

INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu



Mestrado em Finanças Empresariais

A Importância da Consolidação de Contas nas Autarquias

Ana Cristina dos Santos Carvalho Ribeiro

Novembro/2010

Agradecimentos

O desenvolvimento desta tese de mestrado não seria possível sem a cooperação e incentivos de algumas pessoas a quem eu quero expressar o meu sincero agradecimento:

Aos docentes do Curso de Mestrado de Finanças Empresariais pelo empenho e dedicação com que leccionaram:

Ao meu orientador pela sua competência, disponibilidade, compreensão e incentivo que permitiu o desenvolvimento e conclusão desta tese;

Ao meu marido e ao meu filho pelo apoio incondicional e pelas horas que passaram á minha espera;

Aos meus pais pela constante preocupação e pelo seu apoio incondicional;

Aos meus colegas e amigos pelos momentos de boa disposição, companheirismo e partilha de saber.

Glossário de Siglas e Abreviaturas

ABDR- Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

ABDRC- Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados Consolidados

AL- Autarquias Locais

AP- Administração Pública

AR- Assembleia da República

ATAM- Associação dos Técnicos Administrativos Municipais

CE- Comissão Europeia

CEE- Comunidade Económica Europeia

CNC- Comissão de Normalização Contabilística

CPA- Código Procedimento Administrativo

CRC- Código do Registo Comercial

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC- Código das Sociedades Comerciais

DC- Directriz Contabilística

DF- Demonstrações Financeiras

DFC- Demonstrações Financeiras Consolidadas

DFI- Demonstrações Financeiras Individuais

DGAL- Direcção Geral das Autarquias Locais

EEM- Entidade Empresarial Municipal

EM- Entidade Mãe

EMCEL- Empresa Municipal Celoricense

FCM- Fundo de Coesão Municipal

FEF- Fundo de Equilíbrio Financeiro

FGM- Fundo Geral Municipal

IAS- International Accounting Standards

IASB- International Accounting Standards Board (até Junho de 2001, este organismo era designado por IASC- International Accounting Standards Committee)

IFAC- International Federation of Accountants

IFRS- International Financial Reporting Standards (traduzida, para o caso português, por Norma Internacional de Relato Financeiro)

IM- Interesses Minoritários

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards (Normas Internacionais de contabilidade para o sector público)

LAL- Lei das Autarquias Locais

LFL- Lei das Finanças Locais

MCI – Método de Consolidação Integral

MCP- Método de Consolidação Proporcional

MEP- Método de Equivalência Patrimonial

NIC- Normas Internacionais de Contabilidade

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

OROC- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PEC- Programa de Estabilidade e Crescimento

POC- Plano Oficial de Contabilidade

POCAL- Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POCP- Plano Oficial de Contabilidade Pública

RLE- Resultado Líquido do Exercício

ROC – Revisor Oficial de Contas

SEE- Sector Empresarial do Estado

SEL- Sector Empresarial Local

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TC- Tribunal de Contas

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE- União Europeia

Índice de quadros

Quadro nº 1 – Resumo do Balanço Consolidado – Activo

Quadro nº 2 – Resumo do Balanço Consolidado – Fundos Próprios / Capital Próprio e Passivo

Quadro nº 3 – Demonstração de Resultados Consolidada – Proveitos

Quadro nº 4 – Demonstração de Resultados Consolidado – Custos

Quadro nº 5 – Resultado Líquido do Exercício

Quadro nº 6 – Endividamento Consolidado a Médio e Longo Prazo

Quadro nº 7- Domínio da Amostra

Quadro nº 8 - Limites de endividamento de curto, médio e longo prazo e endividamento líquido

Quadro nº 9 - Evolução do endividamento líquido

Quadro nº 10 – Municípios que ultrapassaram o limite de endividamento líquido em 2008 e 2009

Índice de Figuras

Figura nº 1 – Métodos de Consolidação

Figura nº 2 – Métodos de Consolidação – Interesses Minoritários

Figura nº 3 – Endividamento Líquido

Índice Geral

Agradecimentos	I
Glossário de Siglas e Abreviaturas	II
Índice de quadros.....	IV
Índice de Figuras	V
Sumário	VIII
Sumário Executivo.....	IX
I. Introdução	1
I.1. Revisão da Literatura.....	4
2.1. A nova contabilidade pública	4
2.1.1.A nova gestão pública	4
2.1.1.1.A responsabilidade das instituições públicas face à nova gestão pública	6
2.2.Motivos para a Consolidação de Contas no Sector Público	8
2.3.Obrigaç�o das Autarquias na Elabora�o das Contas Consolidadas.....	10
III. Aspectos Te�ricos e T�cnicos da Consolida�o de Contas	13
3.1. A Evolu�o Hist�rico – Legal da Consolida�o de Contas	13
3.2.Consolida�o de Contas - Defini�o	15
3.3. Perspectiva Contabil�stica - Aprova�o do Sistema de Normaliza�o Contabil�stico (SNC). 15	
3.3.1.Objectivo / Utilidade da Consolida�o de Contas.....	17
3.3.2. Limita�o da Consolida�o de Contas	17
3.3.3. Principais Etapas da Consolida�o	18
3.3.4. Datas das Contas a Consolidar	19
3.3.5. M�todos de Consolida�o de Contas.....	19
3.3.6.T�cnicas de Consolida�o	22
3.3.7. Procedimentos de Consolida�o.....	23
IV. Consolida�o de Contas do Munic�pio de Celorico da Beira com a Empresa Municipal Celoricense, EEM (Emcel).....	26
4.1. Elabora�o da Demonstra�o Financeiras Consolidadas	26
V. An�lise �s Autarquias do Distrito da Guarda, que procedem � Consolida�o de Contas.....	30
5.1. An�lise �s Autarquias do Distrito da Guarda	30
5.1.1.Cumprimento da Lei das Autarquias Locais	30
5.1.2. O Impacto da Consolida�o de Contas no Endividamento Aut�rquico	31
VI. Concluso�es	36
VII. Bibliografia Referenciada e Consultada	39

ANEXOS 44

Sumário

Nos últimos anos, temos vindo a assistir à reforma da Administração Financeira do Estado, marcada pela reforma da contabilidade pública, que se caracteriza pela adopção de três sistemas contabilísticos: orçamental, patrimonial e o analítico, a que se acrescenta a introdução do princípio do acréscimo, e ainda a medição da eficiência e eficácia da gestão pública.

No âmbito desta reforma, foi publicado o Plano Oficial da Contabilidade Pública, e posteriormente o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, que definiu normas de consolidação de contas para o Sector de Educação, a alteração ao POCAL ainda se encontra em discussão pública e os trabalhos em curso no seio do Ministério das Finanças. Neste sentido, é propósito desta dissertação apresentar as práticas da consolidação nos municípios e neste contexto verificar se a consolidação de contas será o instrumento que irá permitir a obtenção da informação financeira necessária de forma a traduzir uma imagem verdadeira e apropriada do grupo local.

Palavras-chave: Contabilidade pública, Consolidação de contas.

Abstract:

In recent years, we been watching the Reform of the State's Financial Administration, within which the reform of the public accountancy is in prominence. The latter is marked by the adoption of three accountancy systems: budgetary, patrimonial and analytical, that introduces the growth principal and the measurement of the efficiency and effectiveness of the public management.

In the extent of this reform, it was published the Official Plan of Public Accountancy and, afterwards, the Official Plan of Education Accountancy, which defined the consolidation rules for the Education finances. In this sense, is the present intention of this practice of consolidation in municipalities and in this context to check if the consolidation of accounts will be the instrument that will allow you to obtain the necessary information in the order to reflect a true and fair view of the local group.

Keywords: Public Accountancy, Accounts Consolidation.

