitamente demarcáveis, embora passíveis de alterações, foi integrada como elemento primário da divisão administrativa do país, nos termos da Lei 159/99 de 14 de Setembro, que estipula as atribuições atribuídas a estas entidades.

Em Portugal, as freguesias constituem subdivisões dos municípios, havendo em cada município pelo menos uma freguesia, cujas atribuições estão associadas à satisfação das

³ Informação recolhida do *site* www.jf-stildefonso.pt no dia 03 de Setembro de 2011 às 14h.

necessidades das comunidades locais respeitando, por exemplo, ao desenvolvimento socioeconómico, ao ordenamento do território, ao abastecimento público, ao saneamento básico, à cultura e ao ambiente, entre outros.

De acordo com Bernardes (2003), a freguesia corresponde à divisão administrativa portuguesa de menor dimensão. A Assembleia de Freguesia é o órgão deliberativo e tem funções genéricas de natureza eleitoral, de fiscalização, de orientação geral e decisória, nos termos da Lei 169/99 de 18 de Setembro (Rectificada pela Lei 5-A/2002, de 11 de Janeiro). A Junta de Freguesia é o órgão executivo e de gestão, que tem a particularidade de não ser eleito por sufrágio universal mas pela Assembleia de Freguesia, realçando-se as suas competências no âmbito do planeamento da respectiva actividade e da gestão financeira. Estão-lhe igualmente atribuídas competências no que respeita à elaboração das Opções do Plano e do Orçamento, execução dos mesmos, elaboração e aprovação de normas relativas ao Sistema de Controlo Interno e, ainda, elaborar e aprovar os documentos de prestação de contas para apreciação pela Assembleia de Freguesia. Cabe também à Junta de Freguesia a responsabilidade de remeter ao Tribunal de Contas os documentos regulamentarmente exigidos (artigos 17º e 34º).

Em síntese, e tendo por base a CRP, *“os órgãos representativos da freguesia são a assembleia de freguesia que é o órgão deliberativo da freguesia e a junta de freguesia que é o órgão executivo colegial da freguesia”*, sendo que actualmente existem 4259 freguesias, das quais 4050 no continente, 155 na região autónoma dos Açores e 54 na região autónoma da Madeira.

3. ESTUDOS SOBRE A CONFORMIDADE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS

Tendo sempre em linha de conta que o propósito deste trabalho é analisar e explicar a conformidade da prestação de contas, como aspecto relevante da qualidade da informação financeira, importa analisar alguns estudos relevantes que suportem as opções tomadas em termos da análise empírica.

Antes porém, importa realçar que se entende por conformidade o cumprimento com os requisitos dos normativos contabilísticos e legislação aplicável, traduzindo-se esta em índices globais e parciais de conformidade (Christiaens, 1999; Carvalho *et al.*, 2005a; Jorge *et al.*, 2006; Carvalho *et al.*, 2010).

Foram seleccionados quatro estudos, um de âmbito internacional e três aplicados à realidade portuguesa. Para todos eles vai ser apresentado um breve resumo dos respectivos objectivos, hipóteses formuladas, metodologia adoptada e principais conclusões e/ou resultados obtidos. O primeiro desses estudos é considerado como a fonte de referência, razão pela qual é apresentado em primeiro lugar, seguindo-se os restantes por ordem cronológica.

3.1 Estudo de conformidade nos municípios flamengos – dados de 1995

Partindo do contexto do sector público na Bélgica, este estudo levado a cabo por Christiaens (1999), centra-se nos municípios da região flamenga daquele país, considerando que haviam ocorrido recentemente inovações importantes na contabilidade deste sector, no sentido da mudança da contabilidade tradicional em base de caixa para a base de acréscimo.

O sistema tradicional de contabilidade municipal era um meio para registar e controlar as despesas e as receitas da comunidade, funcionando como um mecanismo de controlo legislativo de fundos públicos e não uma via para medir a riqueza de uma comunidade ou o seu desempenho. Portanto, o sistema de contabilidade orçamental tradicional é percebido hoje em dia como não satisfatório, principalmente devido à falta de um quadro geral financeiro e de gestão da informação adequada.

Ao contrário da situação verificada na maioria dos outros países europeus, a verificação da conformidade com as normas de contabilidade não é regulamentada para os municípios belgas, havendo apenas o órgão de supervisão provincial, que tem que aprovar anualmente as contas municipais. No entanto, esta aprovação não contempla uma auditoria profissional completa e, conseqüentemente, não inclui uma penalização sistemática de não conformidade.

Objectivos

O objectivo da pesquisa deste autor, seguindo o contexto acima referido, é uma tentativa de explicar as diferenças entre o nível de conformidade dos municípios flamengos com os respectivos normativos legais. Após a definição do problema de pesquisa, o trabalho descreve a criação de um Índice de Conformidade com o objectivo de medir o nível de aceitação da contabilidade. A questão de investigação é então: “As diferenças na conformidade podem estar associadas com factores explicativos resultantes dos estudos anteriores e do contexto Flamengo?”

Para o efeito o autor formulou as seguintes hipóteses:

H1: Municípios com pelo menos um ano de experiência na implementação do novo sistema contabilístico, atingem um nível superior de conformidade.

H2: Influência externa (o papel dos profissionais de contabilidade e auditoria) afecta positivamente o nível de conformidade.

H3: A função de um Tesoureiro Regional Municipal afecta positivamente o nível de conformidade face à função de um mero Tesoureiro Municipal. O Tesoureiro Regional Municipal é responsável por mais de uma entidade local e, portanto, presume-se ter uma experiência alargada.

H4: A qualificação do pessoal da contabilidade municipal afecta positivamente o nível de conformidade.

H5: A dependência da dívida de um município afecta positivamente a implementação e a conformidade.

H6: Os municípios integrados numa região mais desenvolvida implementam mais o novo sistema de contabilidade.

H7: Os municípios de maior dimensão apresentam um nível de conformidade superior .

O propósito do estudo não é apenas medir o grau de divulgação, pois o autor considera que a divulgação dos relatórios anuais em si mesmo não é o objectivo principal, mas antes um meio para analisar o sucesso da implementação da reforma e, portanto, da conformidade dos requisitos de contabilidade.

Metodologia e dados

Para aqueles objectivos, o autor identificou a necessidade de determinar um Índice de Conformidade para operacionalizar o grau de conformidade. O Índice de Conformidade deste estudo inclui uma série de parâmetros obrigatórios e também alguns itens relacionados com informação associados à utilidade da informação, os quais não decorrem de uma obrigação explícita, mas derivam de forma implícita da regulamentação contabilística. Para a sua determinação são utilizados uma série de indicadores necessários para operacionalizar o grau de conformidade, os quais são medidos na sua maioria de forma dicotómica, com uma pontuação de 1 se há cumprimento e uma pontuação de 0 se não há.

Este estudo utiliza principalmente dados empíricos e provas documentais dos municípios, particularmente uma cópia dos relatórios anuais de 1995, incluindo o primeiro balanço de 1995 e, portanto, pode ser chamado de pesquisa de arquivos. Muitos dos dados só foram passíveis de ser obtidos pedindo expressamente aos Tesoureiros Municipais, utilizando a técnica de questionário. Alguns dados financeiros foram obtidos através de fontes secundárias, como sejam arquivos e dados estatísticos oficiais.

O autor identifica a existência de um *gap* de metodologia para determinar a dimensão da amostra que deve ser utilizada em pesquisas no âmbito da contabilidade pública, referindo que alguns estudos tendem a concentrar-se num estrato arbitrariamente definido e, em seguida, examinar todas as suas unidades. Outros estudos tendem a abarcar toda a população não estratificada, mas com um tamanho de amostra arbitrária (ou seja, sem validar ou motivar a dimensão da amostra escolhida). É salientada neste estudo a dificuldade em efectuar uma avaliação razoável do tamanho da amostra mais adequado. Além da fiabilidade e precisão, um factor importante, embora difícil de quantificar é a variabilidade da população. Uma amostra aleatória de 100 municípios, correspondente a quase um terço de toda a população alvo, foi a opção do autor.

Resultados/conclusões

O cumprimento do Índice de Conformidade em termos de percentagem é verificado multiplicando a pontuação dos pontos por 100 e dividindo pela pontuação máxima total de 67; evidenciou uma média de 62,0% com um desvio padrão de 10,2%. A pontuação mais baixa registada foi de 36,1% e a mais elevada de 83,4%, revelando que nenhum dos municípios apresenta conformidade total.

Para além disso, os resultados obtidos para as hipóteses estatisticamente testadas revelam:

- O factor experiência dos municípios está positivamente relacionado com o Índice de Conformidade;
- O papel dos profissionais de contabilidade e auditoria apresenta resultados mistos. Aparentemente, o conhecimento da base de caixa por parte dos profissionais envolvidos não é suficientemente forte como incentivo. Por outro lado, o apoio de consultores externos é um factor muito importante e explicativo do Índice de Conformidade;
- A função de Tesoureiro Regional não afecta significativamente o Índice de Conformidade;
- O efeito das qualificações das equipas de contabilidade tem um efeito misto. O facto de o pessoal da contabilidade ter tido formação adequada afecta significativamente o nível de conformidade de forma positiva. No entanto, o nível de qualificação, o facto de os contabilistas serem membros de uma associação profissional e a experiência profissional são factores que não estão significativamente associados com o nível de conformidade.
- Uma associação entre a dependência de dívida e o nível de conformidade e incentivo de gestão, teoricamente levaria a um nível superior de cumprimento; no entanto, os resultados indicam não haver relação significativa neste campo. Na realidade, a concessão de crédito nunca dependeu de informações de contas anuais, pelo que os resultados evidenciam uma insignificância no que respeita a este factor;
- Quanto à dimensão dos municípios, os resultados apontam para um efeito positivo e significativo no Índice de Conformidade, o que confirma a hipótese de que a dimensão do município é um factor positivo.

- Também se constata que a relação da conformidade com a riqueza do município é insignificante.

3.2 Conformidade e diversidade da contabilidade e do relato financeiro na Administração Local em Portugal – dados de 2003

Este estudo realizado por Carvalho *et al.* (2005a) surge na sequência da Reforma da Contabilidade Pública iniciada em Portugal na década de noventa do século passado e concretizada na Administração Local na primeira década do presente século, com a publicação do POCAL, cujas características se explanaram no capítulo anterior.

Objectivos

No contexto acima referido, os autores consideraram importante estudar a diversidade dentro do país e entre os municípios onde tenha sido aplicado o novo plano de contas para a Administração Local, atendendo que, após dois anos de aplicação obrigatória, seria oportuno avaliar se os municípios têm vindo a cumprir com as novas normas.

Teve como suporte a análise dos relatórios financeiros e orçamentais para o ano de 2003 e tinha os seguintes objectivos:

- Verificar o grau de implementação do POCAL nos municípios, ou seja, a conformidade com os requisitos estabelecidos pelo novo sistema para as demonstrações financeiras e orçamentais;
- Verificar se há conformidade quer na informação orçamental quer na informação financeira reflectida nas contas dos municípios.

Este estudo visa particularmente dois propósitos. Por um lado, analisar se as práticas contabilísticas e de relato financeiro e orçamental dos municípios portugueses cumprem os requisitos do novo sistema contabilístico, calculando assim um Índice de Conformidade para medir o grau de implementação. Por outro, determinar se as informações proporcionadas pelas contas dos municípios são comparáveis, calculando um Índice de Convergência, considerando as informações obtidas dos dois subsistemas principais implementados, orçamental e financeiro, tendo em conta que a comparabilidade será possível se os *outputs* da contabilidade orçamental e da contabilidade financeira forem semelhantes. Este estudo

também tenta avaliar o efeito da dimensão dos municípios em termos de conformidade e diversidade.

Este foi o primeiro estudo realizado no país sobre a temática da conformidade, visto que o actual sistema contabilístico era muito recente, encontrando-se ainda em fase de implementação à data da realização do estudo.

Embora o foco do estudo sejam os temas de conformidade das práticas de contabilidade na Administração Local, os autores propõe-se alcançar quatro objectivos específicos:

- Medir o nível de implementação do novo sistema contabilístico, avaliando o cumprimento dos municípios relativamente a um conjunto de requisitos essenciais (conformidade global). Para este objectivo foi definida a seguinte questão de investigação: Qual o nível de conformidade (global e parcial) do novo sistema de contabilidade da Administração Local, considerando a dimensão dos municípios?
- Medir a diversidade de práticas contabilísticas, particularmente para os subsistemas melhor implementados, calculando um Índice de Convergência por dimensão do município; a questão de investigação associada a este objectivo é: Qual é o nível de convergência, em relação à informação e práticas de contabilidade orçamental e financeira, entre os municípios, considerando a sua dimensão?
- Avaliar se a dimensão do município afecta tanto o nível de conformidade e diversidade, considerando os três subsistemas, para o que foi equacionada a seguinte questão: É a dimensão uma questão relevante que explica níveis de conformidade e graus de diversidade diferentes?
- Discutir as possíveis razões para os graus de conformidade e diversidade observados em Portugal no ano de 2003, respondendo à questão: Quais as razões que poderiam justificar os resultados encontrados?

As questões formuladas têm como pressuposto (no entanto a verificar empiricamente) que há uma relação directa entre a dimensão do município e o nível de conformidade com o novo sistema contabilístico, dado que, em princípio, estes municípios têm mais e melhores recursos (pessoal mais qualificado, melhores tecnologias de informação e mais possibilidade de recorrer a serviços de terceiros na área da contabilidade e consultoria financeira) e, para além

disso, pretendem assumir a liderança (objectivo político) durante a implementação do novo sistema.

De igual modo (e também a verificar), é assumido no estudo que a contabilidade orçamental é o subsistema em relação ao qual tanto a conformidade como a convergência se apresentam mais elevados (a diversidade é menor). Também é expectável que a contabilidade em base de caixa seja a que apresenta o maior nível de cumprimento. É esperado que haja uma maior diversidade no que respeita aos *outputs* financeiros, considerando, por um lado, a aplicação, pela primeira vez, a entidades públicas de um sistema contabilístico normalmente reservado às entidades privadas e, por outro, a falta de formação adequada das pessoas envolvidas na contabilidade destas entidades.

Metodologia e dados

O levantamento baseou-se numa amostra aleatória estratificada de 175 municípios, dos 308 existentes em Portugal, correspondendo a 57% do total. Os dados foram recolhidos a partir das contas anuais dos municípios relativas ao ano de 2003, obtidos directamente a partir dos arquivos do Tribunal de Contas. Uma vez que o universo dos municípios portugueses engloba entidades de dimensão muito diferente, o que determina os montantes das transferências recebidas do Orçamento do Estado, a fim de analisar a representatividade da amostra da população, os municípios foram divididos, para efeitos da análise, em três grupos, de acordo com sua dimensão medida em número de habitantes:

- Pequenos - população inferior ou igual a 20.000 habitantes;
- Médio - população superior a 20.000 e inferior a 100.000 habitantes;
- Grandes - população maior ou igual a 100.000 habitantes.

Neste estudo, dado que todos os municípios teriam a mesma probabilidade de ser seleccionados para análise, a amostra assume-se probabilística. Portanto, uma vez que a amostra é representativa do universo, os resultados obtidos podem ser generalizados a todo o universo de municípios portugueses.

O estudo começa por calcular um Índice de Conformidade Global que irá medir o nível de implementação do novo sistema contabilístico, comparando as práticas reflectidas nas contas anuais (demonstrações financeiras e orçamentais e notas anexas) com as normas

(particularmente as estabelecidos no POCAL, bem como as exigidas pelo Tribunal de Contas - Resolução 4 / 2001).

A análise teve como suporte um conjunto de 26 parâmetros, agrupados em três categorias, correspondentes aos vários subsistemas do POCAL: contabilidade orçamental, patrimonial/financeira e de gestão. Consequentemente foram analisados os documentos de prestação de contas para cada um dos municípios e para cada parâmetro, marcando 1 quando ele é realizado e 0 quando não é. O índice terá como valor máximo 26 pontos (todos os parâmetros têm a mesma importância), o que representa o cumprimento dos 26 parâmetros, isto é, uma plena conformidade. Assim, cada município terá um Índice de Conformidade Global a variar entre 0 de 26 pontos, e três Índices de Conformidade Parciais relativas às rubricas: contabilidade orçamental (máximo de 7 pontos); contabilidade financeira (máximo de 14 pontos) e contabilidade de gestão (máximo de 5 pontos).

A partir daqui, é determinado o Índice de Conformidade Global para todo o país, correspondente à média dos Índices de Conformidade Global observada para cada município. Este foi complementado com um Índice de Conformidade Parcial permitindo identificar qual a categoria de informação que apresenta maior conformidade.

Por outro lado, com o objectivo de medir a diversidade das práticas contabilísticas entre os municípios, particularmente em matéria de contabilidade orçamental e financeira, é calculado um Índice de Convergência, tanto para a amostra no seu conjunto, como para os municípios agrupados por dimensão. O índice é determinado dividindo a conformidade em relação aos parâmetros da óptica orçamental e financeira, em três intervalos: abaixo de 33,3%, entre 33,3% e 66,6%, e acima de 66,6%.

Por último, com a finalidade de testar o efeito dimensão, tanto no Índice de Conformidade como no Índice de Convergência, foram realizados testes de independência do Chi-Quadrado, analisando se a adopção, bem como a diversidade, de práticas e *outputs* informativos estão, de alguma forma, dependentes do tamanho dos municípios.

Resultados/conclusões:

Os principais resultados apontam para o seguinte:

- O nível médio de conformidade global com o novo sistema de práticas e informações é de 58% para a amostra total, sendo de 60% para os municípios de média dimensão e 56% para os pequenos;
- Existe alguma dependência entre dimensão e conformidade global com os parâmetros analisados, mas os resultados não são conclusivos em relação ao sentido do efeito;
- A média mais elevada quanto ao grau de conformidade parcial está associada ao subsistema de contabilidade orçamental (87%), seguido de 54,5% para a contabilidade financeira e 26,7% para contabilidade de gestão;
- Não há nenhuma associação entre a dimensão dos municípios e a conformidade no que respeita à contabilidade orçamental e de gestão. Por outro lado, a dimensão parece afectar de alguma forma a conformidade relativamente ao subsistema de contabilidade financeira;
- A diversidade é menor para os parâmetros relacionados com a contabilidade orçamental, independentemente da dimensão dos municípios. Por outro lado, é maior no que respeita ao subsistema de contabilidade financeira, em que a diversidade parece ser de alguma forma afectada pela dimensão.

Os autores identificaram várias razões para justificar os resultados obtidos, nomeadamente, no que respeitam ao baixo nível de conformidade, designadamente:

- O facto de não existir obrigação legal das contas dos municípios serem auditadas;
- O facto de não existirem penalidades (nem fiscais, nem económicas) para as entidades que não cumprem com os requisitos do novo sistema;
- A falta de mais esclarecimentos, nomeadamente, a existência de um quadro conceptual que pudesse apoiar a implementação do novo sistema contabilístico;
- A existência de problemas quanto à qualificação do pessoal da contabilidade e envolvimento profissional do director financeiro;
- A não existência de um departamento especial dentro da entidade para a aplicação e controlo do novo sistema contabilístico.

3.3 Conformidade com o novo sistema de contabilidade pública local em Portugal – dados de 2003

Este estudo de Jorge *et al.* (2006) foi realizado pelos mesmos autores do estudo anterior e enquadra-se igualmente no contexto da reforma da contabilidade autárquica em Portugal. Este é baseado nos mesmos dados do estudo anterior – ano de 2003, apenas diferindo no número de parâmetros (reduzidos de 26 para 20), agora reagrupados em mais duas categorias (anteriormente eram três categorias).

Objectivos

Para além do objectivo de medir a conformidade, tal como no estudo de Carvalho *et al.* (2005a), este estudo tinha como propósito estudar a relação entre os objectivos gerais do novo sistema e as informações divulgadas, de modo a calcular um índice de informação que mede o nível de interesse de municípios no cumprimento desses objectivos.

Metodologia e dados

Este estudo, tal como o estudo de Carvalho *et al.* (2005a), baseia-se numa amostra aleatória de 175 municípios, o que corresponde a 57% da população total dos 308 municípios.

Os dados foram recolhidos, a partir das contas anuais de 2003, directamente junto de cada município e dos arquivos do Tribunal de Contas. Tal como no estudo anterior, os municípios foram agrupados em três grupos de acordo com a respectiva dimensão populacional.

Os requisitos mínimos de informação a serem divulgados pelos municípios portugueses, a fim de satisfazer as necessidades dos seus potenciais utilizadores, visam, em síntese:

- Demonstrar a correcta situação orçamental;
- Evidenciar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira/patrimonial e dos resultados económicos;
- Apoiar a tomada de decisão para a gestão.

Os principais passos seguidos nesta investigação foram:

- Analisar o conteúdo informativo das contas anuais (demonstrações financeiras e orçamentais e anexos) em face das principais exigências estabelecidas no novo

enquadramento contabilístico, mostrando o número de municípios que cumprem os requisitos de divulgação;

- Calcular um Índice de Conformidade Global, que vai medir o nível de implementação do sistema contabilístico na amostra (e, portanto, no país como um todo), comparando práticas com padrões.

No estudo, a análise foi limitada a um conjunto de requisitos considerados fundamentais, combinando informação sobre rubricas orçamentais com as principais inovações trazidas pelo novo sistema contabilístico, nomeadamente, a informação proveniente do subsistema financeiro/patrimonial.

Tal como no estudo precedente, as práticas e os *outputs* informativos proporcionados por cada município são marcados com 1 quando elas são realizados e 0 quando não o são. Um máximo de 20 pontos representa o cumprimento com 20 parâmetros (de igual importância).

Consequentemente, cada município tem um Índice de Conformidade Global e cinco Índices de Conformidade Parciais: contabilidade de gestão (máximo de 3 pontos), informação sobre projectos de longo prazo (máximo de 1 ponto), informação em base de acréscimo (máximo de 10 pontos), informação em base de caixa (máximo de 5 pontos), informação sobre políticas contabilísticas (máximo de 1 ponto).

Para além disso, com o propósito de calcular um Índice Global de Informação, os 20 parâmetros da conformidade acrescidos de mais 6, foram reagrupados em três categorias, considerando os objectivos gerais do novo sistema contabilístico, já acima descritos, e os documentos divulgados. A intenção é avaliar o nível de interesse de cada município em relação àqueles objectivos, permitindo analisar que tipo de informação tende a ser favorecido e, assim, avaliar o desfasamento entre os objectivos do sistema e as informações realmente divulgadas.

Este índice comporta no máximo 26 pontos, sendo: 7 para a “correcta informação orçamental”; 14 para “imagem verdadeira e apropriada da situação financeira/patrimonial e resultados económicos” e 5 para “apoio à tomada de decisão para a gestão”.