Sumário Executivo

A consolidação de contas das demonstrações financeiras é uma matéria recente que registou um grande desenvolvimento no século XX, altura em que surgiram os grandes grupos económicos que diversificaram as suas actividades realizando grandes investimentos financeiros em empresas dos mais diversos ramos de actividade / negócio, daí a necessidade de fazer algo a fim de proporcionar informação eficiente e útil aos gestores e a todos os outros utilizadores para que pudessem tomar as decisões mais acertadas.

Também no sector público houve uma forte expansão e crescimento, nomeadamente no sector produtivo e empresarial, com a criação de empresas municipais pelos municípios a partir deste momento começou a verificar-se uma fragmentação / dispersão da informação financeira, surgiu então a crescente necessidade de colmatar esta lacuna, neste contexto surge a Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, que veio introduzir a consolidação de contas nos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial.

A consolidação de contas veio enquadrar-se na reforma da contabilidade autárquica, pois é cada vez mais evidente a proximidade, em determinadas matérias, das duas contabilidades (POCAL e POC/SNC), sendo este tema novo nas autarquias locais, apresenta-se pois como se de uma única entidade económica se tratasse.

Este trabalho de projecto propõe-se além de apresentar as práticas de consolidação de contas nos municípios verificar se realmente a pretensão, de fazer transparecer a realidade económica do grupo se confirma e se contribui para avaliação do risco financeiro.

I. Introdução

As reformas do Estado e da Administração Pública têm vindo a ser uma constante na nossa sociedade, sendo frequente referir em termos teóricos que o Estado não aumenta a sua dimensão nem diminui o seu papel na sociedade, reformando-se a si mesmo.

No cerne da questão está a necessidade de alterar uma situação de um Estado de Direito Burocrático, para uma situação mais flexível onde prevaleça uma nova gestão pública, alicerçada em critérios de transparência, legalidade, ética, economia, eficiência e eficácia, factores determinantes para o bem - estar dos cidadãos e decisivo para a competitividade global das economias e da sociedade.

O recente desenvolvimento da contabilidade pública em Portugal está enquadrado na reforma da contabilidade pública a nível internacional, apesar de ocorrer tardiamente. As iniciativas de reforma desenvolvidas nos países da OCDE, apesar de partilharem a mesma filosofia e origem à existência de diferentes modelos de gestão pública em função das características de cada país ou grupo de países (Fernandes, 2005:301).

Estas diferenças devem-se ao facto de os países apresentarem estruturas administrativas, culturas e atitudes políticas diferentes e tradições de gestão enraizadas na história.

Com a reforma da Administração Financeira do Estado passaram a ter importância aspectos relacionados com a imagem verdadeira e apropriada da entidade e a disponibilização de informação sobre a situação orçamental e financeira e os seus resultados.

De facto, corresponde ao ponto de partida para uma nova forma de apresentação de informação que para além de informação financeira legal e controlada útil para a tomada de decisões, permita também prestar informação às Entidades Europeias, em obediência ao estabelecido pelo Sistema Europeu de Contas (SEC).

Consequentemente, o aumento dos utilizadores da informação contabilística, desencadeou um processo de harmonização contabilística internacional, destacando-se a nível internacional a importância do IASB e ao nível nacional, a Comissão de Normalização Contabilística Administração Pública. (Fernandes, 2005)

O forte crescimento das iniciativas empresariais municipais registado nos últimos anos de vigência do Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, terá, provavelmente, conduzido à violação de algumas regras e princípios de contabilidade pública, designadamente, em matéria de contracção de empréstimos, fugindo assim aos propósitos da Lei das Finanças Locais e das leis anuais do Orçamento de Estado.

Esta prática, que desde logo impossibilita a transparência das relações financeiras entre municípios e a actividade empresarial municipal, nas suas diferentes formas, veio impor, por via da nova Lei das Finanças Locais, a técnica da consolidação de contas, ainda que não regulamentada, originando que, situações díspares e diferenciadas sejam tratadas e trabalhadas de forma equivalente.

A consolidação de contas no sector público surgiu como um elemento determinante para melhorar a informação contabilística prestada pelas autarquias locais, metodologia esta já utilizada no sector empresarial e aplicada às autarquias locais em diversos países a nível mundial, com especial relevância na União Europeia.

As contas consolidadas do grupo local são consideradas como um meio para obter uma visão da realidade económica e financeira do grupo.

Esta ferramenta de gestão tem como objectivo elaborar as demonstrações económicas e financeiras de um conjunto de entidades ligadas entre si como se de uma única entidade se tratasse, procurando dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto de entidades agora considerado, permitindo ainda o estabelecimento de contas únicas representativas da actividade global e da situação do conjunto de entidades ligadas por interesses comuns.

Desta forma, além das contas individuais que as autarquias são obrigadas a apresentar, passaram também a ser obrigatórias a apresentação das contas consolidadas do grupo local em que a autarquia se enquadra.¹

O êxito da consolidação de contas pressupõe inevitavelmente um bom conhecimento das diferentes entidades intervenientes na acção municipal, suas relações e fluxos

¹ A consolidação de contas apenas é obrigatória em relação às contas do exercício de 2007 e de anos seguintes, uma vez que a Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), não prevê a aplicação retroactiva desta norma. No nº6 do art.º 51º do DL nº 50-A/2007, de 6 de Março, é determinado que os municípios devem, até 31 de Dezembro de 2007, dispor de meios que permitam apresentar as respectivas contas na forma consolidada. Efectivamente, os principais meios são as próprias normas e subsequentes esclarecimentos técnicos que ainda não foram aprovados.

financeiros, de forma a compreender a necessidade da consolidação municipal e da avaliação do respectivo perímetro.

Naturalmente que também a dimensão e a diversidade das actividades e entidades congregadas no universo municipal constituem uma limitação para potenciar a comparabilidade vertical e horizontal, para além, entre outras, das resultantes da utilização de diferentes métodos de consolidação, bem como é o caso das entidades que, integrando o mesmo perímetro de consolidação, aplicam o POCAL, POC até 2009 e a partir de 2010 o SNC.

Tendo constatado a importância e a obrigação do Município onde me enquadro, na elaboração da Consolidação de Contas, considereei pertinente desenvolver este trabalho de investigação no âmbito da Consolidação de Contas.

Assim, o presente trabalho, pretende numa primeira parte, contribuir para um adequado enquadramento e abordagem teórico-prática do tema, seu enquadramento societário e público e respectivas limitações técnicas e legislativas que de momento a temática da consolidação evidencia.

Numa segunda parte, esta dissertação pretende a elaboração da consolidação de contas entre o Município de Celorico da Beira e a Empresa Municipal Celoricense.

A terceira e última parte é uma análise baseada nas autarquias do distrito da Guarda, identificar quais estão a cumprir a Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro e das que estão a cumprir, verificar qual o impacto da consolidação de contas no endividamento.

I I. Revisão da Literatura

2.1. A nova contabilidade pública

2.1.1. A nova gestão pública

A globalização da economia e as mudanças económicas, políticas e sociais, vieram exigir uma maior transparência do Estado, condicionando desenvolvimentos no campo da gestão pública.

No âmbito da reforma do sector público, passou-se de um estado burocrático, com uma gestão baseada no poder, para uma gestão mais flexível, com objectivos claros que permitam a avaliação dos resultados através de indicadores de desempenho.

Segundo Fernandes (2000)² a gestão pública tradicional pode ser caracterizada por:

- *“Grande ênfase na regulamentação, tendo como consequência o excesso de normas e regras. A principal preocupação é a regulamentação, tendo como consequência o excesso de normas e regras. A principal preocupação é a regulamentação da actuação pública, o que implica uma preocupação excessiva no cumprimento da legalidade;*
- *Gestão Pública e preocupação dos funcionários mais orientada para os políticos do que para os cidadãos isto é, uma orientação” para dentro da administração”;*
- *Organização inadequada, caracterizada por uma forte centralização na tomada de decisões, e uma concepção burocrática da actuação pública.*
- *Ausência de uma mentalidade empresarial orientada para os cidadãos. Não existe uma definição clara e precisa dos objectivos, fruto de uma análise da situação presente e futura, nem se efectua planeamento a curto, médio e longo prazo que permita a formulação de planos e políticas que contribuam para a concretização dos objectivos definidos.*
- *A selecção de pessoal é baseada em processos standardizados, não havendo incentivos à evolução na carreira. Como consequências assiste-se à ausência de*

² VII Congresso de Contabilidade e Auditoria, 2000

responsabilidades no que respeita à realização de objectivos e pouca motivação para a introdução de melhorias nos sistemas de gestão pública”.