Resultados/conclusões

Os principais resultados deste estudo podem ser sumarizados no seguinte:

- A grande maioria dos municípios analisados atende aos novos requisitos do sistema em termos de preparação e divulgação de informação presente no balanço, demonstração dos resultados e nos documentos orçamentais;
- A percentagem de municípios que preparam e divulgam informação nos anexos e no relatório de gestão é significativamente menor, já que a maioria dos parâmetros relacionados são concretizados por menos de 50% dos municípios.
- Relativamente à análise do nível de conformidade com o sistema contabilístico no seu todo, considerando as várias categorias a que o novo sistema obriga, foi observado um nível de conformidade médio de apenas 61%, correspondente ao nível de implementação global deste novo sistema;
- A análise da conformidade parcial permite constatar que a conformidade é maior para a informação preparada em base de caixa (90%), seguindo-se a informação preparada em base de acréscimo (66%), a informação relativa a projectos de longo prazo (63%) e informação sobre políticas contabilísticas (43%). Não se verifica conformidade relativamente às práticas de contabilidade de gestão.
- No que diz respeito à informação proporcionada para cumprir os objectivos principais do novo sistema contabilístico, verifica-se uma clara preferência por parte da grande maioria das entidades relativamente aos relacionados com a "correcta situação orçamental". O segundo objectivo, "imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados económicos" surge classificado como de 'média' preferência e a menor preferência está associada com a categoria de documentos de "apoio à tomada de decisão para a gestão".

Deste modo, os dados, mesmo analisados de forma diferente, apontam para resultados semelhantes, ou seja, para o facto de a prioridade continuar a ser dada aos objectivos de conformidade legal e orçamental, uma vez que a maior parte dos municípios estudados cumpre mais de 75% dos principais requisitos relacionados com o objectivo de evidenciar uma "correcta situação orçamental", apesar do novo sistema contabilístico ter como finalidade igualmente importante evidenciar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados dos municípios, bem como apoiar o processo de tomada de decisões.

3.4 Estudo de conformidade e qualidade das contas dos municípios – dados de 2008

Por último, apresenta-se o estudo mais recente focado na realidade portuguesa elaborado no âmbito do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, realizado por Carvalho *et al.* (2010), relativamente aos documentos de prestação de contas do ano de 2008.

Este estudo surge na sequência de estudos idênticos levados a cabo pelos mesmos autores desde 2006, reportando a contas de 2004. Os resultados relacionados com a conformidade global da prestação de contas dos quatro anos anteriores estão resumidos na Tabela 16.

Tabela 16: Resultados da conformidade global de 2004 a 2007

	Anuário de 2004	Anuário de 2005	Anuário de 2006	Anuário de 2007
Nº municípios	289	307	308	307
Nº parâmetros	20	20	20	20
Média parâmetros	13,28	13,72	13,72	13,78
Média %	66,6%	68,6%	68,6%	68,9%

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2009: 175)

Objectivos

Neste estudo os autores pretendem analisar a conformidade e qualidade das contas dos municípios, a par dos requisitos do sistema de prestação de contas definido pelo POCAL a fim de:

- Determinar o valor do Índice de Conformidade Global das práticas dos municípios com o sistema de contabilidade autárquica, calculando o nível médio de implementação do POCAL em 2008;
- Garantir a qualidade da informação financeira dos municípios, de modo a que esta represente de forma fidedigna e completa as transacções, bem como a sua realidade económica, financeira e patrimonial;
- Assegurar a utilidade da informação veiculada pelo actual sistema português de contabilidade autárquica, sobretudo para finalidades de tomadas de decisão e prestação de responsabilidades.

Metodologia e dados

A análise baseia-se nos documentos de prestação de contas de 2008, abrangendo os 308 municípios de Portugal. Os municípios são agrupados em pequenos (180 municípios com menos de 20.000 habitantes), médios (105 municípios com entre 20.000 e 100.000 habitantes) e grandes (23 municípios com mais de 100.000 habitantes).

Os objectivos gerais definidos para o novo sistema de contabilidade autárquica são resumidos nas categorias já tratadas nos estudos anteriores: demonstrar correcta situação orçamental; evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos; e apoiar as tomadas de decisão e gestão.

Este estudo também determina o Índice de Conformidade Global para 2008 com o actual sistema contabilístico, comparando práticas dos municípios com normas estabelecidas, utilizando um conjunto de requisitos que combinam informação orçamental com novos tipos de informação preconizadas no POCAL, nomeadamente na perspectiva financeira ou patrimonial.

O estudo analisa a conformidade com 19 parâmetros, agrupados em três categorias:

- Informação Orçamental e PPI (Base de Caixa);
- Informação Económica e Patrimonial (Base de Acréscimo);
- Relatório de Gestão.

As práticas e informação apresentadas por cada município foram pontuadas face aos 19 parâmetros, marcando 1 quando eram cumpridas e 0 quando não eram cumpridas. Cada município tem um Índice de Conformidade Global, cujo valor varia entre 0 e 19 pontos (todos os parâmetros têm igual importância); assim como três Índices de Conformidade Parciais relacionados com: informação orçamental e plano plurianual de investimento (máximo 4 pontos); informação económica e patrimonial (máximo 9 pontos) e relatório de gestão (máximo 6 pontos). Por sua vez, o Índice de Conformidade Parcial, enquanto complementar, permite identificar quais as práticas e informação em relação às quais existe maior conformidade.

Este estudo também determina um Índice Global de Informação tal como o estudo de Jorge *et al.* (2006). Para este índice, retirou-se um parâmetro – contabilidade de custos, sendo os

restantes 25 agrupados considerando os objectivos gerais do sistema contabilístico. Assim, foram analisados 6 parâmetros para o objectivo “correcta informação orçamental”, 13 parâmetros para relatar a “imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos” e, por fim, 6 parâmetros para proporcionar informação para “apoio à gestão e decisão”. Obtêm-se assim um máximo de 25 pontos.

Resultados/Conclusões

As principais conclusões deste estudo são:

- O nível de conformidade com o POCAL em geral, considerando diferentes categorias de práticas e informação requeridas por este sistema de contabilidade autárquica, mostrou, para 2008, um nível médio de implementação do POCAL no País de 75%;
- Dois municípios já cumpriram com a totalidade dos parâmetros analisados e cerca de metade dos municípios atingem conformidades na ordem dos 75% (entre 14 e 15 parâmetros);
- Uma análise individualizada por parâmetro revela que em 15 dos 19 parâmetros analisados registaram-se melhorias em 2008, significando que existem cada vez mais municípios a cumprir com mais parâmetros; excepções ocorrem em alguns parâmetros associados ao relatório de gestão que, portanto, parece ainda carecer de atenção por parte de muitos municípios.
- Na conformidade parcial, embora os maiores valores continuem a verificar-se na categoria “informação orçamental e PPI”, os índices para a “informação económica e patrimonial” já estão muito próximos daqueles, pois os valores para ambas as categorias estão entre 86% e 92%;
- Já no que se refere à informação contida no “relatório de gestão”, a conformidade continua a rondar os 50%, sobretudo devido ao facto de ainda haver muitos municípios que não apresentam neste documento uma análise da evolução da situação económica e financeira;
- Relativamente às práticas destinadas a alcançar os objectivos gerais do POCAL, verifica-se maior cumprimento nos parâmetros relacionados com a “correcta situação orçamental”; este facto indicia que a informação em base de caixa continua a ser prioritária; quanto ao objectivo de evidenciar a “imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos”,

constata-se que dois terços dos municípios já cumprem com 75% dos parâmetros deste objectivo; por último, quanto ao propósito de informação para “apoio à gestão e à decisão”, verifica-se que continua a não ser considerado prioritário, embora 37% dos municípios cumpra mais de metade dos parâmetros relacionados com este objectivo.

3.5 Síntese dos estudos analisados

Após análise detalhada dos quatro estudos em termos de objectivos, metodologia e dados e resultados/conclusões podem-se salientar alguns aspectos importantes:

- No estudo de Christiaens (1999) o Índice de Conformidade Global é de 62%; a experiência do município na implementação do novo sistema contabilístico belga, o auxílio de consultores profissionais de contabilidade, a dimensão do município e a qualificação do pessoal da contabilidade (dos municípios que apostaram na formação dos seus quadros) explicam a conformidade;
- No estudo de Carvalho *et al.* (2005 a) o Índice de Conformidade Global é de 58%; existe alguma dependência entre a dimensão do município e a conformidade, apesar dos resultados não serem conclusivos; conformidade parcial é superior na categoria de contabilidade orçamental (87%), seguida do subsistema da contabilidade patrimonial (26,7%);
- No estudo de Jorge *et al.* (2006) o Índice de Conformidade Global atinge os 61%; a conformidade é superior na informação preparada em base de caixa (90%), seguida da informação preparada em base de acréscimo (66%);
- No estudo de Carvalho *et al.* (2010) o Índice de Conformidade Global é de 75%; conformidade é superior na categoria de informação orçamental e PPI (92%), seguida da informação económica e patrimonial (86%).

Os estudos realizados em Portugal permitem concluir que ao longo dos últimos anos a conformidade de contas nos municípios portugueses nunca alcançou uma conformidade de 100%, embora em 2008 já apresente um cumprimento com normativos contabilísticos de 75%. Nos estudos anteriores realizados no âmbito do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses os Índices de Conformidade situavam-se em 66,6% nos dados relativos ao anuário de 2004 e em cerca de 68% nos anuários dos anos seguintes. Como se pode verificar a

evolução tem sido sempre positiva, todavia mais acentuada no último ano. É de dar destaque ainda ao facto destes estudos evidenciarem que os municípios portugueses dão primazia à informação orçamental, ao invés da informação patrimonial e de gestão. Realce-se igualmente o facto dos últimos estudos, enquadrados no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, analisarem a conformidade em função do número de habitantes.

A Tabela 17 resume os quatro estudos analisados com detalhe neste capítulo.

Tabela 17: Resumo dos estudos sobre conformidade a municípios

Autor(es)	Christiaens (1999)	Carvalho <i>et al.</i> (2005a)	Jorge <i>et al.</i> (2006)	Carvalho <i>et al.</i> (2010)
País	Bélgica	Portugal	Portugal	Portugal
Ano de referência	1995	2003	2003	2008
Amostra População	100 Municípios	175 Municípios	175 Municípios	308 Municípios
Recolha de dados	- Pesquisa de Arquivos - Questionário	- Pesquisa de arquivos TC	- Pesquisa de arquivos TC	- Pesquisa de arquivos TC
Análises	- Índice de Conformidade - Determinantes da conformidade	- Índices de Conformidade e de Convergência - Relação da conformidade com a dimensão dos municípios	- Índices de Conformidade e de Informação	- Índices de Conformidade e de Informação
Índice Conformidade (%)	62%	58%	61%	75%
Nº parâmetros	67	26	20	19
Cálculo de Índices Parciais	Não	Sim 3categorias	Sim 5 categorias	Sim 3 categorias

PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO

4. METODOLOGIA

Neste capítulo são abordados os vários aspectos metodológicos subjacentes ao desenvolvimento do estudo empírico, o qual dá resposta às questões de investigação definidas na Introdução.

Começa-se por descrever os principais passos seguidos para a definição do âmbito do estudo empírico, após o que são definidas as várias hipóteses associadas a cada uma das questões de investigação, em ligação com os estudos de conformidade analisados.

4.1 Passos desenvolvidos para a definição do âmbito do estudo empírico

Visto que até então nunca foi realizado um estudo para analisar a conformidade das contas das freguesias, tal como já acontece para os municípios portugueses, achou-se aliciante envergar por um estudo nesta área.

Dado que os documentos de prestação de contas não estão disponíveis ao público, desde logo se considerou ser muito difícil analisar o extenso universo de todas as freguesias portuguesas; inicialmente pensou-se analisar a conformidade da prestação de contas das 18 freguesias do município de Loures, com recurso a entrevistas aos respectivos responsáveis e mediante a recolha directa de dados junto de cada uma das freguesias. Todavia, logo no início deste processo, verificou-se a impossibilidade prática em conseguir alcançar os resultados pretendidos, para além de se constatar que os eventuais resultados não poderiam ser generalizados ao universo de todas as freguesias (dada a pequena dimensão da amostra e a sua restrição a um único município), nem seriam representativos de qualquer subgrupo das mesmas.

Posteriormente, e já abandonado este objectivo inicial, tentou-se replicar o mesmo num universo maior, abrangendo todas as freguesias do distrito de Lisboa, recorrendo à técnica de inquérito para a recolha dos dados. Para tal houve necessidade de se chegar a contacto com a ANAFRE (Associação Nacional de Freguesias), junto da federação distrital de Lisboa, na pessoa do excelentíssimo senhor Dr. José Fidalgo.

Deste contacto resultou a disponibilidade total daquela associação para apoiar este estudo no que respeita à ligação às freguesias com o propósito de se obter os dados considerados adequados. Porém, o Dr. José Fidalgo alertou para as dificuldades que, segundo a sua própria experiência, poderiam advir quanto à taxa de resposta das freguesias e mesmo quanto à sua capacidade para responder de forma satisfatória às questões colocadas no inquérito.

Ao mesmo tempo, e constatada a dificuldade acima referida no que respeita à recolha dos dados necessários à prossecução do estudo das freguesias circunscritas ao distrito de Lisboa, entendeu-se adequado estabelecer um contacto com o director geral do Tribunal de Contas, com o propósito de conhecer a disponibilidade daquela instituição para facultar os documentos de prestação de contas das freguesias, mediante a consulta dos arquivos daquele Tribunal.

Uma vez obtido o necessário consentimento oficial para este efeito, por intermédio do director geral do Tribunal de Contas, chegou-se ao contacto do Excelentíssimo Senhor Auditor Coordenador Dr. António Costa e Silva, responsável pelo departamento de verificação interna das contas das autarquias locais, com o qual foi realizada uma primeira reunião em 26 de Julho de 2011.

Nessa reunião, o Dr. António Costa e Silva sugeriu que, ao invés de focar o estudo nas freguesias do distrito de Lisboa (nas quais muito provavelmente não se iriam encontrar dados e documentos com relevância para análise da conformidade da informação contabilística), se poderia antes analisar os documentos de prestação de contas de todo o universo das freguesias com um montante anual de receita ou despesa igual ou superior a 1.000.000 €, como estipulado na Resolução 3/2009 de 3 de Dezembro - 2ª Secção do Tribunal de Contas, abrangendo deste modo todas as freguesias que não estão dispensadas de remeter contas àquele Tribunal.

Este universo engloba freguesias sujeitas quer ao regime geral, quer ao regime simplificado, conforme previsto no POCAL e na Resolução 4/2001 de 12 de Julho - 2ª Secção do Tribunal de Contas. Segundo o Dr. António Costa e Silva são estas as freguesias que apresentam um maior número de documentos na óptica orçamental e patrimonial, podendo constituir o universo possível para poder avaliar a qualidade da informação financeira proporcionada

pelas freguesias face ao regime de prestação de contas a que as mesmas se encontram obrigadas.

No decorrer desta reunião ficou então decidido que o estudo iria analisar os documentos de prestação de contas das 55 freguesias contempladas no regime geral e simplificado com um montante anual de receita ou despesa acima de 1.000.000 € no exercício de 2009.

No final desta reunião, o Dr. António Costa e Silva garantiu que enviaria em breves dias a listagem com os nomes das respectivas freguesias e a autorização para a recolha dos dados no Tribunal de Contas, o que veio a acontecer. Evidenciou grande interesse na realização dum estudo desta natureza abrangendo as freguesias portuguesas, dada a inexistência de estudos para este universo, cuja importância está na ordem do dia com as recentes propostas de fusões de freguesias, nomeadamente a proposta já apresentada no âmbito das freguesias do município de Lisboa. Solicitou mesmo que fosse disponibilizado ao Tribunal de Contas um exemplar do estudo após concluído.

Na sequência desta reunião, foi então estabelecido o foco do estudo empírico, tendo-se iniciado o processo de recolha de dados no Tribunal de Contas, entre 2 e 25 de Agosto de 2011, com o apoio directo da Excelentíssima Senhora Isabel Relvas, Auditora Chefe do departamento de verificação interna das contas das autarquias locais, e do Excelentíssimo Senhor Francisco Antunes, técnico do mesmo departamento.

Foram analisados todos os dossiês com os documentos de prestação de contas de cada uma das 55 freguesias relativamente ao ano de 2009, último ano em que, à data do presente estudo, havia elementos disponíveis no Tribunal de Contas. Verificou-se que os dossiês examinados nuns casos estavam mais completos e noutros não, pois não contemplavam todos os documentos exigidos pelo Tribunal de Contas, mas é precisamente essa conformidade que constitui o objecto de análise do presente estudo.

Desta análise recolheram-se dados de diversos documentos como, por exemplo, do balanço, demonstração de resultados e mapas de controlo orçamental. Esses dados recolhidos foram o volume de orçamento, montante de receita e despesa executada em 2009, entre outros.

Foi utilizado, neste estudo, o volume de orçamento como uma forma de medir a dimensão das freguesias, dado não existir, tal como acontece no caso dos municípios, uma classificação oficial das freguesias, sendo que a distinção entre elas, no que respeita à prestação de contas, que para o POCAL, quer para o Tribunal de contas, é sempre feita por via do volume de receita ou pelo volume de receita e despesa, o que equivale ao volume de orçamento, como adiante se demonstra.

Criou-se também uma matriz com todos os documentos que se achou que seriam obrigatórios para a prestação de contas os quais foram classificados com 0 e 1 para cada freguesia, onde respectivamente não apresenta ou apresenta o documento.

4.2 Identificação das freguesias que constituem o âmbito do estudo

Das 4.259 freguesias existentes em Portugal, este estudo engloba 55 dessas freguesias, precisamente aquelas que estão sujeitas a apresentar um maior número de documentos na óptica orçamental e patrimonial e que não estão dispensadas de remessa das contas ao TC, pois evidenciam um montante anual de receita ou despesa igual ou superior a 1.000.000 €, em consonância com o estipulado na Resolução 3/2009 de 3 de Dezembro – 2ª Secção do Tribunal de Contas, conforme explicado no ponto 2.3 deste trabalho.

Em síntese, as freguesias cujos documentos de prestação de contas relativos ao ano de 2009 foram analisados, são aquelas que se encontram ou no regime geral (autarquias locais cujo movimento de receita seja igual ou superior a 1.716.400 €) ou no regime simplificado (autarquias cujo movimento de receita seja inferior aquele montante e o montante anual de receita ou despesa seja igual ou superior 1.000.000 €).

Para se ficar como uma melhor percepção das 55 freguesias do universo deste estudo, apresenta-se na Tabela 18 a sua identificação com referência ao município, distrito e área metropolitana (quando aplicável) a que pertencem⁴.

⁴ Ver anexo 1: Caracterização sumária das freguesias

Tabela 18: Identificação das freguesias alvo do estudo

Área Metropolitana	Distrito	Município	Freguesias		
-	Beja	Moura	Amareleja		
-		Odemira	Santa Clara – A- Velha		
-	Bragança	Freixo de Espada à Cinta	Freixo de Espada à Cinta		
-	Faro	Loulé	Quarteira		
-	Leiria	Leiria	Marrazes; Maceira		
-	Portalegre	Ponte de Sôr	Galveias		
-	Lisboa	Torres Vedras	Silveira		
Lisboa		Amadora	Brandoa; Buraca		
		Cascais	Alcabideche; Cascais; Estoril; São Domingos de Rana		
		Lisboa	Ajuda; Carnide; Lumiar; Marvila; Santa Maria dos Olivais; São Domingos de Benfica; Benfica		
		Loures	São João da Talha; Santo António dos Cavaleiros; Santa Iria de Azóia; Sacavém; Moscavide; Loures; Camarate		
		Odivelas	Pontinha; Odivelas; Ramada		
		Oeiras	Algés; Carnaxide		
		Sintra	Algueirão – Mem Martins; Monte Abraão; Queluz; Rio de Mouro		
		Vila Franca de Xira	Vila Franca de Xira; Vialonga; Póvoa de Santa Iria; Alverca do Ribatejo		
		Setúbal	Almada	Caparica	
			Seixal	Amora; Arrentela; Corroios	
		Porto	Porto	Gondomar	Rio Tinto
				Paços de Ferreira	Seroa
				Porto	Santo Ildefonso; Ramalde; Paranhos; Cedofeita; Campanhã; Bonfim
	Vila Nova de Gaia			Santa Marinha; Pedroso	

4.3 Questões de investigação e hipóteses

Recordando os objectivos desta investigação – avaliar e explicar a conformidade da informação contabilística divulgada pelas freguesias portuguesas face aos requisitos exigidos pela normalização contabilística vigente em Portugal, foram consequentemente definidas as seguintes questões de investigação:

- Qual o **Índice de Conformidade Global** da informação divulgada pelas freguesias em 2009 comparativamente com os requisitos os exigidos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas?
- Qual o **Índice de Conformidade Parcial** da informação divulgada pelas freguesias em 2009 relativamente a categorias específicas de divulgação comparativamente com os requisitos os exigidos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas?
- Qual a relação entre a conformidade global e as características externas e internas das freguesias?

Consequentemente foram testadas as seguintes hipóteses com o objectivo de dar resposta às questões de investigação:

Hipótese 1: As freguesias não cumprem os requisitos de prestação de contas impostas pelo POCAL e TC

Hipótese 2: As freguesias enquadradas no regime geral são mais cumpridoras do que as incluídas no regime simplificado

Hipótese 3: As freguesias são mais cumpridoras nas categorias relativas a documentos de apoio à gestão e outros documentos

Hipótese 4: As características internas das freguesias explicam a conformidade

Hipótese 5: As características externas das freguesias explicam a conformidade

4.4 Fontes e métodos utilizados

O propósito desta secção é descrever as fontes utilizadas, bem como os métodos e procedimentos desenvolvidos no sentido de orientar o estudo empírico para a obtenção de respostas para cada uma das questões de investigação e hipóteses formuladas.

4.4.1 Índices de conformidade

A qualidade da informação e dos documentos remetidos ao Tribunal de Contas pelas freguesias é necessariamente condicionada pela obediência a determinados requisitos, designadamente pelo cumprimento de certos princípios e a conformidade com regras e

procedimentos estabelecidos nos enquadramentos normativos, com especial referência para o POCAL. A análise da conformidade das contas das freguesias que se encontram no regime geral e simplificado do POCAL que este estudo se propõe desenvolver baseia-se, conforme já mencionado, nos documentos de prestação de contas de 2009 abrangendo 55 freguesias de Portugal continental.

Conforme evidenciado na secção 2.3 deste estudo, o POCAL estabelece também os requisitos mínimos a que as freguesias estão sujeitas relativamente à divulgação de informação, com o objectivo de satisfazer as necessidades dos potenciais utilizadores, a demonstração da correcta situação orçamental, a verdadeira e apropriada situação financeira e patrimonial e os resultados económicos, bem como, o apoio às tomadas de decisão e gestão.

Neste contexto, relativamente às duas primeiras questões de investigação, a fim de se determinar o índice global e os índices parciais de conformidade para 2009 das contas das freguesias, segue-se de perto idêntico estudo realizado no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses em 2008 com as claras adaptações à situação das freguesias (Carvalho *et al.* 2010).

A opção do estudo realizado por estes autores, como referência para este trabalho, prende-se com o facto de aquele ser o estudo mais recente aplicado à realidade autárquica, embora focado nos municípios. Seguindo a mesma metodologia, optou-se por seleccionar as mesmas categorias, embora com designação distinta e adaptadas aos requisitos específicos requeridos às freguesias, para calcular os índices de conformidade parcial, para as freguesias de ambos os regimes – geral e simplificado. Assim, para além dos documentos incluídos nas três categorias analisadas naquele estudo (informação orçamental e plano plurianual de investimento, informação económica e patrimonial e relatório de gestão) foram considerados no presente estudo cinco categorias, atendendo essencialmente aos documentos exigidos pelo Tribunal de Contas e que se evidenciam na Tabela 15.

Convém salientar que as categorias aqui definidas contemplam todos os documentos requeridos pelo POCAL, considerados no estudo de Carvalho *et al.* (2010), tendo sido destacados os documentos previsionais para uma categoria autónoma e acrescentando uma quinta categoria denominada “outros documentos”. Foi entendido ser relevante evidenciar o grau de cumprimento específico para os documentos incluídos nesta última categoria, dado

que os mesmos espelham informações extra contabilísticas importantes sobre a actividade das freguesias, designadamente informação acerca da caracterização da entidade, das normas de controlo interno implementadas, entre outros.

Para além dos documentos que o TC apela a que as freguesias remetam aquando do envio das contas foram acrescentados outros documentos identificados no processo de recolha dos dados e que se entendeu serem úteis para a avaliação da conformidade das contas das freguesias, que são eles o relatório de actividade, o extracto do saldo e juros bancários, bem como as certidões das verbas recebidas do estado, de outros entes públicos e de outras entidades. Estes documentos foram incluídos na análise por reportarem informação relevante em termos de transparência e responsabilidade para os utilizadores, não incluída nos restantes documentos de prestação de contas.

Os documentos remetidos foram assim agrupados em categorias, considerando os documentos de prestação de contas propriamente ditos e ainda outros tipos de documentos que as freguesias estão obrigadas a remeter ao Tribunal de Contas.

Foram atentadas cinco categorias que agrupam os documentos de acordo com a sua natureza:

- Um documento com informação e práticas patrimoniais é incluído na categoria de documentos de prestação de contas na óptica patrimonial;
- Um documento com informação e práticas orçamentais fica compreendido na categoria de documentos de prestação de contas na óptica orçamental;
- Um documento com informação previsional é considerado na categoria de documentos previsionais;
- Um documento com informação de apoio à gestão é reflectido na categoria de documentos de apoio à gestão; e por fim
- Um documento com informação vária ou de outra natureza é incluído na categoria outros documentos.

Assim, para o apuramento do índice global de conformidade das contas públicas das 55 freguesias contempladas neste estudo, são considerados 40 parâmetros (Informação e Práticas a medir) agrupados em cinco categorias, conforme a Tabela 19 elenca.

Tabela 19: Parâmetros a medir nos documentos de prestação de contas das freguesias

Categorias	Parâmetros
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Patrimonial	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço • Demonstração de Resultados • Anexos ao Balanço e DR • Activos de Rendimento Fixo • Activos de Rendimento Variável
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental	<ul style="list-style-type: none"> • Mapa do Controlo Orçamental da Despesa • Mapa do Controlo Orçamental da Receita • Mapa dos Fluxos de Caixa • Contas de Ordem • Operações de Tesouraria • Empréstimos • Certidões das Verbas Recebidas do Estado, Outros Entes Públicos e Outras Entidades • Execução do Plano Plurianual de Investimentos • Modificações Orçamentais – Receita • Modificações Orçamentais - Despesa • Modificações ao Plano Plurianual de Investimentos • Contratação Administrativa – Situação dos Contratos • Transferências Correntes – Despesa • Transferências de Capital – Despesa • Subsídios Concedidos • Transferências Correntes – Receita • Transferências de Capital – Receita • Subsídios Obtidos • Outras Dívidas a Terceiros
Documentos de Apoio à Gestão	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório de Gestão • Relatório de Actividade
Documentos Previsionais	<ul style="list-style-type: none"> • Plano Plurianual de Investimentos • Orçamento (Resumo) • Orçamento
Outros Documentos	<ul style="list-style-type: none"> • Caracterização da Entidade • Acta da Reunião em que foi Discutida e Votada a Conta • Norma de Controlo Interno e Suas Alterações • Síntese das Reconciliações Bancárias • Relação Nominal de Responsáveis • Resumo dos Diários de Tesouraria • Mapa de Fundos de Maneio • Extracto do Saldo e Juros Bancários • Guia de Remessa • Relação de Emolumentos Notariais e Custas de Execuções Fiscais • Relação de Acumulação de Funções

Consequentemente, o Índice de Conformidade da prestação de contas foi construído tendo por base os 40 parâmetros de informação que as freguesias em regime geral estão obrigadas a divulgar; no caso das freguesias em regime simplificado os parâmetros a divulgar são apenas 35, pois neste regime só existe obrigatoriedade de entrega de documentos de prestação de contas na óptica orçamental (segunda categoria da Tabela 19), isto é, não existe obrigatoriedade de entrega dos documentos de prestação de contas na óptica patrimonial (5 parâmetros).

Em suma, este índice, conforme anteriormente referido, permite medir o grau de conformidade da prestação de contas das freguesias aos requisitos impostos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas. O Índice de Conformidade das contas das freguesias integradas no regime geral é avaliado nos 40 parâmetros e nas cinco categorias; já para o apuramento do Índice de Conformidade das contas das freguesias integradas no regime simplificado são atendidos 35 parâmetros de quatro categorias, excluindo-se aqui a categoria de documentos de prestação de contas na óptica patrimonial, visto que as freguesias neste regime não estão abrangidas e obrigadas à entrega dos respectivos documentos.

Assim sendo, as práticas e informação apresentadas por cada freguesia foram pontuadas face aos parâmetros definidos na Tabela 19. Utilizou-se uma abordagem de pontuação dicotómica, marcando 1 quando eram cumpridas e 0 quando não eram, considerando o máximo de 40 pontos para as freguesias integradas no regime geral e o máximo de 35 pontos para as freguesias integradas no regime simplificado.

Por questões de objectividade, e tal como no estudo de Carvalho *et al.* (2010), foi assumido que todos os parâmetros têm a mesma importância, pelo que têm o mesmo peso no índice.

Logo:

$$\text{Índice} = \sum_{i=1}^m p_i$$

Onde: $p=1$ se o parâmetro é cumprido; $p=0$ se o parâmetro não é cumprido;

$m=40$ (regime geral) ou $m=35$ (regime simplificado).

Consequentemente, cada freguesia irá ter um Índice de Conformidade Global cujo valor poderá situar-se entre 0 e 40 pontos (regime geral) e 0 e 35 pontos (regime simplificado), ao mesmo tempo que poderá ter no máximo cinco Índices de Conformidade Parcial para as freguesias integradas no regime geral, e quatro Índices de Conformidade Parcial para as freguesias integradas no regime simplificado.

Obviamente, o Índice de Conformidade Global para cada freguesia corresponderá à média dos seus índices de conformidade parcial, ponderada pelo número de parâmetros. Por sua vez, o Índice de Conformidade Parcial, enquanto complementar, mostrará quais as práticas e informação em relação às quais existe maior grau de cumprimento.

Os Índices de Conformidade Parciais definidos para cada uma das categorias foram:

- Freguesias do regime geral:
 - Documentos de Prestação de Contas na Óptica Patrimonial
 - Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental
 - Documentos de Apoio à Gestão
 - Documentos Previsionais
 - Outros Documentos
- Freguesias do regime simplificado
 - Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental
 - Documentos de Apoio à Gestão
 - Documentos Previsionais
 - Outros Documentos

Para não penalizar as freguesias do regime simplificado aplicando 0 aos cinco parâmetros que estas não são obrigadas a cumprir definir-se-á um índice relativo de conformidade. Este índice corresponderá ao rácio entre o número de parâmetros que a freguesia cumpre e o número de parâmetros que se espera que a freguesia divulgue, expresso em percentagem. Desta forma torna-se possível comparar a conformidade de todas as freguesias.

4.4.2 Relação entre a conformidade e as características das freguesias

Enquadrado na terceira questão de investigação que visa caracterizar a relação entre os índices de conformidade e as características externas e internas das freguesias foram enunciadas as seguintes hipóteses:

Hipótese 4: As características internas das freguesias explicam a conformidade

Hipótese 5: As características externas das freguesias explicam a conformidade

Tendo em vista avaliar a primeira hipótese foi necessário recolher dados relacionados com as características da área geográfica que a freguesia representa. Designaram-se estas características de externas e recorreu-se aos Censos 2001 (INE, 2001) como fonte para os dados relacionados com a população residente em cada freguesia, número de residentes e habilitações literárias dos residentes, em concreto, a percentagem de residentes com ensino superior. Recorreu-se igualmente ao INE (2001) para recolher dados relacionados com informação geográfica, nomeadamente, a área da freguesia, a densidade populacional e o tipo de freguesia (rural, semi-urbana e urbana).

Para a segunda hipótese utilizaram-se os dados obtidos no TC, nomeadamente, o volume de orçamento e o tipo de regime em que se encontra a freguesia. Estas duas características foram designadas de internas, isto é, inerentes à própria freguesia.

A verificação das hipóteses é efectuada por duas vias. Numa primeira analisa-se a relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (em %), já que só este permite comparar a conformidade das freguesias dos dois regimes em simultâneo, com cada uma das características das freguesias recorrendo-se a técnicas de estatística descritiva bivariada. Posteriormente recorre-se a um modelo de regressão linear múltipla com o objectivo de explicar o grau de conformidade relativo em função das características das freguesias.

Não tendo sido identificado na revisão da literatura qualquer modelo ou indicação de quais as características explicativas da conformidade, optou-se por recorrer ao método de *stepwise* para seleccionar as características a incluir no modelo. A partir da análise da equação do

modelo pode-se concluir se características internas e/ou externas de facto, explicam o grau de conformidade das freguesias e de que forma essa influência é exercida.

Por fim, toda a análise estatística foi realizada com recurso ao *Microsoft Excel 2010* e ao *IBM SPSS Statistics* (versão 20).

5. ESTUDO DA CONFORMIDADE NAS FREGUESIAS

Neste capítulo, após uma breve caracterização das freguesias em estudo, isto é, das freguesias que apresentam um montante anual de receita ou despesa igual ou superior 1.000.000€ em Portugal, é calculado o Índice de Conformidade da prestação de contas das freguesias, quer para as que estão enquadradas no regime geral quer para as do regime simplificado.

Na sequência, relaciona-se o grau de conformidade com as características externas e internas das freguesias e define-se um modelo de regressão linear para explicar a conformidade em função das diferentes características das freguesias. Por último são discutidos os resultados obtidos.

5.1 Caracterização do universo

As 55 freguesias que constituem a população em estudo podem ser caracterizadas tendo por base características externas, isto é, da área geográfica que representa, e internas, ou seja, relacionadas com o funcionamento da instituição autárquica⁵.

Das características externas apresentam-se a população residente, a área das freguesias, a densidade populacional e as habilitações literárias da população residente. Também se analisa a distribuição das freguesias por concelho, distrito, área metropolitana e tipo de freguesia. Como características internas são analisadas o volume de orçamento e o tipo de regime.

5.1.1 Características externas

Ao analisar a população residente nas freguesias em estudo (Tabela 20 e Figura 4), verifica-se que há uma grande dispersão, uma vez que o mínimo é 780 habitantes e o máximo 62.557 habitantes, o que se traduz numa variação máxima de 61.777 habitantes. Se todas as freguesias tivessem a mesma população, teriam 25.533 habitantes; como não é o caso, em média, a população das freguesias afasta-se da média em aproximadamente 14.529 habitantes. Realça-se ainda que 25% das freguesias têm, no máximo, 16.129 habitantes, metade das

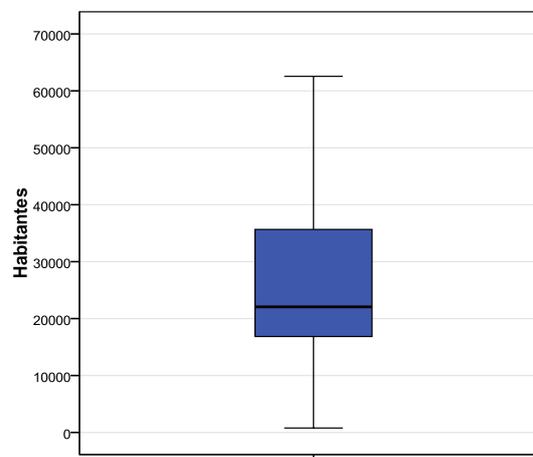
⁵ Ver no anexo 1: Caracterização sumária das freguesias

freguesias tem, no máximo, 22.041 habitantes e 25% das freguesias têm, no mínimo, 37.647 habitantes.

Tabela 20: Estatísticas da população residente **Figura 4: Distribuição da população residente**

Freguesias		55
Média		25533.36
Mediana		22041.00
Desvio Padrão		14528.827
Intervalo de Variação		61777
Mínimo		780
Máximo		62557
Percentis	25	16129.00
	50	22041.00
	75	37647.00

Fonte: INE (2001)

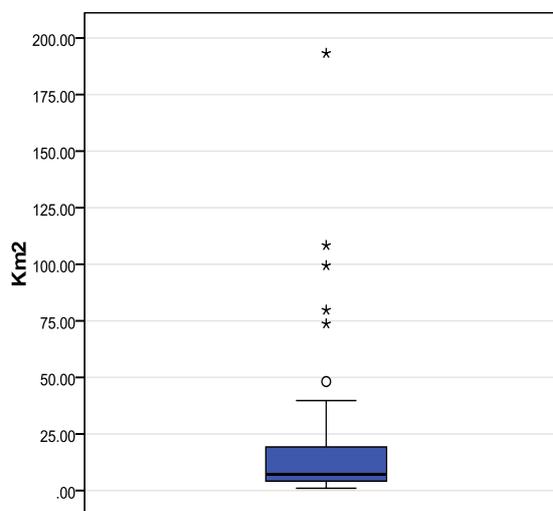


Em relação à área das freguesias (Tabela 21 e Figura 5), verifica-se uma variação máxima de 192,23 km², uma vez que a freguesia mais pequena tem 1,02 km² e a maior tem 193,25 km². Se todas as freguesias tivessem a mesma área teriam 20,08 km²; como não é o caso, verifica-se um afastamento médio deste valor de aproximadamente 33,36 km². Constata-se ainda que 25% das freguesias têm, no máximo, 4,02 km², metade das freguesias tem, no máximo, 7,17 km², e 25% têm uma área de 19,65 km² ou superior.

Tabela 21: Estatísticas da área das freguesias (em km²) **Figura 5: Distribuição da área das freguesias**

Freguesias		55
Média		20.0836
Mediana		7.1700
Desvio Padrão		33.36219
Intervalo de Variação		192.23
Mínimo		1.02
Máximo		193.25
Percentis	25	4.0200
	50	7.1700
	75	19.6500

Fonte: INE (2011)



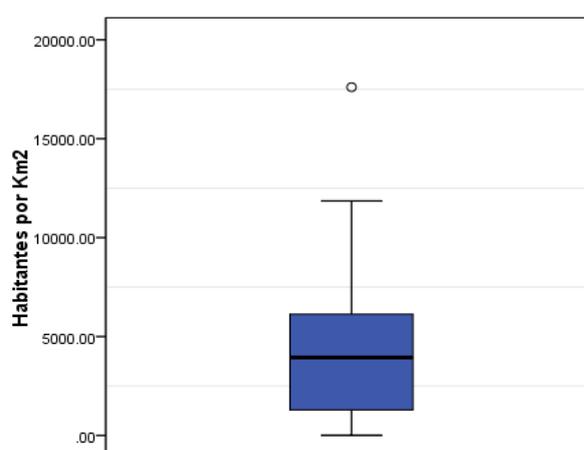
No que respeita à densidade populacional (Tabela 22 e Figura 6), verifica-se que se todas as freguesias tivessem o mesmo número de habitantes por km² teriam 4.281,61 habitantes por km²; como isto não ocorre a densidade populacional afasta-se da média em 3.644,75 habitantes por km². Esta apresenta uma variação máxima de 17.596,06 habitantes por km², isto é, a densidade populacional mais baixa é de 7,71 habitantes por km² e a mais elevada é de 17.603,77 habitantes por km². Mais detalhadamente, conhece-se que 25% das freguesias têm, no máximo, 1.066,40 habitantes por km², metade das freguesias tem, no máximo, 3.939,33 habitantes por km² e 25% tem uma densidade de 6.151,03 habitantes por km² ou superior.

Tabela 22: Estatísticas da densidade populacional (habitantes por Km2)

Freguesias		55
Média		4281.6076
Mediana		3939.3300
Desvio Padrão		3644.74648
Intervalo de Variação		17596.06
Mínimo		7.71
Maximum		17603.77
Percentis	25	1066.4000
	50	3939.3300
	75	6151.0300

Fonte: INE (2001)

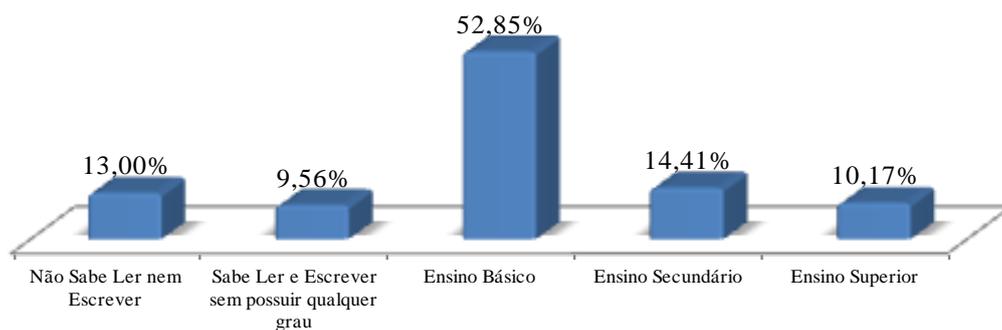
Figura 6: Distribuição da densidade populacional



Ao analisar-se as habilitações literárias da população das freguesias (Figura 7) verifica-se que o grau de ensino com maior peso é o ensino básico com 52,85% de residentes com este grau de escolaridade, seguido do ensino secundário com 14,41%. A baixa qualificação da população destas freguesias traduz-se em que apenas 24,58% tem o ensino secundário ou superior⁶.

⁶ Ver no anexo 2: Nível de habilitações da população das freguesias (%)

Figura 7: Distribuição das habilitações literárias da população



Fonte: INE (2001)

Como se pode verificar na Tabela 23 os municípios que têm maior número freguesias são Loures e Lisboa com sete freguesias (12,72%) e Porto com seis freguesias (10,91%).

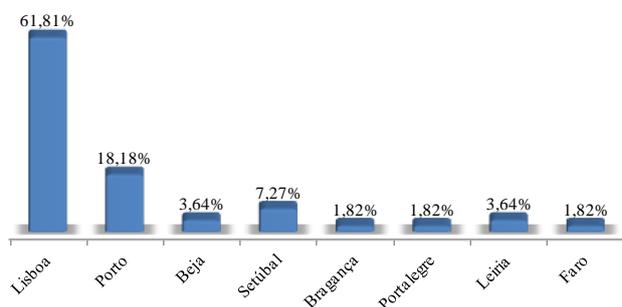
Tabela 23: Distribuição das freguesias por município

Município	Nº Freguesias	%	Município	Nº Freguesias	%
Lisboa	7	12,72	Odemira	1	1,82
Vila Franca de Xira	4	7,27	Amadora	2	3,64
Cascais	4	7,27	Loulé	1	1,82
Torres Vedras	1	1,82	Odivelas	3	5,45
Loures	7	12,72	Almada	1	1,82
Oeiras	2	3,64	Gondomar	1	1,82
Porto	6	10,91	Leiria	2	3,64
Sintra	4	7,27	Seixal	3	5,45
Vila Nova de Gaia	2	3,64	Ponte de Sôr	1	1,82
Moura	1	1,82	Paços de Ferreira	1	1,82
			Freixo de Espada à Cinta	1	1,82

Fonte: INE (2011)

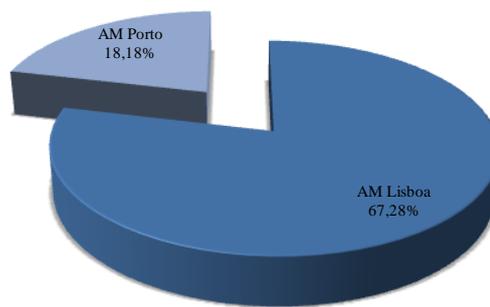
Para concluir, pode-se afirmar que as freguesias que apresentam um nível de orçamento com um montante igual ou superior 1.000.000 € tendem a se localizar na região litoral e nas duas grandes áreas metropolitanas, nomeadamente Lisboa (37 freguesias) e Porto (10 freguesias), isto é onde se encontram os grandes aglomerados populacionais, como se pode visualizar na Figura 8 e Figura 9.

Figura 8: Distribuição das freguesias por distrito



Fonte: INE (2011)

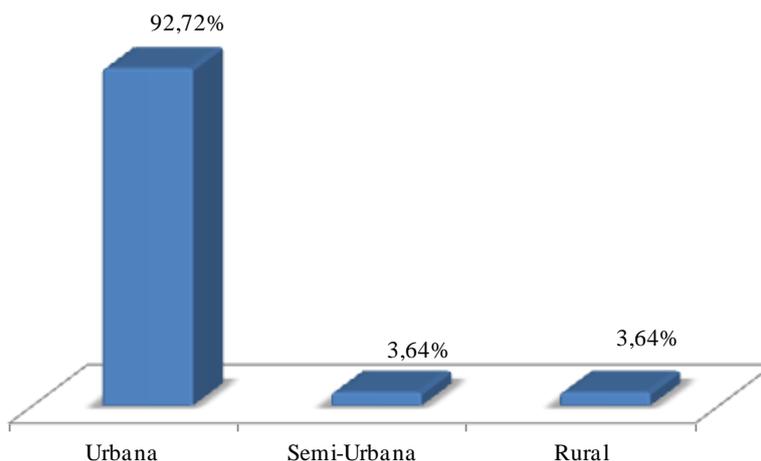
Figura 9: Distribuição das freguesias por área metropolitana



Fonte: INE (2011)

Como se pode observar pela Figura 10, as freguesias são classificadas como freguesias urbanas (92,72 %), o que mais uma vez evidencia que se localizam em grandes aglomerados populacionais.

Figura 10: Distribuição por tipo de freguesia



Fonte: INE (2001)

5.1.2 Características internas

Ao analisar-se o volume de orçamento das freguesias (Tabela 24 e Figura 11), verifica-se que há uma grande dispersão, uma vez que o menor orçamento é de 1.032.350,18 € e o máximo de 4.148.843 €, o que se traduz numa variação máxima de 3.116.492,82 €. Se todas as freguesias tivessem o mesmo volume de orçamento teriam 1.801.683,91 €; como não é o caso, em média, o orçamento afasta-se da média em aproximadamente 735.770,41 €. Em análise detalhada sabe-se que 25% das freguesias têm, no máximo, 1.230.438 € de volume de

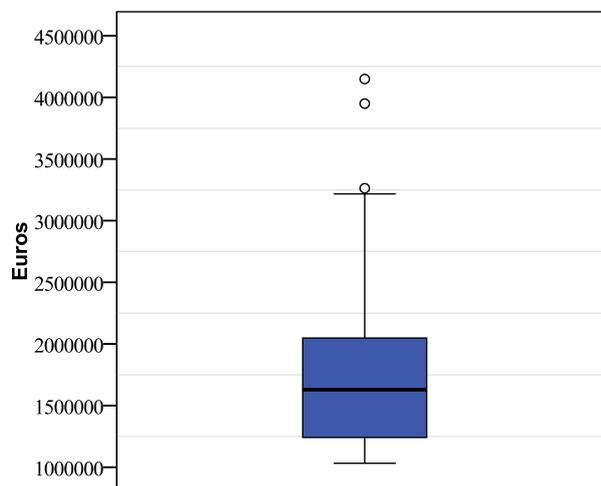
orçamento, metade das freguesias tem, no máximo, 1.628.800,47 € e 25% das freguesias 2.129.662,69 € ou superior de orçamento.