A reforma da contabilidade pública e a reorganização do modelo de gestão pública tradicional efectuada pelos países na década de oitenta e noventa, integraram o novo modelo designado por nova gestão pública (New Public Management).

O novo modelo é mais desregulamentado, com menos normas e regras, com maior orientação para o cidadão, introduzindo-se critérios e valores de referência obtidos no mercado.

Segundo Ospina (2001), as teorias contemporâneas da Administração Pública enfatizam as vantagens de promover uma gestão orientada para os resultados, que por si só gera uma dinâmica no interior da organização que resulta num melhor desempenho organizacional, porque exige o cumprimento de metas e objectivos propostos no planeamento, em contraste com a orientação tradicional onde prevalece os procedimentos e os processos de gestão.

“ A teoria implícita é que esta dinâmica por si mesma gera um processo de realimentação e aprendizagem por parte dos autores envolvidos, os quais por sua vez, geram acções de correcção que produzem o melhoramento da gestão e dos resultados que se desejam alcançar. Uma aplicação sistemática desta teoria supõe que os ciclos de aprendizagem e melhoramento possam gerar dinâmicas de mudança em todos os níveis da Administração pública, na medida em que os esforços de evolução da gestão proporcionam informação para a tomada de decisões que esta informação pode alimentar acções nos vários níveis da gestão.” Ospina (2001)³

Para Ospina (2001), existem importantes razões para valorizar os resultados da gestão pública num contexto democrático, pois tal permite fortalecer e aprofundar a institucionalidade democrática com vista a:

- Estabelecer vários níveis de responsabilidades dos funcionários públicos e as suas obrigações de dar contas das suas acções;
- Motivar os funcionários públicos a dar prioridade à perspectiva de cidadão e ao mesmo tempo de utilizadores de serviços públicos;

³ www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf

- Garantir uma gestão mais transparente e permitir informação sobre a eficiência do uso de recursos;
- Melhorar a qualidade dos serviços prestados no sector público;
- Melhorar a coordenação entre as organizações públicas.

2.1.1.A responsabilidade das instituições públicas face à nova gestão pública

Nos últimos anos tem-se assistido a um grande esforço por parte das organizações internacionais, emissoras de normas contabilísticas, de delimitar o vínculo e o campo da responsabilidade e, conseqüentemente, analisar quais são as necessidades dos utentes da informação contabilística.

Segundo Lopez e Pablos (2000) existem dois tipos de responsabilidade a política e a financeira. A responsabilidade política vincula os governantes com os cidadãos e a sociedade em geral, estabelecendo uma relação com as decisões relativas à elaboração, implementação e controlo das políticas públicas.

Os governantes devem responder às decisões relativas à oferta dos serviços necessários, em qualidade e quantidade, para satisfazer as procuras e necessidades sociais, assim como decisões relativas à forma de como os financiar e gerir.

A responsabilidade financeira tem sido enfatizada, neste últimos anos, como fundamento da estrutura conceptual da informação contabilística pública, ponto de partida para estabelecer objectivos da informação das organizações.

O peso actual do sector público na economia e o aumento das necessidades públicas conduz inevitavelmente a um aumento das despesas públicas, havendo necessidade de um maior controlo nos gastos públicos.

Pode afirmar-se que a prestação de responsabilidades (accountability) das Instituições Públicas também se refere à prestação de contas, não só na perspectiva contabilística ou financeira, mas também da gestão e concretização dos objectivos e programas propostos.

Por exemplo, uma Câmara Municipal deverá prestar contas a diferentes destinatários:

- *Aos eleitores sobre o cumprimento dos compromissos assumidos previamente nos programas eleitorais;*
- *Ao órgão deliberativo, ou seja, à Assembleia Municipal, à qual apresenta verdadeiramente as contas para que esta as aprecie em sessão ordinária a decorrer no mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam. Normalmente as contas apresentadas correspondem aos documentos a entregar ao Tribunal de Contas;*
- *Ao Tribunal de Contas, o qual através da resolução nº 4/2001, de 18 de Agosto, definiu os documentos de prestação de contas que lhe devem ser enviados anualmente. Para além disso, ‘sempre que os resultados das acções de verificação do Tribunal de Contas, seja através dos documentos de prestação de contas (verificação interna), seja através de auditorias (verificação externa), indiciem factos constitutivos de responsabilidades financeiras, desenvolve-se o respectivo processo de julgamento das responsabilidades, podendo, conforme os casos, dar origem à responsabilidade reintegratória ou á responsabilidade sancionatória.*
- *Aos Ministérios das Finanças e da Administração Pública e ao Ministro que tutela as Autarquias Locais, que, de acordo com a nova Lei das Finanças Locais devem remeter os seus orçamentos, contas trimestrais bem como a sua conta anual depois de aprovada, Carvalho, e outros (2005:25)*

Segundo estes autores, na prestação de responsabilidades quanto ao sistema contabilístico, pretende-se que forneça informação fiável de forma a permitir executar o controlo financeiro, verificar a legalidade e analisar a eficiência, económica e a eficácia das decisões.

Este objectivo está reconhecido na introdução do Decreto - Lei nº232/97, de 3 de Setembro, que aprova o Plano Oficial da Contabilidade Pública a Administração Pública pretendia ver resolvidas três questões fundamentais neste Sector: uma questão que consistia na uniformização dos requisitos contabilísticos no domínio da contabilidade de caixa e de compromissos, a segunda questão, em integrar num único modelo contabilístico as vertentes de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica e

por último, definir normas gerais de enquadramento que permitissem a realização de operações de consolidação de contas da Administração Pública. Silveira (2007:47)⁴

Porém no entender da autora atrás referida, '' *a problemática da consolidação de contas na Administração Pública não se confina na definição de normas de aplicação ao nível da entidade contabilística. Mas sim com a obtenção de informação ao nível das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional, o que nos conduz à necessidade de definir níveis de consolidação e da existência de norma que assegure a adequada consolidação em todos os níveis*''.

2.2.Motivos para a Consolidação de Contas no Sector Público

A reforma da contabilidade pública iniciada na década de noventa, ainda está em curso e em crescente evolução, porque as reformas são processos contínuos, não são actos que começam e acabam neste contexto no campo do sector público, as contas consolidadas em termos contabilísticos respondem ao objectivo de apresentar a situação económica – financeira e os resultados de um conjunto de entidades, como se tratasse de uma única entidade económica.

Citando Gonçalves (2007:70) a razão para a consolidação de contas no sector público resulta de um paradoxo: por um lado, o que motivou o nascimento desta técnica no âmbito empresarial foi a problemática derivada dos agrupamentos empresariais mas, no campo do sector público, trata-se de colmatar contabilisticamente as carências de informação produzidas pela desagregação das várias entidades.

Segundo Maldonado, '' *uma das ferramentas que pode contribuir para o controlo do grupo local é a consolidação de contas uma vez que ao elaborar demonstrações económicas e financeiras de um conjunto de entidades ligadas entre si como se de uma única entidade se tratasse, procura dar, tanto quanto possível, uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto de entidades que integram o grupo local*''.