Tabela 24: Estatísticas do volume de orçamento (€)

Freguesias		55
Média		1801683.914
Mediana		1628800.470
Desvio Padrão		735770.4133
Intervalo de Variação		3116492.82
Mínimo		1032350.18
Máximo		4148843.00
Percentis	25	1230438.000
	50	1628800.470
	75	2129662.690

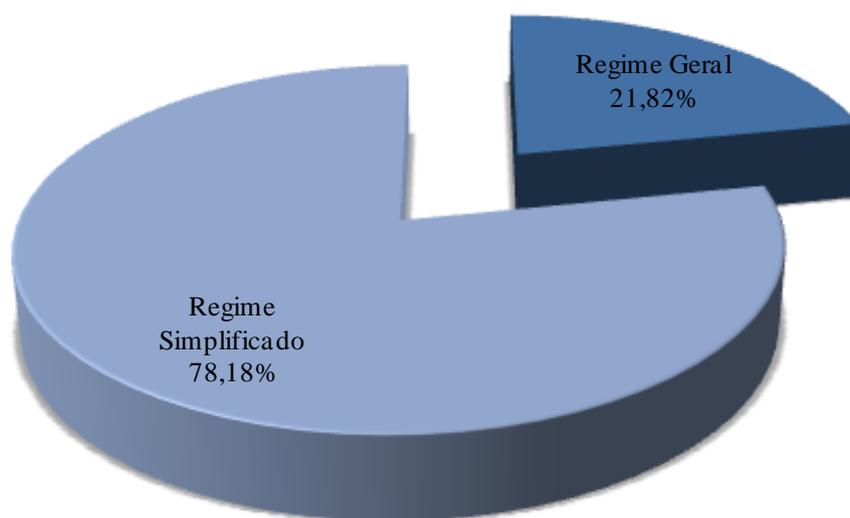
Fonte: Tribunal de Contas (2009)

Figura 11: Distribuição do volume de orçamento



Como a Figura 12 evidencia, apenas 21,82% das freguesias remetem documentos em situação de regime geral (12 freguesias) e 78,81% em situação de regime simplificado (43 freguesias). Como se pode verificar é um número bastante reduzido face ao grande número de freguesias existentes em Portugal.

Figura 12: Distribuição das freguesias por tipo de regime



5.2 Índice de conformidade

A qualidade da informação implica o respeito e cumprimento de certos preceitos, nomeadamente o seguimento de princípios e o cumprimento de regras e procedimentos estabelecidos nos enquadramentos normativos. Assim sendo, para esta avaliação é imprescindível a análise da conformidade das práticas das freguesias com os requisitos do POCAL e também do Tribunal de Contas, nomeadamente no que respeita à prestação de contas.

As práticas e informação nos documentos entregues ao Tribunal de Contas por cada freguesia foram pontuadas face aos parâmetros anteriormente definidos, marcando 1 quando eram cumpridas e 0 quando não eram, considerando o máximo de 40 pontos para as freguesias integradas no regime geral, e o máximo de 35 pontos para as freguesias integradas no regime simplificado. Por questões de objectividade, foi assumido que todos os itens têm a mesma importância, pelo que têm o mesmo peso no índice.

O Índice de Conformidade Global corresponde à média dos Índices de Conformidade Global de cada freguesia. Por sua vez, o Índice de Conformidade Parcial, enquanto complementar, mostrará, também para todo o universo, quais as práticas e informação em relação às quais existe maior grau de cumprimento.

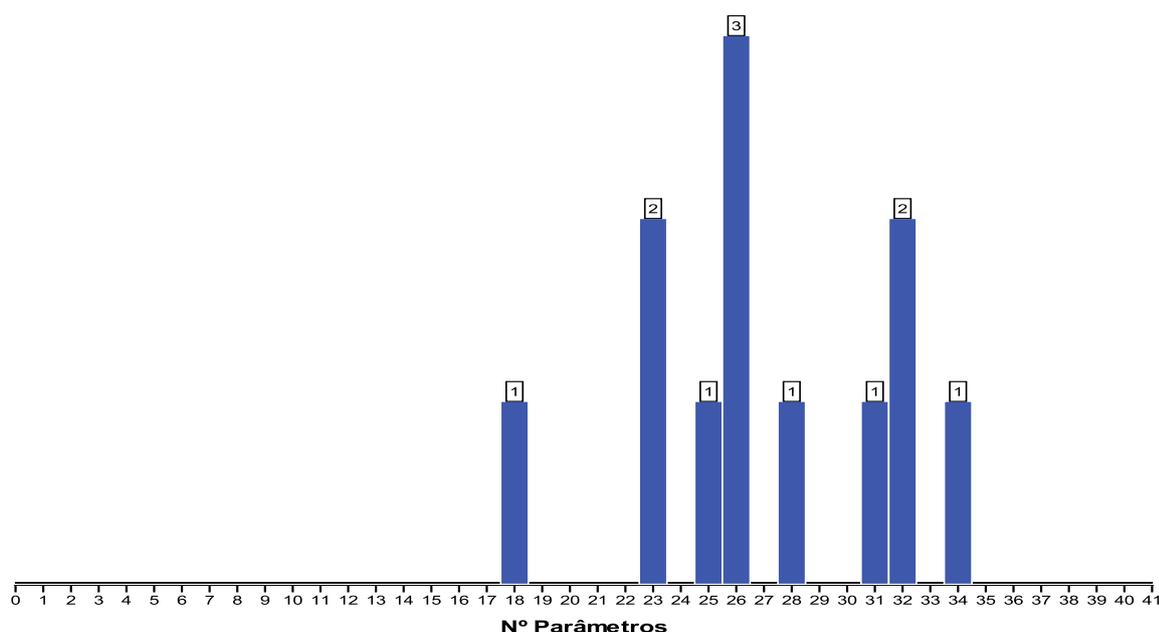
5.2.1 Índice de Conformidade nas freguesias de regime geral⁷

O grau de conformidade da prestação de contas das 12 freguesias incorporadas no regime geral é aferido analisando o cumprimento dos 40 parâmetros classificados em cinco categorias e anteriormente definidos.

A Figura 13 apresenta a conformidade da prestação de contas das freguesias do regime geral em análise ao número de parâmetros que tinham de considerar. O Índice de Conformidade corresponde ao número de parâmetros, numa lista de 40, que foram cumpridos, podendo este variar entre 0 (não cumpre nenhum) e 40 (cumpre todos).

⁷ Ver no anexo 3: Análise dos parâmetros do índice de conformidade nas freguesias do regime geral

Figura 13: Distribuição da conformidade nas freguesias de regime geral



Da análise da Tabela 25 e Figura 13 à Figura 15 é possível concluir que nenhuma das freguesias em regime geral cumpre com a totalidade dos 40 parâmetros definidos e analisados, pelo que não há nenhuma freguesia que atinja uma conformidade de 100% na de prestação de contas. De facto, a conformidade varia entre 18, freguesia menos cumpridora, e 34, freguesia mais cumpridora, o que se traduz numa variação máxima de 16 parâmetros (40%). Em termos percentuais, significa que a conformidade varia entre 45% e 85%. Em média, as freguesias que remetem os seus documentos de prestação de contas ao TC cumprem cerca de 27 dos 40 parâmetros, isto é 67,5%, sendo a dispersão média em torno deste valor de 4,63 parâmetros (11,58%).

Tabela 25: Estatísticas do Índice de Conformidade Global

	Índice de Conformidade Global Absoluto	Índice de Conformidade Global Relativo (%)	
Freguesias	12	12	
Média	27,00	67,50	
Desvio Padrão	4,63	11,58	
Intervalo de Variação	16,00	40,00	
Mínimo	18,00	45,00	
Máximo	34,00	85,00	
Percentis			
	25	23,50	58,75
	50	26,00	65,00
	75	31,75	79,38

Figura 14: Distribuição do Índice de Conformidade Global Absoluto

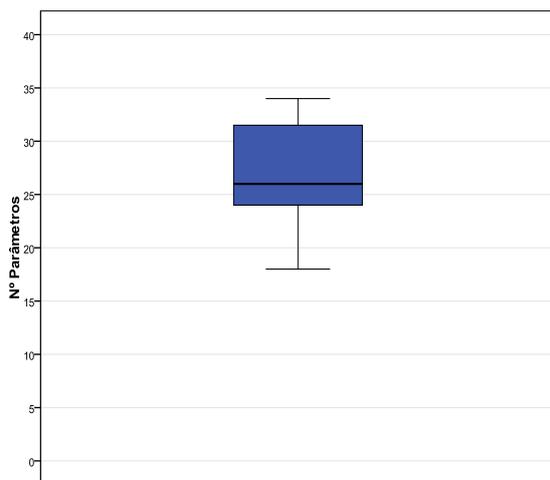
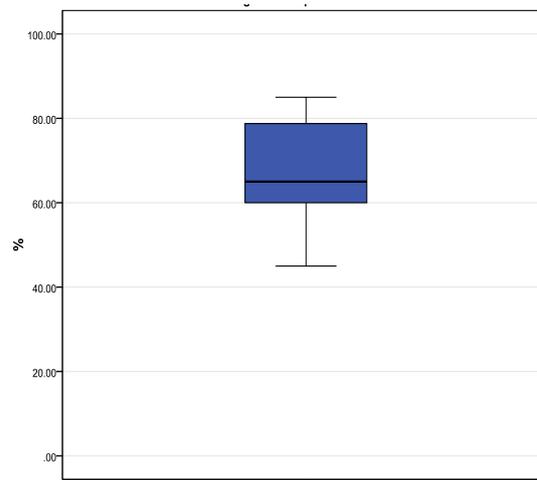


Figura 15: Distribuição do Índice de Conformidade Global Relativo (%)



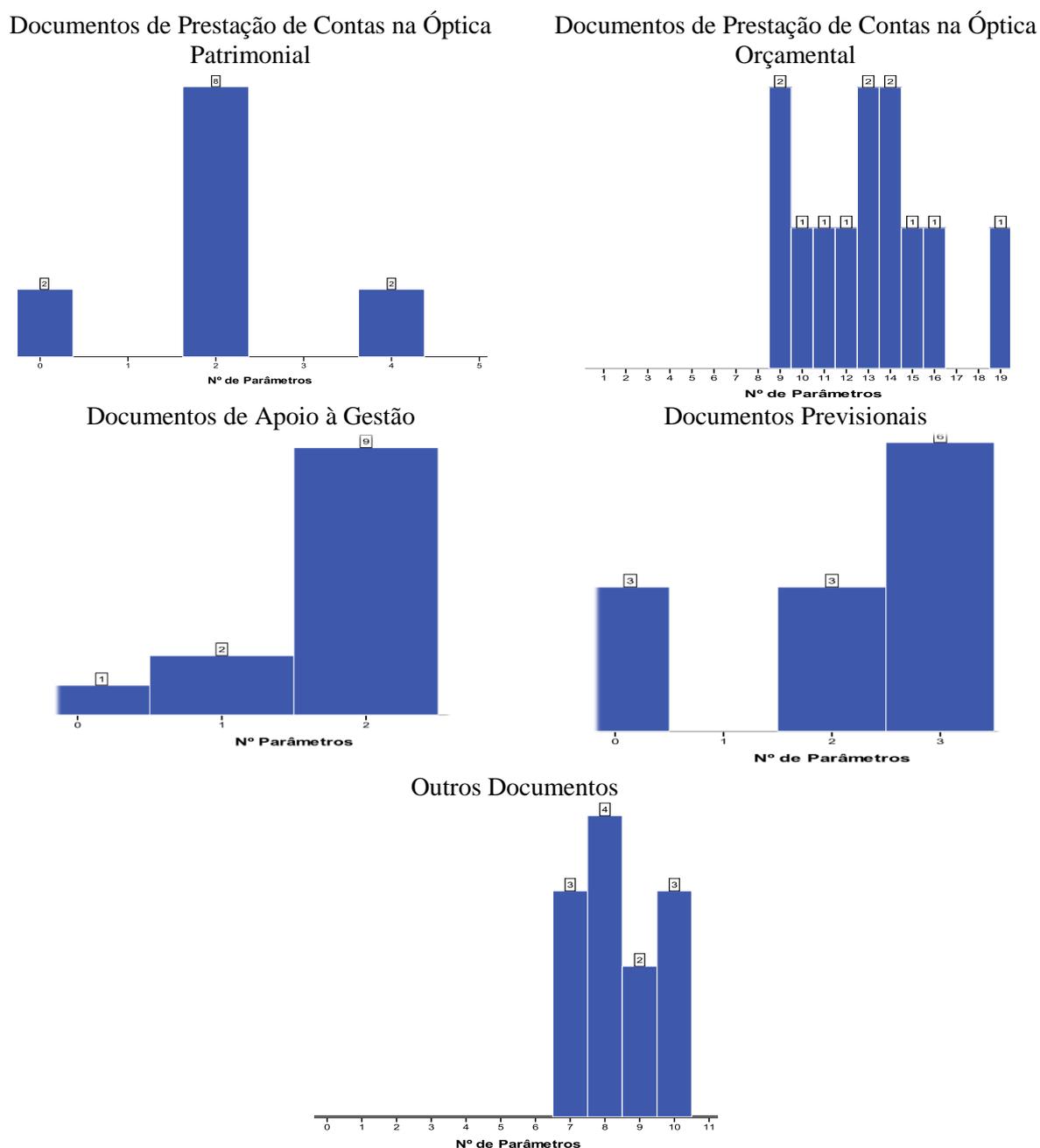
Em análise detalhada sabe-se que 25% das freguesias cumpre, no máximo, 23,5 parâmetros (58,75%), metade das freguesias cumpre, no máximo, 26 parâmetros (65%) e 25% das freguesias cumpre, no mínimo, 31,75 parâmetros (79,38%).

Acrescentando, a Tabela 26 e a Figura 16 resumem a análise da designada conformidade parcial, que organiza, por categorias de parâmetros, a conformidade da prestação de contas das freguesias em regime geral, permitindo assim avaliar para qual das categorias existe maior conformidade.

Tabela 26: Distribuição da conformidade parcial nas freguesias de regime geral

Categorias	Índice de Conformidade Parcial Absoluto		Índice de Conformidade Parcial Relativo (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Patrimonial	2,00	1,21	40,00	24,12
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental	12,92	2,97	67,98	15,62
Documentos de Apoio à Gestão	1,67	0,65	83,33	32,57
Documentos Previsionais	2,00	1,28	66,67	42,64
Outros Documentos	8,42	1,17	76,52	10,59

Figura 16: Distribuição da conformidade parcial no regime geral



A análise do Índice de Conformidade Parcial permite concluir que este atinge os valores mais elevados na categoria dos documentos de apoio à gestão, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 1,67 de 2 parâmetros (83,33%), e a dispersão média em torno deste valor é de 0,65 parâmetros (32,56%); seguida da categoria outros documentos, relativamente à qual as freguesias cumprem, em média, 8,42 de 11 parâmetros (76,52%), sendo a dispersão média em torno deste valor de 1,17 parâmetros (10,59%).

Por sua vez, o Índice de Conformidade Parcial atinge os valores mais baixos na categoria documentos de prestação de contas na óptica patrimonial, relativamente à qual as freguesias cumprem, em média, 2 parâmetros em 5 (40%), e a dispersão média em torno deste valor é de 1,21 parâmetros (24,12%); seguida da categoria de documentos previsionais, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 2 de 3 parâmetros (66,67%), sendo a dispersão média em torno deste valor de 1,28 parâmetros (42,64%).

O facto do Índice de Conformidade Parcial nas freguesias de regime geral se revelar mais elevado em categorias relacionadas com documentos de apoio à gestão e com outros documentos, revela a maior preocupação em entregar documentos mais ilustrativos da actividade realizada e documentos que são de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas, em detrimento dos documentos contabilísticos mais importantes na óptica patrimonial e orçamental, documentos esses que poderiam ser uma grande ferramenta no apoio à tomada de decisão e gestão das autarquias.

Com efeito, é possível concluir que as freguesias em regime geral abrangidas por este estudo apresentem uma preocupação mais acrescida na divulgação da informação mais qualitativa ao invés de dar primazia à informação de cariz mais quantitativo.

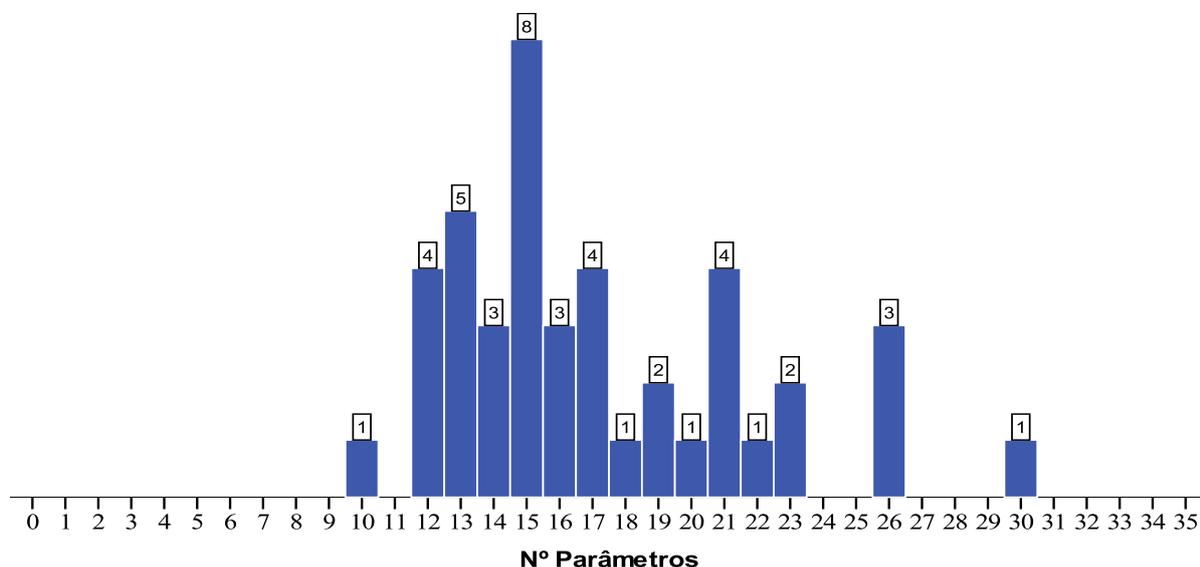
5.2.2 Índice de Conformidade nas freguesias de regime simplificado⁸

O grau de conformidade da prestação de contas das 43 freguesias incorporadas no regime simplificado é aferido analisando o cumprimento dos 35 parâmetros classificados em quatro categorias.

A Figura 17 apresenta a conformidade da prestação de contas das freguesias do regime simplificado em análise ao número de parâmetros que tinham de considerar. O Índice de Conformidade corresponde ao número de parâmetros, numa lista de 35, que foram cumpridos, podendo este variar entre 0 (não cumpre nenhum) e 35 (cumpre todos).

⁸ Ver no anexo 4: Análise dos parâmetros do índice de conformidade nas freguesias de regime simplificado

Figura 17: Distribuição da conformidade nas freguesias de regime simplificado



Da análise da Tabela 27 e da Figura 17 à Figura 19 é possível concluir que nenhuma das freguesias em regime simplificado cumpre com a totalidade dos 35 parâmetros definidos e analisados, pelo que não há nenhuma freguesia que atinja uma conformidade de 100% na de prestação de contas.

De facto, a conformidade varia entre 10, freguesia menos cumpridora, e 30, freguesia mais cumpridora, o que se traduz numa variação máxima de 20 parâmetros. Em termos percentuais, significa que a conformidade varia entre 28,57% e 85,71%. Em média, as freguesias que remetem os seus documentos de prestação de contas ao TC cumprem cerca de 17,14 dos 35 parâmetros, isto é 48,97%, sendo a dispersão média em torno deste valor de 4,580 parâmetros (13,09%). Em análise detalhada sabe-se que 25% das freguesias cumpre, no máximo, 14 parâmetros (40%), metade das freguesias cumpre, no máximo, 16 parâmetros (45,71%) e 25% das freguesias cumpre, no mínimo, 21 parâmetros (60%).

Tabela 27: Estatísticas do Índice de Conformidade Global

	Índice de Conformidade Global Absoluto	Índice de Conformidade Global Relativo (%)
Freguesias	43	43
Média	17,14	48,97
Desvio Padrão	4,58	13,09
Intervalo de Variação	20,00	57,14
Mínimo	10,00	28,57
Máximo	30,00	85,71
Percentis		
25	14,00	40,00
50	16,00	45,71
75	21,00	60,00

Figura 18: Distribuição do Índice de Conformidade Global Absoluto

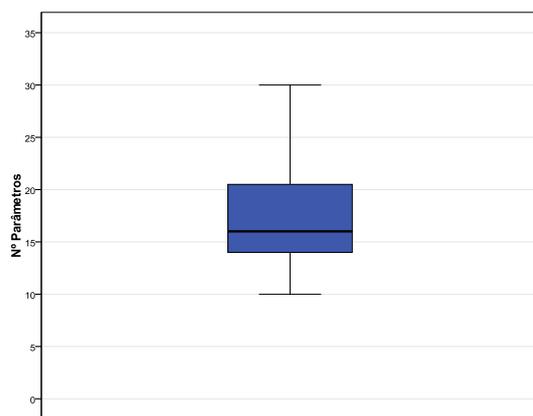
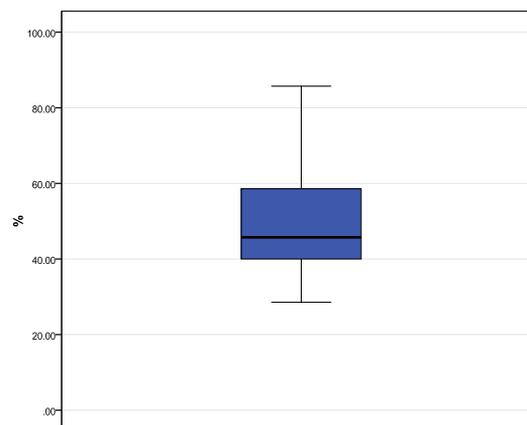


Figura 19: Distribuição do Índice de Conformidade Global Relativo (%)

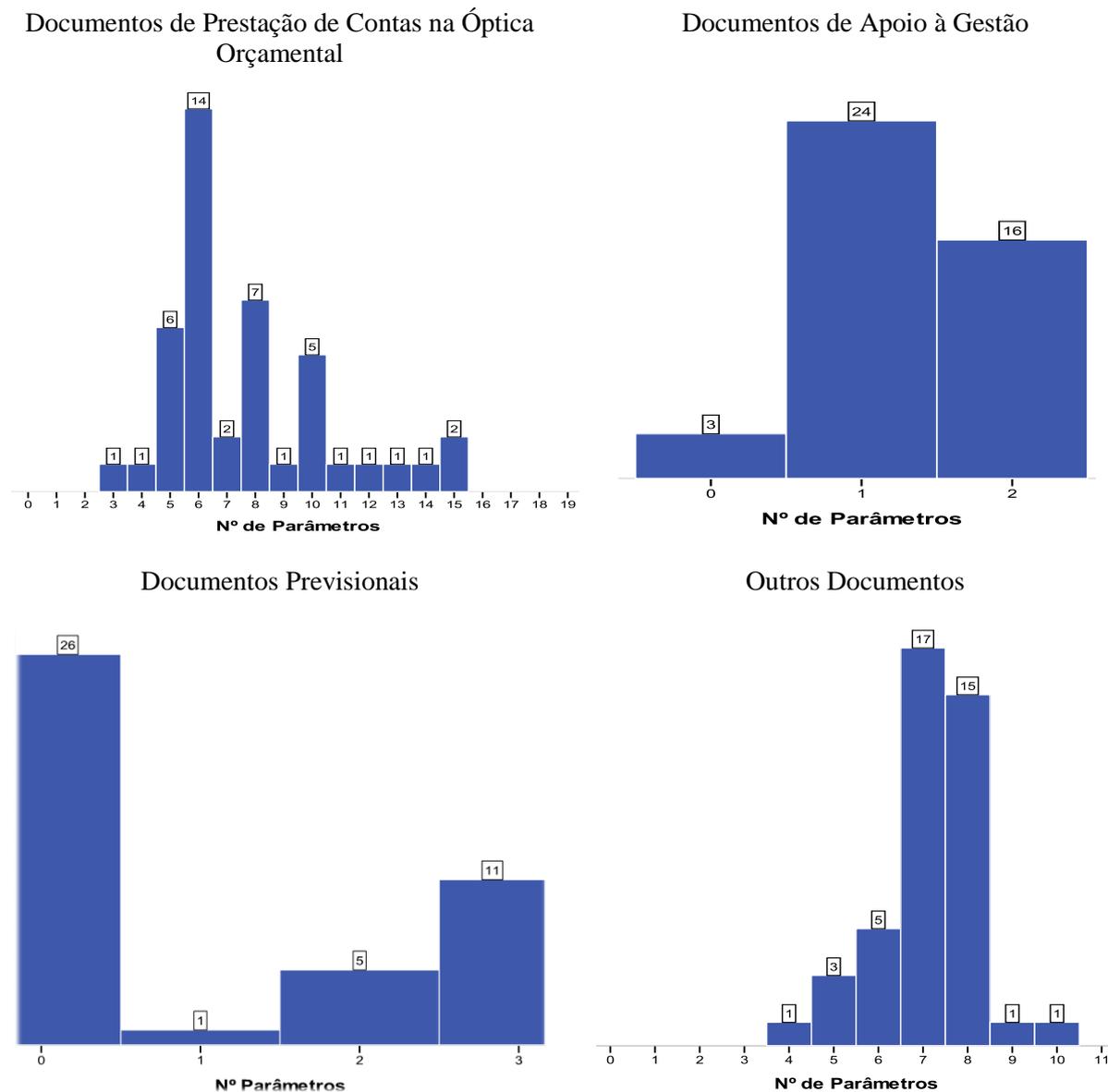


Acrescentando, a Tabela 28 e a Figura 20 resumem a conformidade parcial, que organiza, por categorias de parâmetros, a conformidade da prestação de contas das freguesias em regime simplificado, permitindo assim avaliar para qual das categorias existe maior conformidade.

Tabela 28: Distribuição da conformidade parcial nas freguesias do regime simplificado

Categorias	Índice de Conformidade Parcial Absoluto		Índice de Conformidade Parcial Relativo (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental	7,67	2,90	40,39	15,27
Documentos de Apoio à Gestão	1,30	0,60	65,12	29,95
Documentos Previsionais	1,02	1,37	34,11	44,54
Outros Documentos	7,14	1,13	64,90	10,23

Figura 20: Distribuição da conformidade parcial no regime simplificado



A análise do Índice de Conformidade Parcial permite concluir o índice atinge os valores mais elevados na categoria outros documentos, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 7,14 de 11 parâmetros (64,90%), e a dispersão média em torno deste valor é de 1,13 parâmetros (10,23%); seguida da categoria documentos de apoio à gestão, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 1,30 de 2 parâmetros (65,12%), e a dispersão média em torno deste valor é de 0,60 parâmetros (29,95%).

Pelo contrário, o Índice de Conformidade Parcial atinge os valores mais baixos na categoria documentos previsionais, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 1,02 parâmetros em 3 (34,11%), sendo a dispersão média em torno deste valor de 1,37 parâmetros (44,54%); seguida da categoria documentos de prestação de contas na óptica orçamental, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 7,67 de 19 parâmetros (40,39%), cuja dispersão média em torno deste valor é de 2,90 parâmetros (15,27%).

O facto do Índice de Conformidade Parcial nas freguesias de regime simplificado se revelar mais elevado em categorias relacionadas com outros documentos e documentos de apoio à gestão revela a maior precaução destas freguesias, à semelhança do que acontece nas freguesias de regime geral, pois ao entregar documentos mais ilustrativos da actividade realizada e documentos que são de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas, e não tanto documentos mais contabilísticos e de óptica orçamental, que teriam maior importância no apoio à tomada de decisão e gestão das autarquias, acabam por apresentar documentos menos relevantes e úteis e não documentos que poderiam dar uma maior percepção e visão verdadeira das contas da autarquia.

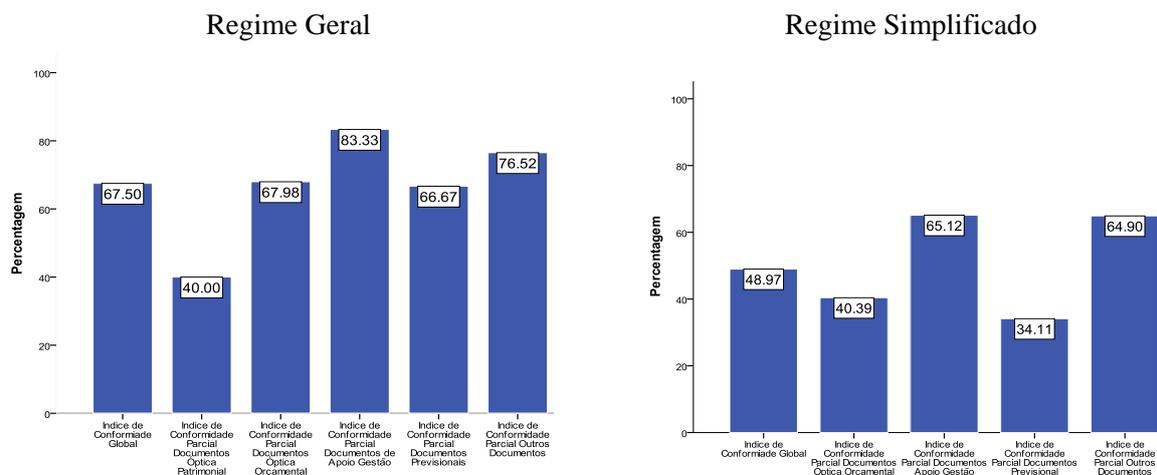
Com efeito, é possível concluir que, as freguesias em regime simplificado alvo do estudo apresentam uma preocupação mais acrescida na divulgação da informação mais qualitativa invés de dar primazia à informação de cariz mais quantitativo.

5.2.3 Comparação da conformidade nas freguesias de regime geral e simplificado

A Figura 21 compara a conformidade média dos dois tipos de índices (global e parciais) com os respectivos regimes de prestação de contas.

Como se pode observar os Índices de Conformidade Relativo (%), quer Global quer Parcial, são mais elevados nas freguesias do regime geral do que nas freguesias de regime simplificado, o que de certa forma denota uma maior preocupação na entrega de um maior número de documentos neste grupo de freguesias.

Figura 21: Conformidade média dos Índice Global Relativo (%) e Índices Parciais Relativos (%) por tipo de regime

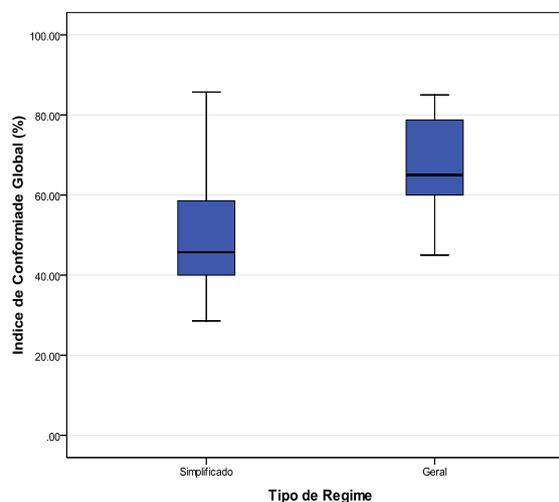


Para uma melhor comparação dos dois tipos de regime, da análise da Tabela 29 e Figura 22 observa-se que as freguesias do regime simplificado têm uma conformidade média de 48,97% sendo a dispersão média em torno deste valor de 13,09%; enquanto nas freguesias do regime geral têm uma conformidade média de 67,50%, e a dispersão média em torno deste valor é de 11,58%. Em análise detalhada sabe-se que 25% das freguesias do regime simplificado atinge, no máximo, 40% de conformidade, metade destas freguesias cumpre, no máximo, 45,71% da conformidade e 25% das freguesias do regime simplificado cumpre, no mínimo, com 60% da conformidade; enquanto nas freguesias do regime geral atinge, no máximo, 58,75% de conformidade, metade destas freguesias cumpre, no máximo, 65% da conformidade e 25% das freguesias do regime geral cumpre, no mínimo, com 79,38% da conformidade.

Tabela 29: Estatísticas do Índice de Conformidade Global Relativo (%) por tipo de regime

Simplificado	Freguesias	43
	Média	48.9701
	Desvio Padrão	13.08686
	Intervalo de Variação	57.14
	Mínimo	28.57
	Máximo	85.71
	Percentil	
	25	40.0000
	50	45.7143
	75	60.0000
Geral	Freguesias	12
	Média	67.5000
	Desvio Padrão	11.57976
	Intervalo de Variação	40.00
	Mínimo	45.00
	Máximo	85.00
	Percentil	
	25	58.7500
	50	65.0000
	75	79.3750

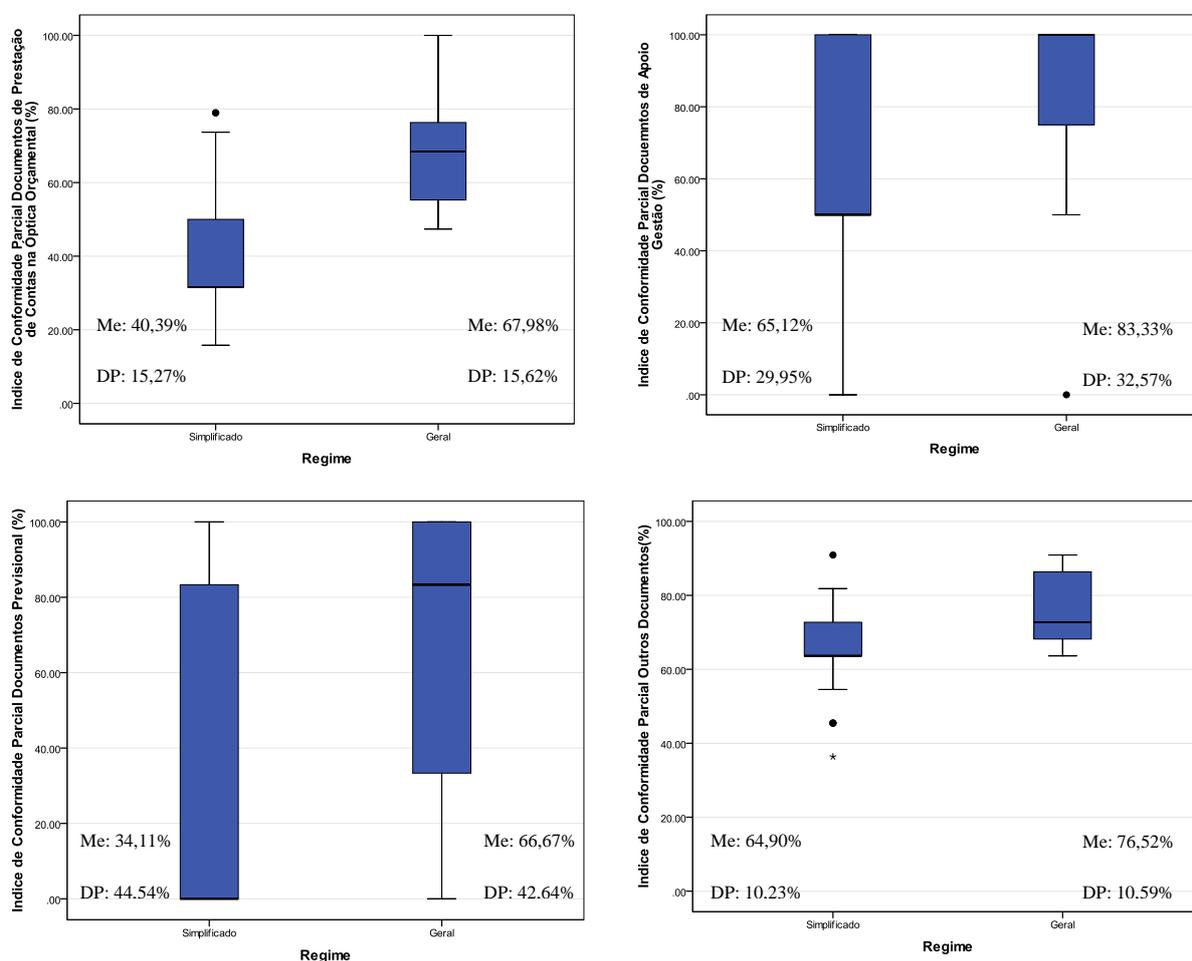
Figura 22: Distribuição da Conformidade Global Relativo (%) por tipo de regime



Esta influência do tipo de regime no Índice de Conformidade Global Relativo (%) traduz-se numa relação moderada entre as duas características ($\eta = 0,521$), sendo que 27,1% da variação do Índice de Conformidade Global Relativo (%) é explicada pelo tipo de regime ($\eta^2 = 0,271$).

Constatada a influência da relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) com o tipo de regime, analisa-se agora a relação entre os Índices Parciais Relativos (%) e o tipo de regime (Figura 23).

Figura 23: Distribuição da conformidade parcial relativa (%) segundo o tipo de regime, por categoria de prestação de contas



Como se pode observar, o índice parcial no regime geral que traduz uma maior conformidade em média, correspondente à categoria documentos de apoio à gestão (83,33%), sendo a dispersão média em torno deste valor de 32,57%. Por sua vez, a categoria que apresenta uma menor conformidade média é a dos documentos previsionais (66,67%), sendo a dispersão

média em torno deste valor de 42,64%. O índice parcial no regime simplificado com uma conformidade média maior é também o referente à categoria documentos de apoio à gestão (65,12%), sendo a dispersão média em torno deste valor de 29,95%. A categoria que apresenta uma menor conformidade média é também a dos documentos previsionais (34,11%), sendo a dispersão média em torno deste valor de 44,54%.

Para quantificar a intensidade da relação entre o tipo de regime e cada um dos Índices de Conformidade Parciais Relativos (%) a Tabela 30 apresenta os valores dos coeficientes de associação *Eta* e, também, do *Eta*² que traduz a proporção da variação do índice que é explicada pelo tipo de regime.

Tabela 30: Associação entre o tipo de regime e cada um dos Índices de Conformidade Parcial Relativos (%)

Índice Parcial	<i>Eta</i>	<i>Eta</i> ²
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental	0,603	0,364
Documentos de Apoio à Gestão	0,244	0,059
Documentos Previsionais	0,269	0,088
Outros Documentos	0,428	0,184

Pode-se, assim, assumir que o tipo de regime tem maior influência na conformidade relativa a documentos de prestação de contas na óptica orçamental e a outros documentos (valores do *Eta* de 0,603 e 0,428, traduzindo relações moderadas). Nas outras duas categorias a intensidade da relação é fraca, não atingindo 10% a percentagem da variação do índice que é explicada pelo tipo de regime.

Com esta análise pode-se concluir que as freguesias em regime geral e simplificado apesar de remeterem ao Tribunal de Contas os documentos a que são obrigadas, acabam por não apresentar todos, omitindo os que seriam mais relevantes para uma melhor percepção contabilística e financeira da autarquia, proporcionando uma melhor imagem quanto à transparência das contas destas entidades; pelo contrário facultam documentos mais ilustrativos da actividade desenvolvida pela autarquia ou documentos mais específicos, como os que estão contemplados na categoria dos outros documentos.

Após a análise dos Índices de Conformidade Global e Parcial das freguesias nos regimes geral e simplificado, pode-se concluir que ambos os grupos de freguesias privilegiam mais a informação qualitativa em vez da informação quantitativa. Seria expectável que os dois grupos de freguesias entregassem todos os documentos obrigatórios, quer sejam eles de natureza qualitativa ou quantitativa; contudo, torna-se mais evidente a não apresentação de documentos quantitativos nas freguesias no regime geral, já que são estas que movimentam um montante de fundos públicos de valor considerável e portanto não contribuem para o princípio da transparência que deveriam cumprir.

5.3 Relação do Índice de Conformidade com as características externas e internas das freguesias

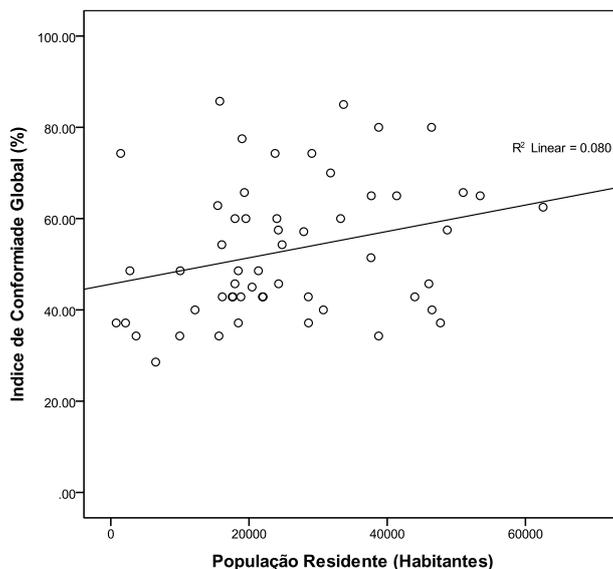
Com o objectivo de caracterizar a relação entre cada uma das características externas e internas das freguesias com o Índice de Conformidade Global Relativo (%) foram elaboradas as Figura 24 à Figura 28 e Tabela 31, para as características externas; e a Figura 29 e Tabela 32 para a característica interna.

Tabela 31: Intensidade da relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) e cada característica externa

Característica	População Residente	Densidade Populacional	Área Freguesia	% Habitantes com Ensino Superior	Tipo de Freguesia
Coefficiente	<i>Pearson</i>	<i>Pearson</i>	<i>Pearson</i>	<i>Pearson</i>	<i>Eta</i>
Índice de Conformidade Global Relativo (%)	0,283	-0,010	-0,100	0,406	0,138

Em relação às características externas verifica-se que existe uma relação fraca e positiva (*Pearson* = 0,283) entre a população residente e o Índice de Conformidade Global Relativo (%), ou seja, existe uma ligeira tendência para aumentar a conformidade com o aumento da população residente da freguesia, sendo que esta apenas explica 8% da variação do Índice de Conformidade, conforme demonstra a Figura 24.

Figura 24: Relação da população residente com Índice de Conformidade Global Relativo (%)



Como é evidenciado na Figura 25 e Figura 26, não há qualquer relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) e a densidade populacional ($Pearson = -0,010$), verifica-se também que não há influência da área da freguesia sobre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) ($Pearson = -0,1$), pois existe apenas uma ligeiríssima tendência para diminuir a conformidade com o aumento da área da freguesia, sendo que esta apenas explica 1% da variação do Índice de Conformidade.

Figura 25: Relação da densidade populacional com Índice de Conformidade Global Relativo (%)

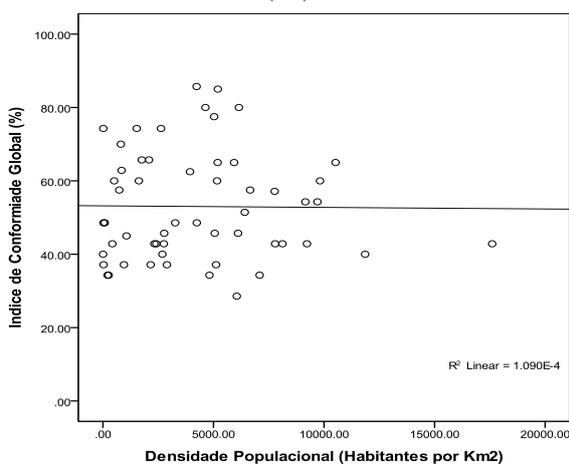
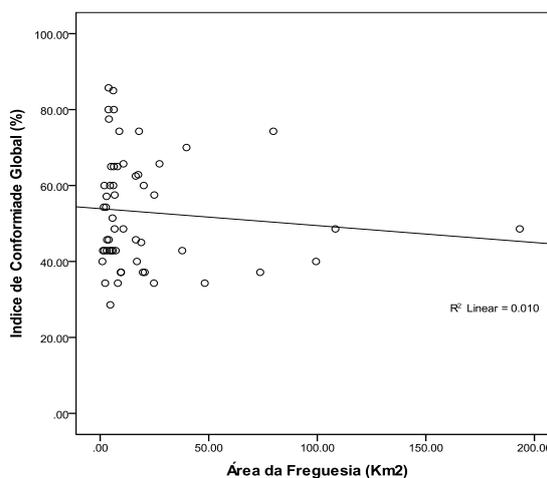
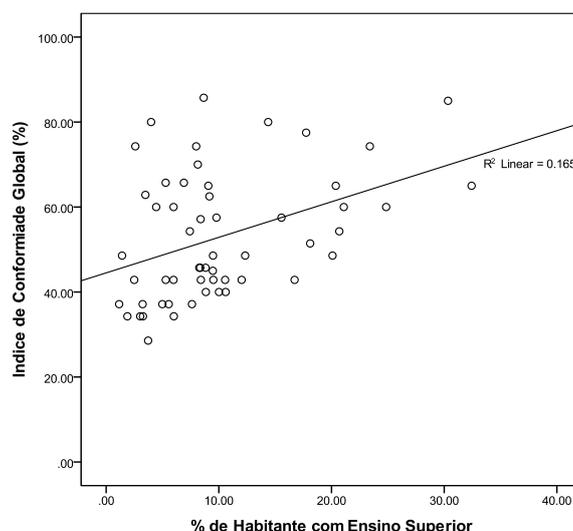


Figura 26: Relação da área da freguesia com Índice de Conformidade Global Relativo (%)



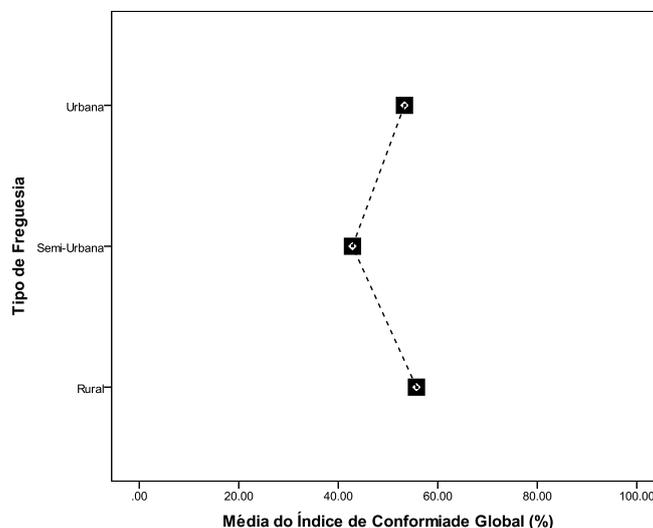
Considerando a influência da percentagem de habitantes com ensino superior nas freguesias analisadas no Índice de Conformidade Global Relativo (%) verifica-se que esta é moderada e positiva ($Pearson = 0,406$), ou seja, a variação do Índice de Conformidade é explicada pela variação da percentagem de habitantes com ensino superior em 16,5%, como se pode constatar na Figura 27, quanto maior a % de residentes com ensino superior maior é a tendência para a freguesia ser mais cumpridora.