A Ordre des Experts Comptables (OEC, 1992), ⁵ considera que a implementação da consolidação de contas no sector público local responde a três objectivos principais:

⁴ Olga Silveira, Revista, Revisores e Auditores, Outubro e Dezembro de 2007

- a. *Garantir uma melhor democracia local*
- b. *Instalar uma politica de grupo*
- c. *Medir os riscos financeiros e melhorar a informação a prestar às instituições financeiras*

a)Garantir uma melhor democracia local:

Com a consolidação de contas será possível efectuar comparações, com base em rácios homogéneos, entre as autarquias locais com características similares mas que adoptam formas de gestão diferentes para os serviços que prestam à comunidade. Será também possível analisar a evolução da situação financeira da entidade e permitir uma comparação entre as várias autarquias locais.

Os dados consolidados fornecerão ao conjunto de utilizadores desta informação contabilística uma informação tão exhaustiva e transparente quanto possível sobre a gestão local, contribuindo para um controlo mais democrático da utilização dos fundos públicos.

b)Instalar uma politica de grupo:

As informações consolidadas constituirão uma ferramenta de orientação e de controlo sobre a gestão das diferentes entidades que constituem a autarquia local, promovendo um controlo mais eficaz do grupo local e eliminando as dificuldades inerentes à perda da visão global das actividades públicas locais, principalmente em autarquias de média e grande dimensão.

A consolidação permitirá, também, coordenar as acções das diferentes entidades que constituem o grupo local de modo a instituir uma politica de grupo eficaz, nomeadamente no que diz respeito à gestão de tesouraria, de endividamento, de garantias, à gestão de recursos humanos, de informatização e de avaliação das políticas públicas.

⁵ Ordre des Experts Comptables (1992): “La Consolidation des Comptes: méthodologie d’approche à l’usage des collectivités locales”

Por outro lado, tendo em conta o peso crescente dos investimentos nas autarquias locais e os recursos limitados de que dispõem, estas deverão saber exercer uma arbitragem entre os seus diferentes projectos de investimento.

A existência de um plano de financiamento consolidado permitirá tomar decisões adaptadas à situação financeira do grupo local.

Será também possível medir, de forma mais adequada, o nível de serviços prestados aos cidadãos nos diferentes sectores de actividade, facilitando também a avaliação das políticas públicas.

c) Medir os riscos financeiros e melhorar a informação a prestar às instituições financeiras:

A consolidação de contas nas autarquias locais, ao fornecer uma medida do endividamento e dos riscos em que incorrem as diferentes instituições credoras do grupo local permite aos credores, principalmente as instituições bancárias:

- Medir o grau de endividamento da autarquia local e o estado das garantias concedidas*
- Assegurarem-se da capacidade de reembolso da autarquia*
- Ter uma visão do conjunto do grupo local*

Beneficiando, deste modo, de uma informação financeira fiável e verificável que lhes permitirá avaliar o risco em que incorrem.

Esta quantificação dos compromissos e do risco financeiro do grupo local não será apenas útil às entidades externas à autarquia local, mas também aos diversos utilizadores internos da informação contabilística consolidada, já que irá permitir desenvolver uma gestão financeira mais prudente e racional, procurando evitar a degradação da situação financeira das entidades que compõem o grupo local.

2.3. Obrigação das Autarquias na Elaboração das Contas Consolidadas

A actual Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro e rectificada pela Declaração de Rectificação nº 14/2007, de 15 de Fevereiro, contempla

pela primeira vez a consolidação de contas nos municípios, mais concretamente no artigo 46.º que estatui:

“Artigo 46.º

Consolidação de contas

- 1- *Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas previstos na lei, as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do balanço e da demonstração de resultados com os respectivos anexos explicativos, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo.*
- 2- *Os procedimentos contabilísticos para a consolidação dos balanços dos municípios e das empresas municipais ou intermunicipais são os definidos no POCAL.”*

A necessidade desta iniciativa legislativa foi acentuada com a fragmentação/dispersão da informação financeira após o “boom” da criação de empresas municipais, na aprovação da Lei nº 58/98, de 18 de Agosto, entretanto revogada pela Lei nº 53 – F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o Regime Jurídico Sociedades Empresariais Local.

A transformação das autarquias em entidades multiformes (criação de empresas municipais) coloca, a nível contabilístico a necessidade de conhecer a situação da autarquia no seu todo, muito em especial o seu grau de risco associado a endividamento directo e indirecto excessivo, uma vez que o endividamento das empresas municipais releva para o efeito de endividamento do Município (artigo 36º da Lei 2/2007 de 15/01).

Com estas reformas passaram a ter importância aspectos relacionados com a imagem verdadeira da entidade e a disponibilização de informação sobre a situação orçamental, financeira e os seus resultados. O que correspondeu a uma nova forma de apresentação de informação que para além de informação financeira legal e controlada, útil para a tomada de decisões, permita também prestar informações a entidades externas.

A consolidação surge como uma medida para conseguir informação agregada das várias entidades neste caso particular da empresa municipal e do município como se de uma única entidade se tratasse.

III. Aspectos Teóricos e Técnicos da Consolidação de Contas

3.1. A Evolução Histórico – Legal da Consolidação de Contas

A consolidação de contas surgiu da necessidade do fornecimento de informação económica e financeira das figuras centrais do mundo económico actual – os grupos de sociedades.

As primeiras contas consolidadas datam de 1892 nos EUA (Rodrigues, 2006:53), mas foi, de facto no início do século passado que se deram os primeiros passos significativos nesta técnica de consolidação de contas, com regulamentação própria após a crise financeira de 1929, sendo posteriormente desenvolvida e aperfeiçoada, sobretudo a partir da segunda metade do século anterior.

Relativamente à Europa, devido às participações dos grandes grupos norte – americanos em empresas europeias, a consolidação de contas, desenvolveu-se também a partir da segunda metade do século passado, numa primeira fase no Reino Unido e posteriormente na Alemanha, a primeira Norma Internacional de Contabilidade sobre este tema surgiu em Junho de 1977, para entrar em vigor em Janeiro de 1978.

Em 1983, o Conselho das Comunidades Europeias aprova a 7ª Directiva (83/349/CEE), que tem como finalidade a coordenação das legislações nacionais dos Estados membros sobre a elaboração, de contas consolidadas, a publicação das contas anuais consolidadas e o relatório consolidado de gestão de forma a assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira, bem como a protecção dos interesses tanto dos sócios, como dos terceiros.

Em 1986, com a adesão de Portugal à CEE, surgiu o dever de transpor para o direito interno, as normas emanadas pela 7ª Directiva, pilar da aprovação, publicação do DL nº 238/91, de 2 de Julho, o qual, para além de regular a matéria referente a empresas consolidantes e a consolidar, dispensas e exclusões da consolidação de contas, ditou alterações e aditamentos ao Código das Sociedades Comerciais. Neste sentido foi alterado um artigo e aditado um capítulo relativo à apreciação anual da situação de sociedades obrigadas à consolidação de contas. No Código Registo Comercial foram alterados dois artigos de forma a prever o registo das contas consolidadas e no POC

foram introduzidas os capítulos 13 – Normas de Consolidação de Contas e 14 – Demonstrações Financeiras Consolidadas.

No dia 1 de Junho de 1995, é publicado o DL n° 127/95, tendo como objectivo a transposição para a ordem jurídica interna das Directivas n° 90/604/CEE e 90/605/CEE, do Conselho das Comunidades, ambas de 8 de Novembro, que alteraram as Directivas n° 78/660/CEE, de 25 de Julho, e 83/349/CEE, de 13 de Julho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas das sociedades comerciais.

Na sequência da comunicação da Comissão Europeia (CE) de Novembro de 1995 intitulada “ Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”, mostrava-se indispensável a criação de condições para manutenção da coerência entre directivas comunitárias relativas às matérias contabilísticas e à evolução das práticas contabilísticas internacionais, em especial no quadro do IASB (Internacional Accounting Standards Board).