Figura 27: Relação entre % habitantes com ensino superior e Índice de Conformidade Global Relativo (%)



No que se refere ao tipo de freguesia constata-se que em média as freguesias rurais são mais cumpridoras, seguidas das freguesias urbanas, conforme evidencia a Figura 28.

Figura 28: Média do Índice de Conformidade Global Relativo (%) por tipo de freguesia



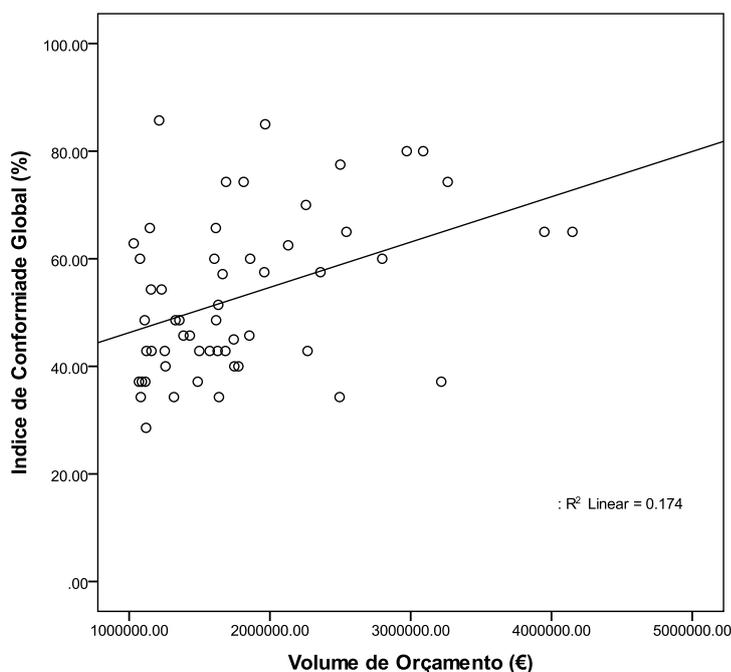
Pode-se, assim, assumir que a relação entre o tipo de freguesia e o Índice de Conformidade Global Relativo (%) é muito fraca, medida pelo coeficiente de associação $Eta = 0,138$, o que se traduz na explicação da variação do Índice de Conformidade pela variação do tipo de freguesia (de freguesia rural, semi-urbana e urbana) em apenas 1,9% ($Eta^2 = 0,019$).

Em relação à característica interna verifica-se que a relação entre o volume de orçamento e o Índice de Conformidade Global Relativo (%) é moderada e positiva ($Pearson = 0,417$), ou seja, existe uma tendência moderada para o grau de conformidade aumentar quando o volume de orçamento aumenta. Esta relação traduz-se em que 17,4% da variação do Índice de Conformidade Global Relativo (%) é explicada pela variação do volume de orçamento (Tabela 32 e Figura 29).

Tabela 32: Relação entre o Índice de Conformidade Global Relativo (%) e o volume de orçamento (coeficiente de *Pearson*)

Característica	Volume de Orçamento
Índice de Conformidade Global (%)	0,417

Figura 29: Relação volume de orçamento com Índice de Conformidade Global Relativo (%)



5.4 Modelo explicativo da conformidade⁹

Com o intuito de explicar o Índice de Conformidade Global com base nas características externas e internas das freguesias, construiu-se um modelo de regressão linear. O modelo foi obtido recorrendo ao método de selecção das características *stepwise* tendo por base os cinco factores potencialmente explicativos do Índice de Conformidade Global Relativo (expresso em % de cumprimento): volume de orçamento, percentagem de habitantes com ensino superior, tipo de regime (geral), densidade populacional e população residente.

Concluiu-se que destes factores potencialmente explicativos apenas se revelaram significativos: o tipo de regime (geral) e a percentagem de habitantes com ensino superior. O modelo de regressão linear explicativo do Índice de Conformidade Global Relativo (%), está resumido na Tabela 33.

Tabela 33: Modelo de regressão linear para explicar o Índice de Conformidade Global Relativo (%)

	Variáveis Explicativas	Coefficiente	Erro Padrão	Coefficiente Estandarizado	t	p
	Constante	44,416	2,917		15,227	< 0,001
X ₁	Regime geral	15,313	4,347	0,430	3,523	0,001
X ₂	% de habitantes com ensino superior	0,517	0,252	0,251	2,052	0,045
R ² ajustado 30,0%		Erro Padrão 12,42%		F _(2,52) =	12,551	p < 0,001

O modelo é significativo no seu global ($F_{(2,52)} = 12,551$, $p\text{-value} < 0,001$) e a sua capacidade explicativa moderada já que os dois factores explicativos da conformidade, o tipo de regime (geral) e a percentagem de habitantes com ensino superior, explicam 30% da variância do Índice de Conformidade. Constatou-se, também, que o modelo apresenta uma relativa baixa dispersão das estimativas (medida pelo erro-padrão da regressão), sendo o seu valor de 12,42%.

⁹ Ver no anexo 5: Modelo explicativo da conformidade – verificação dos pressupostos e outra informação relacionada com o modelo de regressão.

A equação do modelo apenas com os dois factores explicativos é:

$$\widehat{\text{Índice de Conformidade Global Relativo}}(\%)_i = 44,416 + 15,313 X_{1i} + 0,517 X_{2i}$$

A sua análise revela que é o tipo de regime em que a freguesia se insere que mais contribui para explicar o Índice de Conformidade Global Relativo (%) (coeficiente estandardizado mais elevado), sendo que quando o tipo de regime passa de simplificado para geral, o Índice de Conformidade aumenta, em média, 15,313%, mantendo-se tudo o resto constante.

Verifica-se também que a percentagem de habitantes com ensino superior contribui para a explicação do Índice de Conformidade, sendo que quando esta varia em um 1% verifica-se uma variação no mesmo e sentido e em média do Índice de Conformidade de 0,517%, mantendo-se tudo o resto constante.

Em jeito de conclusão, pode-se afirmar que é o tipo de regime que mais contribui para a explicação do modelo da variação do Índice de Conformidade Global Relativo (%), o que vem de encontro à conclusão de que as freguesias do regime geral são mais cumpridoras no que respeita à prestação de contas.

5.5 Discussão dos Resultados

Em Portugal, todos os estudos anteriores sobre a conformidade da prestação de contas incidiram sobre os municípios. Neste estudo pretendeu-se alargar o âmbito dos estudos de conformidade, no que respeita ao cumprimento dos normativos contabilísticos na prestação de contas, ao universo das freguesias do regime geral e do regime simplificado.

Foram formuladas cinco hipóteses e através dos resultados empíricos, evidenciados nos pontos anteriores, conclui-se que todas elas estão verificadas.

A Hipótese 1, que afirma que as freguesias não cumprem os requisitos de prestação de contas impostas pelo POCAL e TC, está verificada pelo facto da conformidade das freguesias apresentar índices muito abaixo dos 100%. Na verdade, o Índice de Conformidade Global

apresenta médias de 67,5%, para as freguesias do regime geral, e de cerca de 49,0%, para as do regime simplificado.

Comparativamente aos estudos de Carvalho *et al.* (2005a), Jorge *et al.* (2006) e Carvalho *et al.* (2010), constata-se que a conformidade da prestação de contas das freguesias em 2009 está ao nível da conformidade dos municípios em 2004, no caso das freguesias em regime geral. As freguesias do regime simplificado ficam aquém deste valor já que menos de metade dos parâmetros é cumprida, revelando assim um preocupante nível de incumprimento com os requisitos dos normativos contabilísticos e legislação aplicável a que estão obrigadas na prestação de contas. Relativamente ao estudo de Christiaens (1999), verifica-se que as freguesias do regime geral apresentam um grau de cumprimento superior (67,5% *versus* 62%), embora frisando que a comparação é feita para dados de 2009 em Portugal, face a dados de 1995 daquele estudo belga. As freguesias do regime simplificado, comparativamente a este anterior, apresentam um grau de cumprimento muito inferior (49 % *versus* 62%).

A Hipótese 2, as freguesias enquadradas no regime geral são mais cumpridoras do que as incluídas no regime simplificado, pelos valores dos índices de conformidade globais obtidos está verificada. De facto, por cada 10% de parâmetros cumpridos pelas freguesias do regime geral, apenas 7,3% dos parâmetros são cumpridos pelas freguesias do regime simplificado, o que evidencia uma maior conformidade das freguesias do regime geral.

Quanto à Hipótese 3, as freguesias são mais cumpridoras nas categorias relativas a documentos de apoio à gestão e outros documentos, constata-se que esta é verdadeira pois, tanto nas freguesias do regime geral como nas do regime simplificado, verifica-se pela análise dos Índice de Conformidade Parcial, que os valores mais elevados são alcançados na categoria dos documentos de apoio à gestão (83,33% e 65,12%, respectivamente), seguida da categoria outros documentos (76,52% e 64,90%, respectivamente).

O maior grau de conformidade nestas duas categorias, em detrimento dos documentos mais relevantes na óptica patrimonial e orçamental (40% para a categoria documentos de prestação de contas na óptica patrimonial no regime geral e cerca de 41% para a categoria de documentos de prestação de contas na óptica orçamental no regime simplificado), revela uma maior preocupação das freguesias em remeter documentos relacionados com a actividade realizada e documentos que são de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas, em detrimento

dos documentos contabilísticos na óptica orçamental. As freguesias apresentam igualmente uma preocupação mais acentuada na divulgação da informação de natureza qualitativa (mais incorporada nos documentos das categorias de apoio à gestão e outros documentos), preterindo a informação de cariz mais quantitativo (mais incorporada nos documentos das categorias de prestação de contas na óptica patrimonial e orçamental).

De assinalar que, embora fosse expectável, pelo que os diversos estudos sobre os municípios sugerem (Carvalho *et al.*, 2005a; Jorge *et al.*, 2006; Carvalho *et al.*, 2010) que as freguesias não entregassem todos os documentos obrigatórios, quer de natureza qualitativa quer quantitativa, entende-se que é mais relevante o facto da não apresentação de documentos quantitativos por parte das freguesias no regime geral, uma vez que estas movimentam montantes de fundos públicos mais elevados.

A Hipótese 4, as características internas das freguesias explicam a conformidade, é verificada pois 27,1% da variação do Índice de Conformidade Global Relativo (%) é explicada pelo tipo de regime e 17,4% da variação do Índice de Conformidade Global Relativo (%) é explicada pela variação do volume de orçamento, ou seja, existe uma tendência moderada para o grau de conformidade aumentar quando o volume de orçamento aumenta. Mas, e como demonstrou o modelo explicativo da conformidade, é o tipo de regime que mais contribui para a explicação da variação do Índice de Conformidade Global Relativo (%), pois pelo facto das freguesias se enquadrarem no regime geral a conformidade é superior em 15,3% ao apresentado pelas freguesias do regime simplificado, que vem de encontro à conclusão de que as freguesias do regime geral são mais cumpridoras no que respeita à prestação de contas.

Esta análise baseada na relação das características internas das freguesias com a conformidade também havia sido efectuada no estudo de Christiaens (1999), embora utilizando outros factores explicativos (por exemplo, experiência dos municípios, a qualificação dos profissionais no que respeita à formação dos seus quadros) que não foi possível replicar no nosso estudo devido à impossibilidade de recolha de informação adequada para o efeito. Tal como naquele estudo, constata-se as características internas apresentam uma relação explicativa na conformidade, geralmente positiva.

Por fim, quanto à Hipótese 5, as características externas das freguesias explicam a conformidade, constatando-se a sua verificação. De facto, 16,5% da variação do Índice de Conformidade é explicada pela variação da percentagem de habitantes com ensino superior, ou seja, quanto maior a percentagem de residentes com ensino superior maior é a tendência para a freguesia ser mais cumpridora dos requisitos de prestação de contas.

Também se verifica uma ligeira tendência para aumentar a conformidade com o aumento da população residente da freguesia, sendo que esta apenas explica 8% da variação do Índice de Conformidade, não se tendo revelado significativo esse contributo para a explicação da conformidade, quando incluído com outras características no modelo de regressão.

Estes resultados vêm de encontro aos do estudo de Christiaens (1999) em que a dimensão dos municípios tinha um efeito positivo e significativo no Índice de Conformidade. Consequentemente, pode-se afirmar que o factor população afecta positivamente o grau de cumprimento, embora nem sempre seja significativo, como se constata no presente estudo. Das restantes características externas analisadas no estudo belga, destaca-se com efeito positivo o apoio de consultores externos e com ausência de relação a riqueza do município, por exemplo. No presente estudo não foi possível testar estes factores, pelas razões já acima expostas.

Ainda, no que respeita às características externas, apenas o estudo de Carvalho *et al.* (2005a) as analisou para a realidade portuguesa, concluindo que não havia nenhuma relação entre a dimensão dos municípios e a conformidade no que respeita ao subsistema da contabilidade de gestão e orçamental, embora afectando de alguma forma o subsistema da contabilidade financeira. No que respeita às freguesias, verifica-se que a dimensão não é um factor explicativo, e das características externas analisadas apenas a percentagem de residentes com ensino superior explica a conformidade observada.

CONCLUSÃO

Por fim, será apresentada uma síntese do trabalho desenvolvido, bem como das principais conclusões que respondem às questões de investigação. São igualmente evidenciados os contributos deste estudo, suas principais limitações e algumas sugestões para futuras investigações.

1. Síntese do trabalho desenvolvido

No contexto da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, a publicação do POCAL constitui o instrumento chave para a divulgação de informação financeira por parte das entidades da Administração Local – municípios e freguesias, nomeadamente no que diz respeito à prestação de responsabilidades sobre a gestão dos recursos postos à sua disposição. Neste sentido, a qualidade da informação divulgada por estas entidades é parte integrante do seu dever de *accountability* perante os vários *stakeholders* que suportam as suas decisões na informação contabilística, cuja qualidade está associada ao grau de obediência aos requisitos exigidos.

Consequentemente, o objectivo geral desta dissertação é avaliar e explicar a conformidade da informação contabilística divulgada pelas freguesias portuguesas face aos requisitos exigidos pela normalização contabilística vigente (POCAL) e pelo Tribunal de Contas.

Em primeiro lugar foi realizado um enquadramento teórico do tema, mediante a caracterização breve dos principais aspectos da Reforma da Contabilidade Pública em geral e da identificação mais detalhada das principais características do POCAL, tendo sido igualmente realizada uma caracterização do sector da Administração Local em Portugal.

Para alcançar o objectivo pretendido, o estudo é realizado com suporte nos documentos de prestação de contas divulgados no ano de 2009 pelas 55 freguesias que estão obrigadas a remeter contas ao Tribunal de Contas. Deste modo, estuda-se o universo de freguesias que evidenciam um montante anual de receita ou despesa igual ou superior a um milhão de euros, enquadradas quer no regime geral que no regime simplificado de prestação de contas definido no POCAL.

2. Respostas às questões de investigação

Foram equacionadas três questões de investigação, relativamente às quais se sintetizam agora as respostas, dando cumprimento aos objectivos propostos no início deste trabalho.

Q1. Qual o Índice de Conformidade Global da informação divulgada pelas freguesias em 2009 comparativamente com os requisitos os exigidos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas?

Para as freguesias do regime geral, o trabalho empírico permite concluir que nenhuma das freguesias cumpre com a totalidade dos 40 parâmetros definidos e analisados, pelo que não há nenhuma freguesia que atinja uma conformidade de 100% na de prestação de contas. Em termos percentuais, a conformidade varia entre 45% e 85% e, em média, as freguesias que remetem os seus documentos de prestação de contas ao TC cumprem cerca de 27 dos 40 parâmetros, isto é 67,5%, sendo a dispersão média em torno deste valor de 4,63 parâmetros (11,58%).

No que respeita às freguesias do regime simplificado, constata-se igualmente que nenhuma delas cumpre com a totalidade dos 35 parâmetros considerados, pelo que não há nenhuma freguesia que atinja uma conformidade de 100% na de prestação de contas. Em termos percentuais, a conformidade varia entre 28,57% e 85,71% e, em média, as freguesias que remetem os seus documentos de prestação de contas ao TC cumprem cerca de 17,14 dos 35 parâmetros, isto é 48,97%, sendo a dispersão média em torno deste valor de 4,58 parâmetros (13,09%).

Constata-se assim que as freguesias do regime geral apresentam Índice de Conformidade Global superior às do regime simplificado, sendo que estas, em média, não cumprem metade dos requisitos.

Q.2 Qual o Índice de Conformidade Parcial da informação divulgada pelas freguesias em 2009 relativamente a categorias específicas de divulgação comparativamente com os requisitos exigidos pelo POCAL e pelo Tribunal de Contas?

Relativamente às freguesias do regime geral, verifica-se pela análise do Índice de Conformidade Parcial, que os valores mais elevados são alcançados na categoria dos documentos de apoio à gestão, observando-se que as freguesias analisadas cumprem, em média, 1,67 de 2 parâmetros (83,33%), seguida da categoria outros documentos, relativamente à qual as freguesias cumprem, em média, 8,42 de 11 parâmetros (76,52%).

Este índice apresenta os valores mais baixos na categoria documentos de prestação de contas na óptica patrimonial, relativamente à qual as freguesias cumprem, em média, 2 parâmetros em 5 (40%), seguida da categoria de documentos previsionais, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 2 de 3 parâmetros (66,67%).

Relativamente às freguesias do regime simplificado, verifica-se pela análise do Índice de Conformidade Parcial, que os valores mais elevados são alcançados na categoria de documentos de apoio à gestão, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 1,30 de 2 parâmetros (65,12%), seguida da categoria outros documentos, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 7,14 de 11 parâmetros (64,90%).

Pelo contrário, este índice atinge os valores mais baixos, para as freguesias integradas no regime simplificado, na categoria documentos previsionais, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 1,02 parâmetros em 3 (34,11%), seguida da categoria documentos de prestação de contas na óptica orçamental, relativamente à qual as freguesias analisadas cumprem, em média, 7,67 de 19 parâmetros (40,39%),

Em síntese, a análise de conformidade total e parcial permite concluir:

- Para as freguesias do regime geral o Índice de Conformidade Parcial é mais elevado em categorias relacionadas com documentos de apoio à gestão e com outros documentos, em detrimento dos documentos mais relevantes na óptica patrimonial e orçamental; portanto, as freguesias incluídas neste regime evidenciam uma preocupação maior quanto à divulgação de informação de natureza mais qualitativa, preterindo a informação de cariz mais quantitativo;
- Para as freguesias de regime simplificado também se constata que o Índice de Conformidade Parcial é mais elevado em categorias relacionadas com outros documentos e documentos de apoio à gestão, revelando igual preocupação em remeter documentos relacionados com a actividade realizada e documentos que são de remessa

obrigatória ao Tribunal de Contas, em detrimento dos documentos contabilísticos na óptica orçamental. Estas freguesias apresentam igualmente uma preocupação mais acentuada na divulgação da informação de natureza qualitativa e de cariz mais obrigatório, preterindo a informação de cariz mais quantitativo.

De assinalar que, embora fosse expectável, pelo que os diversos estudos sobre os municípios sugerem, que as freguesias não entregassem todos os documentos obrigatórios, quer de natureza qualitativa quer quantitativa, entende-se que é mais relevante o facto da não apresentação de documentos quantitativos por parte das freguesias no regime geral, uma vez que estas movimentam montantes de fundos públicos mais elevados, evidenciando deste modo um défice de transparência relativamente aos seus deveres de *accountability*.

Q.3 Qual a relação entre a conformidade global observada e as características internas e externas das freguesias?

No que respeita às características internas, a análise estatística efectuada permite concluir que existe uma tendência moderada para o grau de conformidade aumentar com o aumento do volume de orçamento (relação directa moderada) e que pelo facto da freguesia se enquadrar no regime geral, o Índice de Conformidade Global é superior, em média, em 15,3% ao apresentado pelas freguesias do regime simplificado.

Relativamente às características externas, é possível concluir a percentagem de habitantes com ensino superior influencia de forma moderada e directa o Índice de Conformidade Global, ou seja, existe uma tendência moderada para a conformidade aumentar quando a percentagem de habitantes com ensino superior aumenta. Em relação às características que traduzem a dimensão da freguesia, apenas se verifica uma relação directa, embora fraca, do Índice de Conformidade Global com a população residente, evidenciado que freguesias com mais habitantes tendem a apresentar maior conformidade.

Em síntese, dos factores potencialmente explicativos da conformidade global, apenas se revelam significativo o tipo de regime e a percentagem de habitantes com ensino superior, os quais explicam, no seu conjunto, 30% da variância do Índice de Conformidade.

3. Contributos

Este estudo é claramente pioneiro ao nível da conformidade da prestação de contas, uma vez que nunca antes havia sido estudada a conformidade da prestação de contas no âmbito das freguesias portuguesas. Partindo de estudos análogos efectuados para os municípios portugueses, trata-se todavia de uma primeira abordagem adaptada à realidade específica das freguesias, que representam a menor unidade administrativa da Administração Local, porém a mais próxima dos cidadãos.

A relevância e contributo deste estudo prende-se também com o facto de as freguesias estarem no âmago da mais controversa e actual discussão na sociedade portuguesa, com o recente proposta de reorganização do Poder Local em Portugal, prevendo-se a extinção ou fusão de freguesias, equacionando-se um novo papel para as mesmas.

Este estudo, de carácter científico, contou com a preciosa colaboração do Tribunal de Contas que, devido ao interesse demonstrado por este estudo, facultou o acesso às contas das freguesias depositadas naquele Tribunal, e contribuiu de forma decisiva para ampliar o conjunto de parâmetros a considerar em estudos de conformidade, com a inclusão de documentos de interesse do TC e não só impostos pelo POCAL.

Tal como nos municípios, espera-se que as freguesias, ao tomarem conhecimento de que estão a ser alvo de estudos de conformidade, encarem esta situação como uma motivação acrescida para elevarem os seus padrões de cumprimento dos requisitos informativos, o que é relevante não só em termos de fiscalização por parte do Tribunal de Contas, como também para os órgãos deliberativos e executivos das próprias freguesias ao nível do seu controlo interno e de apoio ao seu processo de decisão.

Reforçando, espera-se que este estudo possa contribuir para que as freguesias se aproximem cada vez mais dos cidadãos, encarando os seus dirigentes a prestação de contas como um factor importante de *accountability* perante os órgãos fiscalizadores, mas, essencialmente, perante os cidadãos em geral, na dupla qualidade de utilizadores dos serviços prestados por estas entidades e de financiadores indirectos desses mesmos serviços, por via tributária.

Sem dúvida que ao serem atingidos os objectivos propostos, este estudo, atendendo ao contexto em que se realiza, permite a diversos actores da sociedade portuguesa aumentarem o seu conhecimento sobre o Sector Público em geral, e em particular, sobre as freguesias portuguesas. O Tribunal de Contas, os responsáveis autárquicos dos municípios e das freguesias, para os quais serão enviados os principais resultados e conclusões deste estudo, bem como outros importantes *stakeholders* envolvidos na actividade autárquica, poderão encontrar neste estudo uma fonte de conhecimento e o ponto de partida para outras análises, a realizar noutros contextos.

É igualmente relevante o contributo deste estudo para a própria comunidade científica, que terá oportunidade de conhecer e analisar a metodologia utilizada, podendo enriquecer o saber em geral com comentários críticos e sugestões de novas pistas de investigação, quando este estudo for divulgado em encontros científicos com vista à sua publicação em revistas científicas.

Para ao autor, este estudo permitiu um conhecimento mais profundo do Sector Público, realidade pouco divulgada ao nível dos cursos de primeiro e segundo ciclo, mas que deveria ser estudada a nível académico, em estreita ligação com as necessidades de qualificação sentidas neste domínio pelas entidades públicas em geral e autárquicas em particular.

4. Limitações e sugestões para investigação futura

Apesar do sucesso deste estudo, algumas limitações identificadas ao longo da investigação prendem-se com a delimitação do universo analisado a 55 freguesias, pelo facto de não ser possível dispor em tempo útil da informação contabilística de todas as freguesias portuguesas. Assim, houve que centrar o estudo naquelas que estão obrigadas a apresentar documentos de prestação de contas ao Tribunal de Contas, única entidade que disponibilizou dados passíveis de serem analisados e tratados no âmbito deste estudo.

Consequentemente, as conclusões retiradas aplicam-se apenas ao universo analisado, não podendo ser generalizadas a todas as freguesias que à presente data fazem parte integrante da Administração Local em Portugal.

Por outro lado, entende-se também como uma limitação deste trabalho o facto de não ter sido possível analisar um número de anos mais alargado, o que permitia perspectivar uma situação evolutiva, em comparação com os estudos já realizados ao nível dos municípios. Para além disso, teria sido importante analisar a relação entre o Índice de Conformidade e outras variáveis explicativas, como seja, o nível de escolaridade e qualificação dos dirigentes e dos profissionais da contabilidade, o recurso a empresas de consultadoria para a preparação dos documentos de prestação de contas, etc. Todavia, tal só seria possível mediante a utilização de técnicas de entrevistas ou inquéritos, o que se verificou ser impraticável no tempo disponível para a concretização desta dissertação.

Todavia, o presente estudo, tal como anteriormente sublinhado, constitui um contributo relevante para o conhecimento da realidade destas entidades autárquicas no que se refere à sua capacidade de prestar informação contabilística no cumprimento do seu dever de *accountability* perante os cidadãos e a sociedade em geral.

A relevância deste estudo é acentuada pelo facto de, no momento presente, estar a ser equacionada a possibilidade de extinção de muitas freguesias, o que infere para a necessidade de o mesmo ser alargado no futuro a todo o universo das freguesias, uma vez levada a cabo a reforma autárquica agora iniciada.

Para além deste alargamento a todo o universo, propõe-se como investigação futura, a realização, tal como acontece com os municípios, a repetição deste estudo anualmente, articulado com uma ampla divulgação, com o propósito de avaliar a evolução dos índices de conformidade totais e parciais agora analisados e recolher o necessário *feedback* dos principais destinatários deste estudo.

Uma outra hipótese de investigação será identificar de que forma o perfil dos responsáveis pela área financeira das freguesias influencia o grau de conformidade, bem como alargar o estudo no sentido de determinar índices de informação que permitam conhecer o comportamento da conformidade da prestação de contas face aos objectivos da informação contabilística. Do mesmo modo, poderiam ser estudados índices de convergência, para analisar o grau de diversidade existente na prestação de contas das freguesias, classificando-as não só em função do tipo de regime, mas igualmente tendo em conta os intervalos de conformidade total e parciais constatados no presente estudo.

BIBLIOGRAFIA

Benito, B., Brusca I., e V. Montesinos (2005), Local Government Accounting: an international empirical analysis, em A. Bourmistrov and F. Mellemvik (Eds.), *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Oslo: Bodo - Graduated School Business, 80-97.

Bernardes, A. F. (2003), *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, 2ª edição, Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA).

Caiado, A. C. P. e Pinto, A. C. (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, 2ª edição, Lisboa: Áreas Editora.

Carvalho, J. B. C., Martinez, V. P. e Pradas, L. T. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Carvalho, J. B. C., Fernandes, M.J. e Teixeira, A. (2002); *POCAL Comentado*, Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Carvalho, J. B. C. e Jorge, S. (2003), Governmental Accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accrual basis: the case of Porto municipality, *Working paper* apresentado no 26º Congresso Anual da European Accounting Association, Sevilha: Abril.

Carvalho, J. B. C., Jorge, S. e Fernandes, M. J. (2005a), Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government, *Working paper* apresentado no 28º Congresso Anual da European Accounting Association, Göteborg: Maio.

Carvalho, J. B. C., Jorge, S. e Fernandes, M. J (2005b), Compliance with the new system of local government accounting in Portugal: empirical evidence and reasons for non-compliance, *Working paper* apresentado na 10ª Conferência da CIGAR, Poitiers: Maio.

Carvalho, J., Jorge, S. e Fernandes, M. J. (2006), New Local Government Accounting in Portugal, *Public Money and Management* 26(4), 211-216.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2009), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007*, edição própria, publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2010), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008*, edição própria, publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2011), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2009*, edição própria, publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).

Christiaens, J. (1999), Financial accounting reforms in Flemish municipalities: an empirical investigation, *Financial Accountability and Management*, 15(1), 21-40.

Feliciano, S.S.F. (2010), *Bens de Domínio Público: Reconhecimento, Valorimetria e Impacto na Avaliação Financeira dos Municípios Portugueses*, Dissertação de Mestrado (Contabilidade), ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, Julho de 2010.

Fernandes, M. J. (2005), Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira, *Jornal de Contabilidade*, Ano XXIX, 341, 301-313.

Franco, S. A. L. (2002), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, VOL.I, Coimbra: Almedina.

Governo de Portugal, Documento Verde da Reforma da Administração Local a 26 de Setembro de 2011, http://www.portugal.gov.pt/pt/GC19/Documentos/MAAP/Doc_Verde_Ref_Adml_Local.pdf

International Public Sector Accounting Standard Board, IPSASB (2007), *IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*, New York.

Jesus, M. A. e Jorge, S. (2009), Governmental Accounting and National Accounts – Divergences and Implications on the Public Deficit in Portugal, *working paper* apresentado na Conferência CIGAR, Modena.

Jesus, M. A. e Jorge, S. (2010), From Governmental Accounting to National Accounting: implications on the Portuguese Central Government Deficit, *Notas Económicas*, 31, 24-46, Faculty of Economics, University of de Coimbra.

Jesus, M. A. (2010), *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais Divergências e Implicações no Défice Público em Portugal*, Textos Universitários de Ciências Sociais e Humanas, Fundação Calouste Gulbenkian, Fundação para a Ciência e Tecnologia, Agosto de 2010.

Jorge, S. (2003), *Local Government Accounting in Portugal in Comparative International Perspective*, PhD Thesis, Department of Accounting and Finance, Birmingham Business School, University of Birmingham.

Jorge, S. M. (2005), The reform of governmental accounting in Portugal: an application of Lüder's Contingency Model, em A. Bourmistrov and F. Mellemvik (Eds.), *International Trends and Experiences in Government Accounting*, 28-48, Capellen Akademisk Forlag, Oslo (Norway).

Jorge, S., Carvalho, J. e Fernandes, M. J. (2006); Compliance with the New System of Local Government Accounting in Portugal; in *Accounting reform in the Public Sector: mimicry, fad or necessity?*; E. Lande and J. C. Scheid (eds.); Experts Comptables Media.

Lüder, K. e R. Jones (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt: Price Waterhouse Coopers.

Olson, O., Humphrey C. e Guthrie J. (2001), Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM, *The European Accounting Review*, 10(3), 505-522.

Pinto, A. C. e Santos, P. G. (2005) *Gestão Orçamental Pública*, 1.^a ed., Publisher Team: Lisboa.

Sterck, M., V. Conings e G. Bouckaert (2006), *Linking Budgeting and Accounting Innovation – An International Comparison*, em Evelyn Lande and Jean-Claude Scheid (Eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*;75-87, University of Poitiers: France.

LEGISLAÇÃO CONSULTADA

Lei Constitucional n.º1/2005, de 12 de Agosto (Sétima Revisão Constitucional)

Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro: 1º Lei das Finanças Locais

Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro: Lei das Finanças Locais

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro: Lei de Bases da Contabilidade Pública

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro: Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE)

Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto: Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto: Lei das Finanças Locais ou Lei das Autarquias Locais (LAL)

Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro: Transferência de Atribuições e Competências para as Autarquias Locais

Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro (primeira alteração ao POCAL)

Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro: Quadro de Competências dos Municípios e das Freguesias

Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro: 1ª Alteração à Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto: Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)

Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto (terceira alteração à LEO)

Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro: Nova Lei das Finanças Locais (NLFL)

Lei n.º22/2011, de 20 de Maio (quinta alteração à LEO)

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro: Plano Oficial de Contabilidade (POC)

Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Julho: Orçamento e Escrituração das Autarquias Locais

Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho: Modelo Orçamental e Contabilístico das Autarquias Locais

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro: Plano Oficial de Contabilidade (POC)

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho: Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)

Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho: Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro: Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL)

Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro (segunda alteração ao POCAL)

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

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho: Sistema de Normalização Contabilística

Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro: Regulamenta o Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de Julho

Portaria n.º 792/2000, de 20 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação)

Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Saúde (POCMS)

Circular n.º 1347, Série A, de 12 de Janeiro, da Direcção Geral do Orçamento: Índice 100 das carreiras de regime geral da escala indiciária para 2009

Aviso n.º 15652/2009, de 13 de Julho: Sistema de Normalização Contabilística – Estrutura Conceptual (EC)

Resolução n.º 4/2001, de 12 de Julho – Instruções n.º 1/2001 – 2.ª Secção do Tribunal de Contas: Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL), DR – II Série, n.º 191, de 18-08-2001

Resolução n.º 3/2009, de 3 de Dezembro – 2.ª Secção do Tribunal de Contas: Remessa de Contas ao Tribunal, relativas ao ano de 2009, DR – II Série, n.º 240, de 14-12-2009

SITES CONSULTADOS ENTRE MARÇO E OUTUBRO DE 2011

<http://www.aml.pt>

<http://www.amp.pt>

<http://www.anafre.pt>

<http://www.anmp.pt>

<http://www.cefa.pt>

<http://www.cnc.min-financas.pt>

<http://www.dgo.pt>

<http://www.ine.pt>

<http://www.jf-stildefonso.pt>

<http://www.min-financas.pt>

<http://www.otoc.pt>

<http://www.portalautarquico.pt>

<http://www.portugal.gov.pt>

<http://www.seal.gov.pt>

<http://www.tcontas.pt>

ANEXOS

ANEXO

A

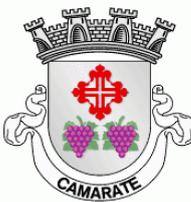
Caracterização sumária das freguesias

Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Ajuda		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Lisboa • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 3,15 Km² • População: 17958 habitantes • Densidade: 6110,93 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.385.545,90 €
Alcabideche		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Cascais • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 39,76 Km² • População: 31801 habitantes • Densidade: 809,91 hab. / km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Geral • Orçamento: 2.255.823,00 €
Algés		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Oeiras • Distrito: Lisboa • Área metropolitana: Lisboa • Área: 1,92 Km² • População: 19542 habitantes • Densidade: 9818,75 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.859.590,21 €
Algueirão-Mem Martins		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Sintra • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 16,37 Km² • População: 62557 habitantes • Densidade: 3939,33 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Geral • Orçamento: 2.129.662,69 €
Alverca Do Ribatejo		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Vila Franca de Xira • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 17,89 Km² • População: 29086 habitantes • Densidade: 1528,61 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.813.390,00 €



Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Amareleja		<ul style="list-style-type: none">• Município: Moura• Distrito: Beja• Área: 108,34 Km²• População: 2763 habitantes• Densidade: 25,29 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Semi-Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.328.899,00 €
Amora		<ul style="list-style-type: none">• Município: Seixal• Distrito: Setúbal• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 27,31 Km²• População: 50991 habitantes• Densidade: 2083,78 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.615.891,51 €
Arrentela		<ul style="list-style-type: none">• Município: Seixal• Distrito: Setúbal• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 9,58 Km²• População: 28609 habitantes• Densidade: 2895,72 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.090.340,06 €
Bonfim		<ul style="list-style-type: none">• Município: Porto• Distrito: Porto• Área Metropolitana: Porto• Área: 3,05 Km²• População: 28578 habitantes• Densidade: 9228,92• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.122.579,25 €
Brandoa		<ul style="list-style-type: none">• Município: Amadora• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 2,30 Km²• População: 15647 habitantes• Densidade: 7087,38 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.082.316,00 €



Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Buraca		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Amadora • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 1,66 Km² • População: 16061 habitantes • Densidade: 9701,94 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.154.933,74 €
Camarate		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Loures • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 5,17 Km² • População: 18821 habitantes • Densidade: 3413,89 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.498.204,94 €
Campanhã		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Porto • Distrito: Porto • Área Metropolitana: Porto • Área: 8,13 Km² • População: 38757 habitantes • Densidade: 4818,51 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.637.783,98 €
Caparica		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Almada • Distrito: Setúbal • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 10,71 Km² • População: 19327 habitantes • Densidade: 1755,55 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.146.885,85 €
Carnaxide		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Oeiras • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 6,63 Km² • População: 21354 habitantes • Densidade: 3269,39 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.356.891,87 €

Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Carnide		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Lisboa • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 4,02 Km² • População: 18989 habitantes • Densidade: 5030,80 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Geral • Orçamento: 2.500.000,00 €
Cascais		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Cascais • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 20,07 Km² • População: 33255 habitantes • Densidade: 1626,24 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 2.797.635,82 €
Cedofeita		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Porto • Distrito: Porto • Área Metropolitana: Porto • Área: 2,66 Km² • População: 24784 habitantes • Densidade: 9156,80 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.230.483,00 €
Corroios		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Seixal • Distrito: Setúbal • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 16,92 Km² • População: 46475 habitantes • Densidade: 2688,62 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.747.080,04 €
Estoril		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Cascais • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 8,79 Km² • População: 23769 habitantes • Densidade: 2627,61 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.688.286,69 €





Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Freixo de Espada À Cinta		<ul style="list-style-type: none">• Município: Freixo de Espada À Cinta• Distrito: Bragança• Área: 73,70 Km²• População: 2131 habitantes• Densidade: 28,53 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Semi-Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.114.749,62 €
Galveias		<ul style="list-style-type: none">• Município: Ponte de Sôr• Distrito: Portalegre• Área: 79,75 Km²• População: 1429 habitantes• Densidade: 17,84 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Rural• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 3.262.939,00 €
Loures		<ul style="list-style-type: none">• Município: Loures• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 24,91 Km²• População: 24237 habitantes• Densidade: 739,60 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 2.359.026,32 €
Lumiar		<ul style="list-style-type: none">• Município: Lisboa• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 6,28 Km²• População: 37693 habitantes• Densidade: 5933,35 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 2.543.259,50 €
Maceira		<ul style="list-style-type: none">• Município: Leiria• Distrito: Leiria• Área: 48,18 Km²• População: 9981 habitantes• Densidade: 209,90 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 2.495.000,00 €



Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Seroa		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Paços de Ferreira • Distrito: Porto • Área Metropolitana: Porto • Área: 6,05 Km² • População: 3661 habitantes • Densidade: 507,58 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.318.000,00 €
Marrazes		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Leiria • Distrito: Leiria • Área: 18,90 Km² • População: 20442 habitantes • Densidade: 1066,40 hab. / Km² • Tipo de freguesia: urbana • Tipo de regime: Geral • Orçamento: 1.742.948,16 €
Marvila		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Lisboa • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 6,29 Km² • População: 38767 habitantes • Densidade: 6151,03 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Geral • Orçamento: 2.971.947,11 €
Monte Abraão		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Sintra • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 1,89 Km² • População: 22041 habitantes • Densidade: 17603,77 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.252.966,30 €
Moscavide		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Loures • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 1,02 Km² • População: 12184 habitantes • Densidade: 11857,49 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.776.096,95 €



Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Odivelas		<ul style="list-style-type: none">• Município: Odivelas• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 5,02 Km²• População: 53449 habitantes• Densidade: 10520,75 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 3.949.516,29 €
Paranhos		<ul style="list-style-type: none">• Município: Porto• Distrito: Porto• Área Metropolitana: Porto• Área: 6,67 Km²• População: 48686 habitantes• Densidade: 6658,07 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 1.960.000,00 €
Pedroso		<ul style="list-style-type: none">• Município: Vila Nova de Gaia• Distrito: Porto• Área Metropolitana: Porto• Área: 19,65 Km²• População: 18449 habitantes• Densidade: 949,41 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 3.217.145,39 €
Pontinha		<ul style="list-style-type: none">• Município: Odivelas• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 4,55 Km²• População: 24023 habitantes• Densidade: 5162,58 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.605.195,30 €
Póvoa de Santa Iria		<ul style="list-style-type: none">• Município: Vila Franca de Xira• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 3,95 Km²• População: 24277 habitantes• Densidade: 5057,42 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.431.170,69 €



Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
<p>Quarteira</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Loulé • Distrito: Faro • Área: 37,78 Km² • População: 16129 habitantes • Densidade: 426,15 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.158.588,36 €
<p>Queluz</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Sintra • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 2,93 Km² • População: 27913 habitantes • Densidade: 7767,72 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.663.729,24 €
<p>Ramada</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Odivelas • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 3,86 Km² • População: 15770 habitantes • Densidade: 4238,45 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.213.001,26 €
<p>Ramalde</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Porto • Distrito: Porto • Área Metropolitana: Porto • Área: 5,68 Km² • População: 37647 habitantes • Densidade: 6415,26 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.633.117,18 €
<p>Rio de Mouro</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Município: Sintra • Distrito: Lisboa • Área Metropolitana: Lisboa • Área: 16,43 Km² • População: 46022 habitantes • Densidade: 2771,15 hab. / Km² • Tipo de freguesia: Urbana • Tipo de regime: Simplificado • Orçamento: 1.853.953,83 €



Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Rio Tinto		<ul style="list-style-type: none">• Município: Gondomar• Distrito: Porto• Área Metropolitana: Porto• Área: 9,5• População: 47695 habitantes• Densidade: 5116,26 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.069.621,53 €
Sacavém		<ul style="list-style-type: none">• Município: Loures• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 3,81 Km²• População: 17659 habitantes• Densidade: 4635,03 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.628.800,47 €
Santa Clara-A-Velha		<ul style="list-style-type: none">• Município: Odemira• Distrito: Beja• Área: 99,42 Km²• População: 780 habitantes• Densidade: 7,71 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Rural• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.487.064,58 €
Santa Iria Azóia		<ul style="list-style-type: none">• Município: Loures• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 7,17 Km²• População: 17571 habitantes• Densidade: 2326,80 hab. / Km²• Tipo de freguesia: urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.683.833,43 €
Santa Maria dos Olivais		<ul style="list-style-type: none">• Município: Lisboa• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 10,66 Km²• População: 46410 habitantes• Densidade: 4245,63 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 3.088.504,24 €





Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
Santa Marina		<ul style="list-style-type: none">• Município: Vila Nova de Gaia• Distrito: Porto• Área Metropolitana: Porto• Área: 6 Km²• População: 30758 habitantes• Densidade: 5197,10 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.258.215,96 €
Santo António dos Cavaleiros		<ul style="list-style-type: none">• Município: Loures• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 4,66 Km²• População: 21947 habitantes• Densidade: 6054,35 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.572.350,00 €
Santo Ildefonso		<ul style="list-style-type: none">• Município: Porto• Distrito: Porto• Área Metropolitana: Porto• Área: 1,28 Km²• População: 10044 habitantes• Densidade: 8122,70 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.110.188,88 €
São Domingos de Benfca		<ul style="list-style-type: none">• Município: Lisboa• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 4,30 Km²• População: 33678 habitantes• Densidade: 7788,03 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 1.966.269,29 €
São Domingos de Rana		<ul style="list-style-type: none">• Município: Cascais• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 20,51 Km²• População: 43991 habitantes• Densidade: 2158,12 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 2.267.450 €





Juntas de Freguesia	Brasão	Caracterização
São João Da Talha		<ul style="list-style-type: none">• Município: Loures• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 5,90 Km²• População: 17970 habitantes• Densidade: 2754,74 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.076.972,86 €
Silveira		<ul style="list-style-type: none">• Município: Torres Vedras• Distrito: Lisboa• Área: 24,76 Km²• População: 6496 habitantes• Densidade: 260,88 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.120.000,00 €
Vialonga		<ul style="list-style-type: none">• Município: Vila Franca de Xira• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 17,52 Km²• População: 15471 habitantes• Densidade: 847,01 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.032.350,18 €
Vila Franca de Xira		<ul style="list-style-type: none">• Município: Vila Franca de Xira• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 193,25 Km²• População: 18442 habitantes• Densidade: 84,83 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Simplificado• Orçamento: 1.617.621,81 €
Benfica		<ul style="list-style-type: none">• Município: Lisboa• Distrito: Lisboa• Área Metropolitana: Lisboa• Área: 7,94 Km²• População: 41368 habitantes• Densidade: 5188,81 hab. / Km²• Tipo de freguesia: Urbana• Tipo de regime: Geral• Orçamento: 4.148.843,00 €

ANEXO

B

Nível de habilitações da população das freguesias (%)