Tornou-se novamente necessária a alteração das Directivas n° 78/660/CEE, 83/635/CEE, o que aconteceu com a aprovação da Directiva n° 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro, que ao alterar as regras de valorimetria aplicáveis às contas individuais e consolidadas de certas formas de sociedades, veio alinhar o quadro normativo comunitário com a evolução da normalização contabilística internacional emanada pelo IASB, permitindo dessa forma que determinados activos e passivos financeiros pudessem vir a ser contabilizados pelo justo valor, cuja adopção obrigaria, naturalmente, a bem da transparência da informação financeira, a que existisse um alargamento das informações divulgadas nos anexos ao balanço e à demonstração dos resultados, bem como nos respectivos relatórios de gestão.

A aprovação desta Directiva representou uma aproximação, apenas parcial, entre as NIC e as denominadas “directivas contabilísticas” uma vez que se refere exclusivamente às regras de valorimetria de alguns instrumentos financeiros e, claramente, uma antecipação do passo determinante para aquele alinhamento que viria a ser dado seguidamente, ao nível da UE, com a publicação do Regulamento n° 1606/2002, de 19 de Julho de 2002, relativo à adopção das NIC a partir de 1 de Janeiro de 2005.

No seguimento da estratégia delineada no Regulamento nº 1606/2002, encontra-se a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que também altera as Directivas nº 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e consolidadas.

O DL nº 35/2005, veio alterar o DL Nº 238/91, de 2 de Julho, 36/92, de 28 de Março e 147/94, de 25 de Maio, relativos à obrigatoriedade de consolidação de contas, para as entidades que adoptem o POC, as instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e as sociedades sujeitas à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal.

3.2.Consolidação de Contas - Definição

A consolidação de contas consiste em elaborar a nível de grupo (entidades juridicamente autónomas, dependentes de um centro de decisão - empresa-mãe) demonstrações financeiras idênticas às elaboradas pelas empresas individualmente.

Desta forma, pode entender-se a consolidação como sendo uma técnica de natureza contabilística que tem por finalidade elaborar as demonstrações financeiras de um grupo de sociedades ou outras entidades, como se de uma única empresa (entidade) se tratasse.

3.3. Perspectiva Contabilística - Aprovação do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC)

Artigo 6º- Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas

- 1- Qualquer empresa mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais:
 - a) Independentemente da titularidade do capital, se verifique que, em alternativa:
 - i) Possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo;
 - ii) Exerça a gestão como se as duas constituíssem uma única entidade;
 - b) Sendo titular de capital, quando ocorra uma das seguintes situações

- i) Tenha a maioria dos direitos de voto, excepto se for demonstrado que esses direitos não conferem controlo;
- ii) Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade;
- iii) Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma cláusula do contrato social desta;
- iv) Detenha pelo menos 20% dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto;
- v) Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma

Artigo 7º -Dispensa de elaboração de contas consolidadas

A empresa – mãe fica dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas em dois casos: quando se trate de um grupo de pequena dimensão e quando ela corresponda a um subgrupo.

Artigo 8º - Exclusões de consolidação

Podem ser excluídas da consolidação as seguintes empresas:

- Empresas que apresentem um interesse insignificativo;
- Uma empresa pode também ser excluída da consolidação sempre que:
 - Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa – mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa;

- As partes de capital desta empresa sejam detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior.

3.3.1. Objectivo / Utilidade da Consolidação de Contas

As contas consolidadas devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, bem como dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.

A informação consolidada possibilita:

- Uma visão mais completa da situação económica – financeira do grupo;
- Um bom conhecimento do grupo e que tenha em conta a contribuição de cada um dos seus elementos;
- O conhecimento da evolução do grupo ao longo dos anos;

É um bom instrumento de gestão – melhor aplicação dos recursos financeiros.

3.3.2. Limitações da Consolidação de Contas

De entre as limitações das demonstrações financeiras consolidadas, evidenciam-se as seguintes:

- Diluição das características individuais das empresas

Como as entidades são vistas como um todo perdem as suas características próprias individuais ou são diluídas.

- Os diferentes critérios valorimétricos ou de classificação contabilística utilizados pelas várias empresas do grupo podem distorcer os valores consolidados, no entanto, para efeitos de consolidação é necessário que todas as empresas que fazem parte do perímetro da consolidação sigam os mesmos critérios valorimétricos, o que pode levar à necessidade de implementarem alguns ajustamentos na medida que se justificarem.

Os valores consolidados são resultado da aplicação de regras, princípios e procedimentos de natureza contabilística, pelo que a veracidade dos factos em grupo

deve ser lida à luz do normativo contabilístico aplicado, o qual se poderá afastar ou aproximar do respectivo justo valor.

- Não discriminação das filiais lucrativas das não lucrativas

Igualdade de direitos e obrigações independentemente do resultado líquido.

- Dificilmente se prestam a comparações entre grupos, na medida em que cada grupo apresenta características e actividades próprias.

3.3.3. Principais Etapas da Consolidação

- Definição do perímetro de consolidação,

Entende-se por perímetro de consolidação a definição do conjunto de empresas cujas contas vão ser objecto de consolidação.

O conjunto de empresas abrangidas pela consolidação compreende:

- a) Filiais e subsidiárias – empresas onde a sociedade – mãe detém o controlo;
 - b) Empresas multi-grupo – empresas onde é exercido um controlo conjunto com outro (s) grupo (s);
 - c) Associadas – empresas onde a sociedade – mãe exerce uma influência significativa.
- Escolha dos métodos de consolidação;
 - Obtenção das demonstrações financeiras individuais;
 - Conversão das demonstrações financeiras para a moeda de relato da empresa mãe;
 - Harmonização das políticas contabilísticas;
 - Agregação das demonstrações financeiras individuais;
 - Operações de consolidação.

3.3.4. Datas das Contas a Consolidar

Uma das questões prévias no processo de consolidação é a definição da data a que se devem reportar as demonstrações financeiras consolidadas, quando uma ou mais empresas do perímetro de consolidação estão subordinadas a prazos diferentes dos da sociedade consolidante.

As demonstrações financeiras da empresa – mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas a partir da mesma data de relato.

Quando as datas de relato da empresa-mãe e de uma subsidiária forem diferentes, a subsidiária prepara, para finalidades de consolidação, demonstrações financeiras adicionais a partir da mesma data que a das demonstrações financeiras da empresa – mãe a não ser que isso se torne impraticável (§16 da NCRF 15).

Quando as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação de demonstrações financeiras consolidadas forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato da empresa – mãe, devem ser feitos ajustamentos que tenham em consideração os efeitos de transações ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das DF da empresa – mãe.

Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da subsidiária e a data de relato da empresa – mãe não deve exceder os três meses (§17 da NCRF15).

3.3.5. Métodos de Consolidação de Contas

Os principais métodos adoptados para o universo societário e para as entidades do sector público para a consolidação de contas são:

Método de Consolidação Integral – Consiste na integração, no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante, dos respectivos elementos dos balanços e das demonstrações de resultados das empresas consolidadas, evidenciando no capital próprio os direitos de terceiros, designados para este efeito por Interesses Minoritários (IM).

Para além da integração e do reconhecimento dos IM, é necessário reconhecer as diferenças de aquisição, através da anulação da rubrica de investimentos financeiros de acordo com a percentagem de participação por contrapartida dos capitais próprios da empresa participada, à data de aquisição, eliminar as operações entre as entidades do grupo e proceder à anulação das dívidas entre as empresas do grupo.

Este método é o mais utilizado nos casos em que existe controlo (ou controlo exclusivo) da entidade mãe sobre a sua controlada.

Método de Consolidação Proporcional - Este método, consiste na integração no balanço e na demonstração de resultados da entidade consolidante da parte que proporcionalmente lhe corresponder nos elementos dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades consolidadas.

Ao contrário do que se faz no método consolidação integral, no método de consolidação proporcional não têm de ser evidenciados os Interesses Minoritários, na medida em que apenas é integrada a proporção dos elementos patrimoniais das empresas participadas.

Também neste método poderá ser necessário relevar as diferenças de aquisição e de efectuar a anulação das operações entre as entidades do grupo, mas, neste caso, na proporção da participação financeira.

Geralmente, este método aplica-se àquelas sociedades sobre as quais a sociedade mãe exerce controlo conjunto, sendo necessário existir acordo escrito.

Método de Equivalência Patrimonial - Este método, considerado por muitos autores como um método de contabilização e não de consolidação propriamente dita, consiste na substituição, no balanço da entidade consolidante, do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

Quando existe uma influência significativa, para as entidades associadas, este método é o utilizado.

No entanto, caso a entidade consolidada seja uma entidade associada da entidade consolidante e seja controlada conjuntamente com outras entidades, poderá ser utilizado o MCP por se considerar que este responde melhor aos objectivos das contas consolidadas.

Figura nº 1 – Métodos de Consolidação



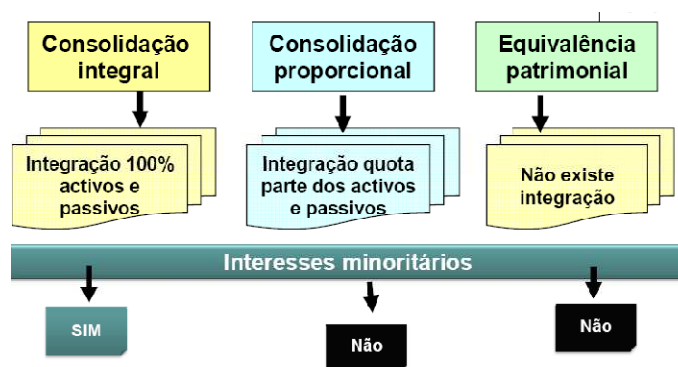
Fonte: Silva, Eduardo Sá; Normas Internacionais de Contabilidade - da teoria à prática; Vida Económica; 2004

O MEP não é propriamente um método de consolidação de contas mas sim de valorização dos investimentos financeiros de longo prazo.

É de utilização obrigatória nas contas individuais, nos termos já estudados, e nas demonstrações consolidadas, sempre que uma empresa incluída na consolidação de contas exerça uma influência significativa sobre a gestão e a política financeira de uma empresa não compreendida na consolidação (empresa associada), em que detenha uma participação.

O MEP é também recomendado para valorizar a participação nas empresas subsidiárias excluídas por razões de materialidade, diferenças de actividade ou outras.

Figura nº 2 – Métodos de Consolidação – Interesses Minoritários



Fonte: Silva, Eduardo Sá; Normas Internacionais de contabilidade - da teoria à prática; Vida Económica; 2004

Percentagem de Controlo vs Percentagem de Participação

Percentagem de participação (de interesse ou Financeira) – fracção do capital, ou da quota parte do património, detida, directa ou indirectamente, na sociedade dependente, determina-se pelo produto das percentagens de capital detido pelas sociedades que constituem a cadeia de controlo até à sociedade considerada.

Percentagem de Controlo – grau de dependência das sociedades participadas relativamente à participante.

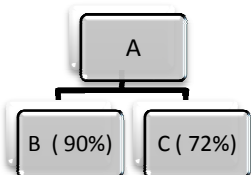
É representada pela percentagem de direitos de voto da empresa participada que a participante consegue controlar, em consequência das suas participações quer directas, quer indirectas. Determina-se pela soma das percentagens do capital detido pela empresa mãe e pelas empresas subsidiárias, quebrando-se a cadeia de controlo quando perante uma posição minoritária.

3.3.6. Técnicas de Consolidação

As técnicas de consolidação são:

Consolidação directa – todas as empresas são consolidadas directamente na empresa mãe, considerando as percentagens de controlo em vez das percentagens de participação, o que permite reduzir a estrutura do grupo a um só nível.

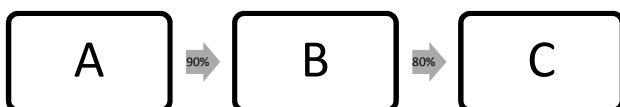
Esta é a técnica que normalmente se utiliza, na medida em que é efectuado uma única vez o processo de consolidação, estando este centralizado na entidade mãe, evitando assim possíveis erros decorrentes da existência de vários processos de consolidação, sendo por isso também um processo mais rápido. No exemplo, que se segue a técnica utilizada é a consolidação directa, A consolidaria directamente com B, onde tem o controlo de 90% e com C, onde tem o controlo de 72%, originando o seguinte organigrama:



Consolidação em cascata ou por patamares – Cada sociedade é consolidada na empresa que a domina:

- Primeiro, consolidam-se as empresas de cada subgrupo de nível inferior na estrutura do grupo;
- Depois, consolida-se cada um destes subgrupos com as empresas do respectivo subgrupo de nível imediatamente superior e assim sucessivamente;
- Finalmente, consolidam-se os subgrupos de nível superior na empresa - mãe.

Para se compreender mais facilmente, vamos supor uma entidade A que detém uma participação na empresa B de 90%, tendo por sua vez uma participação de 80% na empresa C, em esquema vem:



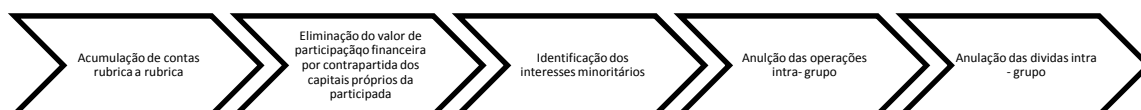
A única vantagem neste processo é obtenção de informação segmentada dos vários subgrupos, que poderá ser uma importante ferramenta ao nível de gestão.

No exemplo atrás mencionado, numa primeira fase B consolidaria com C e depois essas contas consolidadas seriam integradas com as de A.

3.3.7. Procedimentos de Consolidação

Com base nas contas individuais de cada uma das entidades a consolidar, dever-se-á proceder a determinadas operações típicas, caso se utilizem os métodos de consolidação integral ou proporcional.

As operações da consolidação são:



Acumulação de contas das demonstrações financeiras de cada uma das entidades do grupo consolidáveis - NCRF 15§12 (primeira parte)

Eliminação do valor da participação financeira:

- i) Eliminação do valor de aquisição (data a que se deve reportar – NCRF 14, §19)
- ii) Eliminação da fracção dos capitais próprios à data de aquisição – NCRF 15, §12 a);
- iii) Reconhecimento da Diferença de Avaliação – NCRF 14, §23;
- iv) Evidência da Diferença de Aquisição – NCRF 14, §32 – Goodwill e 36 - Badwill (por remissão da NCRF 15, §12 a);

(Tratamento Contabilístico da Diferença de Aquisição (Goodwill ou Badwill) – NCRF 14, §32 a 36)

Identificação dos Interesses Minoritários – NCRF 15, §12, c);

- i) Apresentação dos Interesses Minoritários: apresentados como uma rubrica do capital próprio, mas separado do capital próprio dos accionistas da empresa – mãe (NCRF 15, §23)
- ii) Determinação do valor dos Interesses Minoritários: NCRF 15, §12c), que remete para a NCRF 14: conceito de interesses minoritários: NCRF 14, §9. A parte minoritária nos activos líquidos à data de aquisição deverá ser mensurada pelo Justo Valor – NCRF 14 §24. O reconhecimento do valor afecto a Interesses Minoritários pode ser efectuado em dois movimentos: Primeiro, imputa-se, em simultâneo com o lançamento contabilístico de eliminação da participação financeira, a parte correspondente a Interesses Minoritários sobre valores dos capitais próprios da participada à data de aquisição (NCRF 15, §12 c) i));
Depois, imputa-se a parte correspondente a Interesses Minoritários nas variações ocorridas nos valores das rubricas de capitais próprios da participada, entre a data de aquisição e da data a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas (31 de Dezembro) (NCRF15, §12 c) ii))

Repartição do RL da participada pelo grupo e pelos Interesses Minoritários – NCRF 15, §12 b) e §24 e 25.