Freguesias	Não sabe ler nem escrever	Sabe ler e escrever sem possuir qualquer grau	Ensino Básico	Ensino Secundário	Ensino Superior
Ajuda	11,99	9,45	55,95	13,78	8,82
Alcabideche	12,26	9,74	55,44	14,43	8,13
Algés	8,74	6,78	39,87	19,76	24,85
Algueirão-Mem Martins	12,65	8,30	52,30	17,58	9,16
Alverca Do Ribatejo	11,40	8,12	55,75	16,74	7,99
Amareleja	25,77	13,21	56,46	3,15	1,41
Amora	11,87	8,60	57,00	15,64	6,90
Arrentela	13,09	9,76	55,93	15,66	5,55
Benfica	9,08	7,35	44,96	18,23	20,38
Bonfim	8,67	7,62	49,37	17,61	16,72
Brandoa	15,50	11,75	59,40	10,32	3,02
Buraca	15,52	9,84	53,99	13,23	7,43
Camarate	14,68	11,30	60,94	10,60	2,49
Campanhã	11,73	11,09	60,58	10,58	6,01
Caparica	15,31	11,42	55,49	12,50	5,28
Carnaxide	11,72	7,99	41,76	18,45	20,09
Carnide	14,90	9,54	44,77	13,03	17,75
Cascais	10,09	7,60	43,42	17,80	21,09
Cedofeita	7,47	7,62	44,85	19,36	20,69
Corroios	10,61	7,60	52,32	19,46	10,01
Estoril	9,08	7,58	40,39	19,55	23,40
Freixo de Espada Á Cinta	21,35	11,97	57,77	5,68	3,24
Galveias	28,34	15,26	50,17	3,64	2,59
Loures	12,98	9,31	52,79	15,13	9,79
Lumiar	10,75	7,01	31,62	18,19	32,43
Maceira	14,37	12,18	60,19	9,99	3,27
Marrazes	12,94	9,65	52,64	15,31	9,47
Marvila	15,47	11,72	58,23	10,59	3,99
Monte Abraão	10,62	7,45	48,81	21,10	12,02
Moscavide	10,36	8,91	55,08	15,05	10,60
Odivelas	10,28	8,54	54,72	17,40	9,07
Paranhos	8,93	8,10	49,85	17,56	15,56
Pedroso	13,69	12,30	59,22	9,81	4,99
Pontinha	13,61	10,90	57,18	12,33	5,98
Póvoa de Santa Iria	12,11	7,66	53,75	18,22	8,26
Quarteira	13,76	9,86	56,79	13,62	5,98
Queluz	10,40	8,74	55,29	17,18	8,38
Ramada	10,58	8,79	55,11	16,87	8,66
Ramalde	10,59	8,83	47,54	14,94	18,11
Rio de Mouro	12,63	8,77	52,95	17,30	8,35
Rio Tinto	11,02	9,01	57,57	14,78	7,62
Sacavém	11,68	10,23	55,20	14,49	8,40
Santa Clara-A-Velha	36,03	16,28	42,05	4,49	1,15
Santa Iria Azóia	11,67	9,22	58,85	14,97	5,29
Santa Maria dos Olivais	11,86	8,97	50,49	14,31	14,38
Santa Marinha	11,09	9,13	56,63	14,31	8,85
Sto. António Cavaleiros	10,65	8,31	50,85	19,63	10,56
Santo Ildefonso	8,55	8,64	53,55	16,92	12,34
S. Domingos de Benfica	7,23	6,20	36,50	19,73	30,34
São Domingos de Rana	12,53	9,45	53,43	15,08	9,51
São João Da Talha	11,09	8,74	61,45	14,28	4,44
Seroa	12,40	13,17	68,31	4,23	1,88
Silveira	17,12	12,16	57,44	9,56	3,73
Vialonga	13,82	9,30	60,51	12,88	3,48
Vila Franca de Xira	12,66	9,06	53,07	15,73	9,48

ANEXO

C

**Análise dos parâmetros do Índice de Conformidade nas freguesias
de regime geral**

Freguesias		Alcabideche	Algueirão Mem - Martins	Carnide	Loures	Lumiar	Marrazes	Marvila	Odivelas	Paranhos	Santa Maria dos Olivais	S. Domingos de Benfica	Benfica
		Parâmetros											
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Patrimonial	Balço	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1
	Demonstração de Resultados	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1
	Anexo ao Balço e à DR	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0
	Activos de rendimento fixo	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0
	Activos de rendimento variável	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mapa do controlo orçamental da despesa	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Mapa do controlo orçamental da receita	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Mapa de fluxos de caixa	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Contas de ordem	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Operações de tesouraria	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental	Empréstimos	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0
	Certidões das verbas recebidas do Estado, outros entes públicos e outras entidades	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0
	Execução do PPI	0	0	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0
	Modificações orçamentais - receita	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1
	Modificações orçamentais - despesa	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1
	Modificações ao PPI	1	0	1	0	1	0	1	0	1	1	1	1
	Contratação administrativa – situação dos contratos	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	1
	Transferências correntes - despesa	0	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	1
	Transferências de capital - despesa	0	1	1	0	0	0	1	1	0	0	1	1
	Subsídios concedidos	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0
	Transferências correntes - receita	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	1	1
	Transferências de capital - receita	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0	1	1
	Subsídios obtidos	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0
	Outras dividas a terceiros	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1



Freguesias		Alcabideche	Algueirão Mem – Martins	Carnide	Loures	Lumiar	Marrazes	Marvila	Odivelas	Paranhos	Santa Maria dos Olivais	S. Domingos de Benfica	Benfica	
		Parâmetros												
Documentos de apoio à gestão	Relatório de gestão	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	
	Relatório de actividade	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	0	
Documentos Previsionais	Plano Plurianual de Investimentos	0	0	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	
	Orçamento - resumo	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	
	Orçamento	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	
Outros Documentos	Caracterização da entidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Norma de controlo interno e suas alterações	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Síntese das reconciliações bancárias	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Relação nominal de responsáveis	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Resumo dos diários de tesouraria	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	Mapa de fundos de maneió	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	
	Extracto do saldo e juros bancários	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	0	
	Guia de remessa	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	
	Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	
	Relação de acumulação de funções	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	
	Índice de Conformidade	Índice de Conformidade Global	28	25	31	23	26	18	32	26	23	32	34	26
		Índice de Conformidade Global (%)	70	62,5	77,5	57,5	65	45	80	65	57,5	80	85	65

ANEXO

D

**Análise dos parâmetros do Índice de Conformidade nas freguesias
de regime simplificado**

Parâmetros	Documentos de Prestação de Contas na Óptica Orçamental																		
	Mapa do controlo orçamental da despesa	Mapa do controlo orçamental da receita	Mapa de fluxos de caixa	Contas de ordem	Operações de tesouraria	Empréstimos	Certidões das verbas recebidas do Estado, outros entes públicos e outras entidades	Execução do PPI	Modificações orçamentais - receita	Modificações orçamentais - despesa	Modificações ao PPI	Contratação administrativa - situação dos contratos	Transferências correntes - despesa	Transferência de capital - despesa	Subsídios concedidos	Transferências correntes - receita	Transferência de capital - receita	Subsídios obtidos	Outras dívidas a terceiros
Freguesias																			
Ajuda	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
Algés	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0
Alverca Do Ribatejo	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Amareleja	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Amora	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Arrentela	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bonfim	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Brandoa	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Buraca	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Camarate	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Campanhã	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Caparica	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1
Carnaxide	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
Cascais	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cedofeita	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Corroios	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Estoril	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1
Freixo de Espada Á Cinta	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Galveias	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	0	1
Maceira	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Seroa	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Monte Abraão	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moscavide	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pedroso	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pontinha	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Póvoa de Santa Iria	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Quarteira	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Queluz	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Ramada	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1
Ramalde	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Rio de Mouro	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Rio Tinto	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sacavém	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santa Clara-A-Velha	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santa Iria Azóia	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santa Marinha	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santo António dos Cavaleiros	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Santo Ildefonso	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
São Domingos de Rana	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
São João Da Talha	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Silveira	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vialonga	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Vila Franca de Xira	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0



Parâmetros	Docs. de Apoio à Gestão		Documentos Previsionais			Outros Documentos										I.C.		
	Relatório de Gestão	Relatório de Actividade	Plano Plurianual de Investimentos	Orçamento - Resumo	Orçamento	Caracterização da entidade	Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta	Norma de controlo interno e suas alterações	Síntese das reconciliações bancárias	Relação nominal de responsáveis	Resumo dos diários de tesouraria	Mapa dos fundos de maneiço	Extracto dos saldos e dos juros bancários	Guia de remessa	Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais	Relação de acumulação de funções	Índice de conformidade global	Índice de conformidade global (%)
Freguesias																		
Ajuda	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	16	45,71
Algés	1	1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	21	60,00
Alverca Do Ribatejo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	26	74,29
Amareleja	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	17	48,57
Amora	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	23	65,71
Arrentela	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	13	37,14
Bonfim	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	15	42,86
Brandoa	0	1	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	12	34,29
Buraca	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	19	54,29
Camarate	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	15	42,86
Campanhã	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	12	34,29
Caparica	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	23	65,71
Carnaxide	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	17	48,57
Cascais	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	21	60,00
Cedofeita	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	0	0	1	0	0	19	54,29
Corroios	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	14	40,00
Estoril	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	26	74,29
Freixo de Espada Á Cinta	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	13	37,14
Galveias	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	26	74,29
Maceira	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	1	0	0	12	34,29
Seroa	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	12	34,29
Monte Abraão	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	15	42,86
Moscavide	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	14	40,00
Pedroso	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	1	0	0	13	37,14
Pontinha	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	21	60,00
Póvoa de Santa Iria	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	16	45,71
Quarteira	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	15	42,86
Queluz	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	20	57,14
Ramada	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	30	85,71
Ramalde	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	0	0	18	51,43
Rio de Mouro	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	16	45,71
Rio Tinto	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	13	37,14
Sacavém	0	1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	15	42,86
Santa Clara-A-Velha	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	13	37,14
Santa Iria Azóia	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	15	42,86
Santa Marinha	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	14	40,00
Santo António dos Cavaleiros	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	15	42,86
Santo Ildefonso	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	17	48,57
São Domingos de Rana	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	15	42,86
São João Da Talha	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	21	60,00
Silveira	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	10	28,57
Vialonga	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	22	62,86
Vila Franca de Xira	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	17	48,57

ANEXO
E
Modelo explicativo da conformidade

Para explicar o Índice de Conformidade Global Relativo (%) com base nas características externas e internas das freguesias, construiu-se um modelo de regressão linear. O modelo foi obtido recorrendo ao método de selecção das características *stepwise* tendo por base os cinco factores potencialmente explicativos do Índice de Conformidade Global Relativo (expresso em % de cumprimento): volume de orçamento, percentagem de habitantes com ensino superior, tipo de regime (geral), densidade populacional e população residente, para se concluir quais destes factores potencialmente explicativos seriam mais significativos para explicar o Índice de Conformidade Global Relativo (%).

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Índice de Conformidade Global (%)	53.0130	14.83831	55
População Residente	25533.36	14528.827	55
Volume de Orçamento	1801683.914	735770.4133	55
Percentagem de Habitantes com Ensino Superior	10.1701	7.19564	55
Densidade Populacional	4281.6076	3644.74648	55
Regime	.22	.417	55

Qualidade do Modelo

Model Summary^c

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.521 ^a	.271	.257	12.78868	
2	.571 ^b	.326	.300	12.41789	2.235

a. Predictors: (Constant), Regime

b. Predictors: (Constant), Regime, Percentagem de Habitantes com Ensino Superior

c. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

Significância Global do Modelo

ANOVA^c

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3221.315	1	3221.315	19.696	.000 ^a
	Residual	8668.166	53	163.550		
	Total	11889.481	54			
2	Regression	3870.868	2	1935.434	12.551	.000 ^b
	Residual	8018.612	52	154.204		
	Total	11889.481	54			

a. Predictors: (Constant), Regime

b. Predictors: (Constant), Regime, Percentagem de Habitantes com Ensino Superior

c. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

As hipóteses do teste F são:

Ho: $B_1=B_2=0$

Ha: pelo menos um dos coeficientes B_i é diferente de zero ($i=1,2$)

Regra de Decisão:

Se $\text{sig} > \alpha$ Não rejeitar Ho

Se $\text{sig} \leq \alpha$ Rejeitar Ho

Decisão:

Como temos $\text{sig} < 0,001$ podemos concluir que pelo menos um dos coeficientes associados às variáveis explicativas é diferente de zero, pelo que o modelo de regressão é, no geral, estatisticamente significativo.

Coefficientes estimados e sua Significância

		Coefficients ^a									
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1	(Constant)	48.970	1.950		25.110	.000					
	Regime	18.530	4.175	.521	4.438	.000	.521	.521	.521	1.000	1.000
2	(Constant)	44.416	2.917		15.227	.000					
	Regime	15.313	4.347	.430	3.523	.001	.521	.439	.401	.870	1.149
	Porcentagem de Habitantes com Ensino Superior	.517	.252	.251	2.052	.045	.406	.274	.234	.870	1.149

a. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

As hipóteses do teste à significância dos coeficientes estimados são:

Ho: $B_i = 0$ ($i=0,1,2$)

Ha: $B_i \neq 0$

Regra de decisão:

Se $\text{sig} > \alpha$ Não rejeitar Ho

Se $\text{sig} \leq \alpha$ Rejeitar Ho

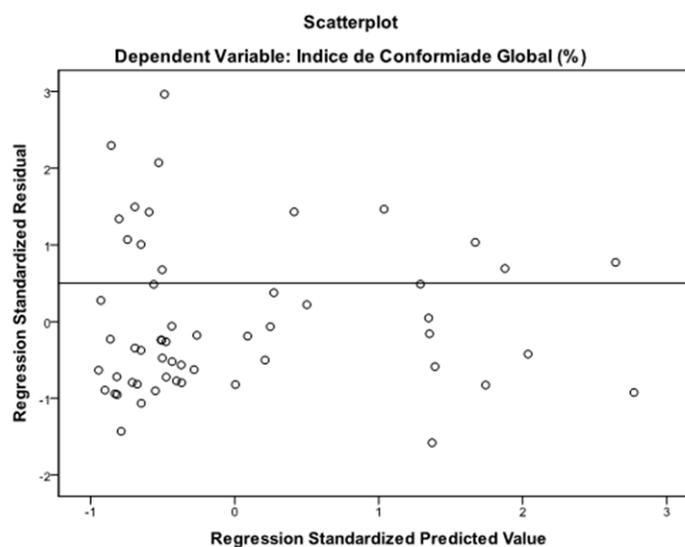
Decisão

Como temos $\text{sig} \leq 0,05$ (para um nível de significância de 0,05), rejeitamos Ho, e leva a concluir que os coeficientes são significativamente diferentes de zero. Ou seja, existem evidências estatísticas para afirmar que os coeficientes são significativos, logo o modelo

inclui a constante e as duas variáveis explicativas, o tipo de regime (geral) e a percentagem de habitantes com ensino superior.

Verificação dos pressupostos do Modelo da Regressão:

i. Linearidade do fenómeno em estudo



Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	45.0127	76.4883	53.0130	8.46657	55
Std. Predicted Value	-.945	2.773	.000	1.000	55
Standard Error of Predicted Value	1.894	5.660	2.734	.975	55
Adjusted Predicted Value	44.5912	79.5002	52.9874	8.52996	55
Residual	-19.62129	36.82499	.00000	12.18576	55
Std. Residual	-1.580	2.965	.000	.981	55
Stud. Residual	-1.662	3.001	.001	1.007	55
Deleted Residual	-21.70716	37.70216	.02559	12.84697	55
Stud. Deleted Residual	-1.691	3.268	.011	1.033	55
Mahal. Distance	.274	10.235	1.964	2.262	55
Cook's Distance	.000	.127	.018	.029	55
Centered Leverage Value	.005	.190	.036	.042	55

a. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

Como se pode observar pelo diagrama de dispersão que cruza os resíduos estandardizados com os valores estimados estandardizados para a variável dependente (Índice de Conformidade). Como a dispersão dos resíduos é aleatória, pode-se concluir que o modelo é linear. – **Pressuposto Verificado**

ii. Ausência de multicolinearidade

ii.i Recorrendo à matriz de correlação simples

Correlations			
		Regime	Porcentagem de Habitantes com Ensino Superior
Regime	Pearson Correlation	1	.361**
	Sig. (2-tailed)		.007
	N	55	55
Porcentagem de Habitantes com Ensino Superior	Pearson Correlation	.361**	1
	Sig. (2-tailed)	.007	
	N	55	55

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Como nenhum dos coeficientes de correlação são superiores ao coeficiente de correlação múltiplo $R = \sqrt{R^2} (> 0,571)$, não há nada de preocupante a apontar, logo não há evidências de problemas de multicolinearidade. – **Pressuposto Verificado**

ii.ii Recorrer ao VIF

Coefficients ^a											
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1	(Constant)	48.970	1.950		25.110	.000					
	Regime	18.530	4.175	.521	4.438	.000	.521	.521	.521	1.000	1.000
2	(Constant)	44.416	2.917		15.227	.000					
	Regime	15.313	4.347	.430	3.523	.001	.521	.439	.401	.870	1.149
	Porcentagem de Habitantes com Ensino Superior	.517	.252	.251	2.052	.045	.406	.274	.234	.870	1.149

a. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

Como se pode observar pela tabela o valor do VIF no tipo de regime é de 1,149 e na porcentagem de habitantes com ensino superior é de 1,149, assim o valor do VIF nas duas variáveis explicativas ronda sempre o valor 1, ou seja, é sinal de não existir relações de dependência entre as duas variáveis, pois para existir uma relação de dependência era necessário que o $VIF > 10$, o que não é o caso. – **Pressuposto verificado.**

iii. Variáveis aleatórias residuais com valores esperado não nulo

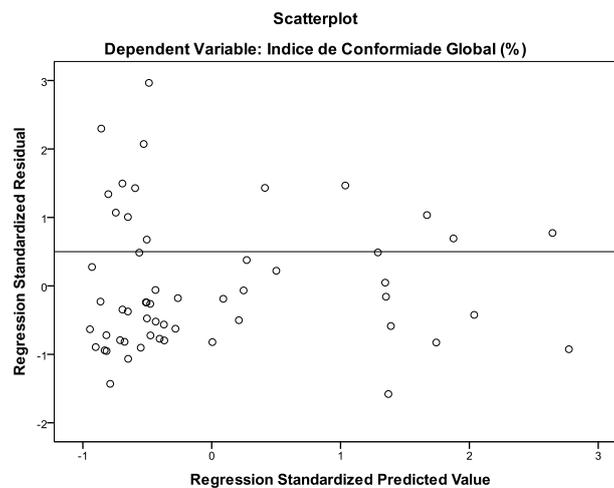
Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	45.0127	76.4883	53.0130	8.46657	55
Std. Predicted Value	-.945	2.773	.000	1.000	55
Standard Error of Predicted Value	1.894	5.660	2.734	.975	55
Adjusted Predicted Value	44.5912	79.5002	52.9874	8.52996	55
Residual	-19.62129	36.82499	.00000	12.18576	55
Std. Residual	-1.580	2.965	.000	.981	55
Stud. Residual	-1.662	3.001	.001	1.007	55
Deleted Residual	-21.70716	37.70216	.02559	12.84697	55
Stud. Deleted Residual	-1.691	3.268	.011	1.033	55
Mahal. Distance	.274	10.235	1.964	2.262	55
Cook's Distance	.000	.127	.018	.029	55
Centered Leverage Value	.005	.190	.036	.042	55

a. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

Como se pode verificar pela tabela no valor esperado (média) das estatísticas de resíduos é igual a zero. – **Pressuposto verificado**

iv. Variância dos erros constante



Como se pode observar pelo gráfico existe uma variabilidade constante em torno do zero, logo é possível evidenciar a existência de homocedasticidade. – **Pressuposto verificado.**

v. Erros independentes

Model Summary^c

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.521 ^a	.271	.257	12.78868	
2	.571 ^b	.326	.300	12.41789	2.235

a. Predictors: (Constant), Regime

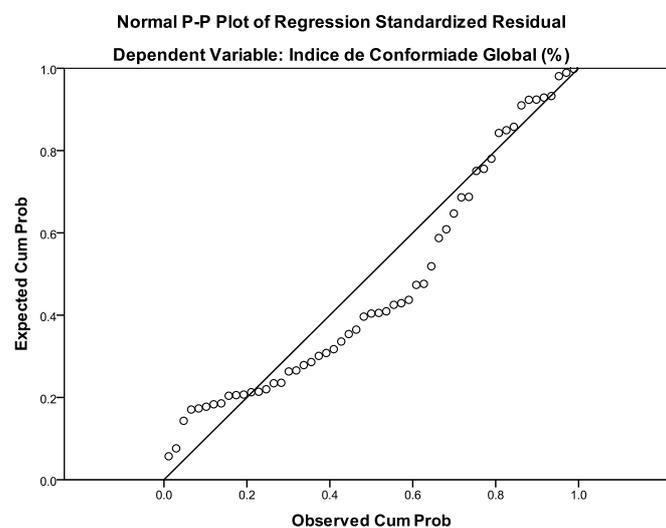
b. Predictors: (Constant), Regime, Percentagem de Habitantes com Ensino Superior

c. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

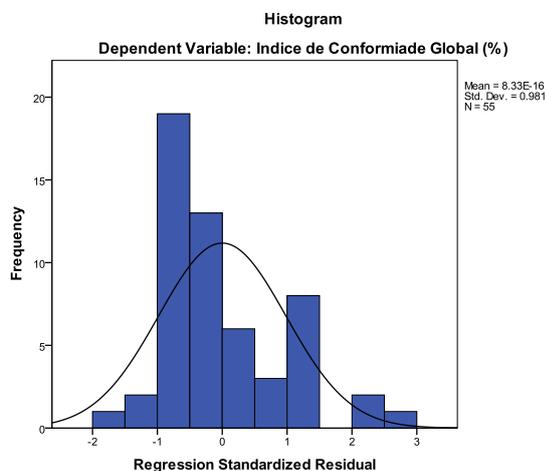
Para testar a existência de autocorrelação recorre-se ao teste de Durbin-Watson em que H_0 : os erros não são autocorrelacionados, logo não deve ser rejeitada. Admite-se a verificação do pressuposto se o valor do teste de Durbin-Watson situar entre d_u e $4-d_u$, ou, no limite, não se situar abaixo de d_u nem acima de $4-d_u$.

Como $d_l = 1,46$ e $d_u = 1,63$ para um teste de 50 observações e 2 variáveis, então, não se rejeita H_0 , pois o valor do teste é de 2,235 (valor perto de 2), ou seja, há ausência de autocorrelação (os erros são independentes). – **Pressuposto Verificado.**

vi. Normalidade dos erros (distribuição normal dos erros)



Como se pode observar pelo gráfico Normal Probability Plot que compara a função de distribuição (probabilidade acumulada) observada com a função esperada dos resíduos se estes seguirem uma distribuição normal (distribuição teórica). Como as duas funções coincidem o resultado quase que é uma aproximação a uma linha recta.



Como se pode observar pelo histograma dos resíduos, que compara a distribuição dos resíduos estandardizados com a distribuição normal (distribuição teórica) através da sobreposição da curva da normal. Como a curva se ajusta relativamente ao histograma, pode evidenciar que a distribuição não se afasta muito da normal.

Pela observação dos dois gráficos conclui-se que o pressuposto da distribuição normal dos erros está cumprido. – **Pressuposto Verificado**

vii. Observações Influentes

Residuals Statistics ^a					
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	45.0127	76.4883	53.0130	8.46657	55
Std. Predicted Value	-.945	2.773	.000	1.000	55
Standard Error of Predicted Value	1.894	5.660	2.734	.975	55
Adjusted Predicted Value	44.5912	79.5002	52.9874	8.52996	55
Residual	-19.62129	36.82499	.00000	12.18576	55
Std. Residual	-1.580	2.965	.000	.981	55
Stud. Residual	-1.662	3.001	.001	1.007	55
Deleted Residual	-21.70716	37.70216	.02559	12.84697	55
Stud. Deleted Residual	-1.691	3.268	.011	1.033	55
Mahal. Distance	.274	10.235	1.964	2.262	55
Cook's Distance	.000	.127	.018	.029	55
Centered Leverage Value	.005	.190	.036	.042	55

a. Dependent Variable: Índice de Conformidade Global (%)

Para se considerar a não existência de *outliers* não deverão haver observações para além dos limites -3 ou 3, caso dos resíduos estandardizados, Como se pode observar pela tabela, não se verifica a existência de outliers, pois os limites nos resíduos estandardizados não passam os limites estipulados.

Para se diagnosticar os valores extremos pode-se recorrer, por exemplo, à distância de Cook, que permite avaliar a influência de uma observação nas estimativas de todos os parâmetros, em simultâneo. Quanto menor for a distância (é sempre = 0) mais reduzida é a influência da observação nos coeficientes. Como o valor da distância de Cook é de no mínimo 0 e no máximo 0,127, então verifica-se que os *outliers* não têm grande influência nas observações dos coeficientes.