Eliminação das operações entre empresas do grupo – NCRF 15, §15 e 16

Anulação das dívidas existentes entre entidades do grupo englobante na consolidação;

Anulação das operações realizadas entre entidades do grupo englobadas na consolidação, distinguindo-se:

- a) Operações recíprocas (proveito de uma empresa que tem como contrapartida um custo de igual montante noutra entidade, pelo que quando se anulam, não afectam o resultado do conjunto;
- b) Operações não recíprocas (anulação de um proveito ou custo de uma entidade sem correspondência com o custo ou proveito de igual montante de outra entidade do grupo, pelo que a sua anulação provocará alterações no resultado do grupo).

IV. Consolidação de Contas do Município de Celorico da Beira com a Empresa Municipal Celoricense, EEM (Emcel)

4.1. Elaboração da Demonstrações Financeiras Consolidadas

Assim, após o cumprimento das operações prévias de consolidação de contas o processo de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas envolveu os seguintes procedimentos, utilizando o método de consolidação integral:

- Adicionou-se linha a linha o valor das rubricas do balanço e da demonstração dos resultados do Município e da Emcel;
- Substituiu-se o valor da participação financeira do Município na Emcel;
- Eliminaram-se os saldos e as transacções entre ambas, sendo que as transacções mais comuns respeitam a vendas, prestação de serviços, e transferência de subsídios à exploração;
- Uniformizaram-se os princípios contabilísticos e os critérios valorimétricos uma vez que o Município rege-se pelo POCAL e a Emcel rege-se pelo POC até 2009. Até ao momento não existem ainda orientações no POCAL sobre esta matéria, podendo este processo levantar algumas dúvidas, desde logo na nomenclatura das contas a consolidar: por exemplo, Fundos Próprios nas contas do município, não são o mesmo que Capital Próprio na Emcel. Para além destas, outras matérias serão porventura apresentadas aquando da regulamentação, que terá que surgir no âmbito do POCAL.

De acordo com o artigo 46º da Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro) e fazendo cumprir a lei, a consolidação de contas entre o Município e a Empresa Municipal relativa ao exercício económico de 2009, foi elaborada e daí resultaram as demonstrações financeiras consolidadas que se seguem:

Quadro nº 1 - Resumo do Balanço Consolidado - Activo

Activo	Total Consolidado 2009	%	Total Consolidado 2008	%
Imobilizado	44.177.565,79	94,70	42.774.900,88	94,00
Existências	195.128,64	0,42	141.416,36	0,31
Dívidas de terceiros - curto prazo	182.155,40	0,39	403.142,28	0,89
Depósitos bancários e caixa	494.664,29	1,06	499.768,46	1,10
Acréscimos e diferimentos	1.599.789,53	3,43	1.687.690,06	3,71
Total do Activo	46.649.303,65	100,00	45.506.918,04	100,00

A nível global do município, o imobilizado continua a ser a rubrica mais importante, representando 94.70% do activo, seguindo-se os acréscimos e diferimentos e as disponibilidades.

Quadro nº 2 - Resumo do Balanço Consolidado – Fundos Próprios / Capital Próprio e Passivo

Fundos Próprios/ Capital Próprio e Passivo	Total Consolidado 2009	%	Total Consolidado 2008	%
Total dos Fundos Próprios	11.863.569,43	21,76	12.144.040,69 €	25,65
Empréstimos de Médio e Longo Prazo	10.341.482,85	22,41	10.742.763,25 €	22,69
Dividas a Terceiros - Curto Prazo	12.704.730,96	27,53	11.049.310,31 €	23,34
Acréscimos e Diferimentos	13.064.149,01	28,30	13.314.132,90 €	28,13
Total do Passivo	36.110.362,82	78,24	35.192.586,46 €	74,35
Total dos Fundos Próprios/Capital Próprio + Passivo	48.467.718,27	100,00	47.336.627,15 €	100,00

No que respeita ao segundo membro do balanço, de realçar o peso dos fundos próprios 21,76% do activo líquido.

O exigível a médio e longo prazo representa 22.41% e o exigível a curto prazo 27,53%, sendo os restantes 28.30% referentes a acréscimos e diferimentos, que representam subsídios ao investimento que estão a ser diluídos nos resultados do exercício de acordo com a vida útil dos bens para os quais se obtiveram esses subsídios.

Quadro nº 3 - Demonstração de Resultados Consolidada - Proveitos

Descrição	Dem. Res. Cons 2009	%	Dem. Res. Cons 2008	%
Vendas e Prestação de Serviços	950.905,15	9,43	701.179,71 €	7,34
Impostos e Taxas	895.652,70	8,88	976.590,14 €	10,22
Trabalhos para a Própria Entidade	746.562,30	7,40	662.709,43 €	6,94
Proveitos Suplementares	41.271,84	0,41	245.473,14 €	2,57
Transferência e Subsídios Obtidos	6.868.668,67	68,09	6.289.735,09 €	65,84
Proveitos e Ganhos Financeiros	1.739,57	0,02	2.717,40 €	0,03
Outros Proveitos e Ganhos Operacionais	4.508,39	0,04	13.014,55 €	0,14
Proveitos e Ganhos Extraordinários	577.798,20	5,73	662.203,84 €	6,93
Total dos Proveitos	10.087.106,82	100,00	9.553.623,30 €	100,00

Verifica-se que os proveitos da Câmara Municipal são determinantes na estrutura global de proveitos do município, com destaque para as transferências e subsídios obtidos.

Quadro nº 4 - Demonstração de Resultados Consolidada - Custos

Descrição	Dem. Res. Cons. 2009	%	Dem. Res. Cons. 2008	%
Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	209.003,99	2,02	441.930,62 €	4,67
Fornecimentos e Serviços Externos	2.585.996,71	24,97	2.263.231,84 €	23,94
Transferências e Subsídios e Prestações Sociais	391.356,03	3,78	210.571,18 €	2,23
Impostos	10.554,47	0,10	8.533,84 €	0,09
Custo com o Pessoal	4.654.264,97	44,95	4.179.071,54 €	44,20
Custos e Perdas Operacionais	29.269,39	0,28	29.063,30 €	0,31
Amortizações do Exercício	1.400.246,09	13,52	1.390.753,20 €	14,71
Custos e Perdas Financeiros	601.111,15	5,80	879.346,37 €	9,30
Custos e Perdas Extraordinárias	473.437,66	4,57	53.122,74 €	0,56
Total dos Custos	10.355.240,46	100,00	9.455.624,63 €	100,00

De referir, por exemplo, o peso dos custos com o pessoal que no conjunto do município representam 44.95% dos proveitos.

Quadro nº 5 – Resultado Líquido do Exercício

Descrição	Dem. Res. Cons.2009	Dem. Res. Cons.2008
Resultado do Exercício	-269.196,76	43.581,89

Das duas entidades, só a Empresa Municipal apresentou lucros de exploração. Assim sendo, o resultado negativo do município fez com que o resultado conjunto, seja negativo.

Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados Consolidados**1 – Informações relativas às entidades incluídas na consolidação**

O perímetro de consolidação do Município de Celorico da Beira integra uma entidade de natureza empresarial em que este participa em 100% do capital, designada por Emcel - Empresa Municipal Celoricense, E.E.M..

2 - Informações relativas aos procedimentos de consolidação

As demonstrações financeiras consolidadas apresentadas reportam-se a 31 de Dezembro de 2009, sendo este o exercício em que se efectuou pela segunda vez a consolidação.

Os saldos e fluxos financeiros entre as empresas do grupo encontram-se discriminados nos mapas anexos, bem como os movimentos extra contabilísticos efectuados para

efeitos de consolidação, nomeadamente no que respeita à eliminação da participação financeira do Município na EMCEL, bem como a eliminação das operações recíprocas entre as duas entidades.

Não há diferença de aquisição em virtude do Município participar no capital da Emcel - Empresa Municipal Celoricense, EEM, desde a sua constituição, isto é, quando a Emcel foi constituída foi o Município que entrou com o capital.

3 – Informações relativas ao endividamento de médio e longo prazo

No ano de 2009, a situação do Grupo Municipal face ao endividamento de médio e longo prazo é a seguinte:

Quadro nº 6 – Endividamento Consolidado a Médio e Longo Prazo

Empréstimos	Valores
Município de Celorico da Beira	7.995.490,69 €
Emcel	8.205,62 €
Total	8.003.696,31 €
Eliminações recíprocas	0,00 €
Total consolidado de empréstimos	8.003.696,31 €
Outras dívidas de médio e longo prazo	
Município de Celorico da Beira	2.260.331,37 €
Emcel	77.455,17 €
Total	2.337.786,54 €
Eliminações recíprocas	0,00 €
Total consolidado e outras dívidas MLP	2.337.786,54 €
Endividamento consolidado total	10.341.482,85 €

Fonte: Elaboração Própria

4 – Informações relativas a políticas contabilísticas

As demonstrações financeiras individuais do Município de Celorico da Beira foram elaboradas de acordo com o POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais).

A EMCEL elaborou as suas demonstrações financeiras de acordo com o previsto no POC (Plano Oficial de Contabilidade.)

V. Análise às Autarquias do Distrito da Guarda, que procedem à Consolidação de Contas

5.1. Análise às Autarquias do Distrito da Guarda

5.1.1. Cumprimento da Lei das Autarquias Locais

Esta análise que se segue incidiu sobre os 14 municípios do distrito da Guarda, na expectativa de verificar quais as autarquias que cumprem o disposto no artigo 46º da Nova Lei das Autarquias Locais.

O método usado para recolha de dados, foi por via electrónica, o envio de um email para cada um dos municípios com um pequeno questionário:

- Têm empresas municipais?
- Se sim, qual o nome?
- Fazem a consolidação de contas entre o município e a empresa municipal?
- Se sim, desde quando?

O resultado do questionário, está no quadro que se segue:

Quadro nº 7 - Domínio da Amostra

	Município	Presidente da Câmara	Eleitores 2009	Nº de EM	Consolidação	
					Sim /Não	Ano
1	Guarda	Joaquim Carlos Dias Valente	39796	2	SIM	2007
2	Celorico da Beira	José Francisco Monteiro	8890	1	SIM	2008
3	Sabugal	António Santos Robalo	16271	1	SIM	2007
4	Almeida	António Baptista Ribeiro	8671	1	NÃO	
5	Vila Nova de Foz Côa	Gustavo Sousa Duarte	8752	2		
6	Figueira de Castelo Rodrigo	António Edmundo Freire Ribeiro	6561	2		
7	Manteigas	Esmeraldo Saraiva Carvalhinho	3892	0		
8	Gouveia	Álvaro dos Santos Amaro	15620	1	NÃO	
9	Seia	Carlos Filipe Camelo	25816	1	NÃO	
10	Trancoso	Júlio José Saraiva Sarmiento	11087	1	NÃO	
11	Pinhel	António Luis Monteiro Ruas	11176	1		
12	Meda	Armando Luis Rodrigues Carneiro	6411	2		
13	Fornos de Algodres	José Severino Soares Miranda	5489	0		
14	Aguiar da Beira	Augusto Fernando Andrade	6616	1	SIM	2008

Dos catorze, apenas dez responderam e as conclusões que se podem retirar são:

Os municípios de Manteigas e Fornos de Algodres não têm criadas empresas municipais.

Apenas os municípios da Guarda e do Sabugal cumpriram com rigor a lei, e fizeram a consolidação de contas relativamente ao exercício de 2007, curiosamente são também os que tem maior número de eleitores.

Celorico da Beira e Aguiar da Beira começaram a fazer a consolidação de contas, referente ao ano de 2008.

E ainda há municípios que não fazem a consolidação tais como: Gouveia, Almeida, Trancoso e Seia.



5.1.2. O Impacto da Consolidação de Contas no Endividamento Autárquico

Por imposição do Sistema Europeu de Contas de 1995 (SEC95) a dívida municipal concorre para a dívida total do Estado, obrigando este à conformidade do conceito de endividamento líquido municipal com o conceito de endividamento líquido estabelecido naquele diploma.

Como resposta a este imperativo, a Nova Lei das Finanças Locais no seu artigo 36º derroga a definição do limite de endividamento.

Assim, no que importa ao conceito de endividamento líquido municipal, o artigo 36º nº1 da Lei 2/07 (LFL) determina que o montante *“é equivalente à diferença entre a soma dos passivos, qualquer que seja a sua forma, incluindo nomeadamente os empréstimos contraídos, os contratos de locação financeira e as dívidas a fornecedores, e a soma dos activos, nomeadamente o saldo de caixa, os depósitos em instituições financeiras, as aplicações de tesouraria e os créditos sobre terceiros.”*

Figura nº 3 – Endividamento Líquido

Activos Financeiros ⁶	Passivos Financeiros
	
Saldo de Caixa Créditos sobre Terceiros Depósitos Aplicações de Tesouraria ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO	Empréstimos Contratos de Locação Financeira Dividas a Fornecedores e Outros Credores

Fonte: Carvalho e Teixeira (2007)

No entanto, o nº 2 do citado artigo 36º diz que “*Para efeitos de cálculo do limite de endividamento líquido e do limite de empréstimos contraídos, o conceito de endividamento líquido total de cada município inclui, a) o endividamento líquido e os empréstimos das associações de municípios, proporcional à participação do município no seu capital social; b) o endividamento líquido e os empréstimos das entidades que integrem o sector empresarial local, na proporção das participações do município no capital social.*”

Um dos mecanismos de financiamento dos municípios, consubstancia-se no recurso ao crédito, porém o imperativo de consolidação das contas públicas, é atingir através da plena realização do Programa de Estabilização e Crescimento (PEC) a contenção orçamental, com evidentes consequências no plano das finanças locais.

De acordo com os artigos 35º a 39º da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), todos os municípios podem aceder ao crédito de curto, médio e longo prazo, quer para acorrer a dificuldades de tesouraria, quer para investimentos.

Para além do limite geral a tais empréstimos, estabelecido pelo artigo 39º da LFL, nenhum município poderá aceder a empréstimos de médio e longo prazo, desde que se encontre em situação de ultrapassagem do respectivo limite de endividamento líquido, calculado em harmonia com o disposto no artigo 36º da LFL.

⁶ As definições de Activos e Passivos Financeiros estão de acordo com o § 5 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros

Esta solução é imposta pelo disposto na parte final do n.º 6 do artigo 38.º e na parte final do disposto no n.º 6 do artigo 39.º da LFL- os quais devem ser conjugados com o disposto no artigo 37.º do mesmo diploma legal.

No que diz respeito ao limite de endividamento líquido total de cada município, o artigo 37.º, n.º 1 da Lei 2/07 (LFL) dispõe que *“ em 31 de Dezembro de cada ano não pode exceder 125% do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.”*

No n.º2 do citado artigo 37.º dispõe que *“Quando um município não cumpra o disposto no número anterior, deve reduzir em cada ano subsequente pelo menos 10% do montante que excede o seu limite de endividamento líquido, até que aquele limite seja cumprido.”*

O FEF trata-se de uma subvenção geral resultante da repartição dos recursos públicos entre Estado e municípios, cujo valor é igual a 25.3% da média aritmética simples da receita proveniente dos impostos sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS), e sobre o valor acrescentado (IVA). É constituído do seguinte modo, nos termos do artigo 21.º da NLFL:

- 1- *“ O FEF é repartido da seguinte forma: 50% como Fundo Geral Municipal (FGM) e 50% como Fundo de Coesão Municipal (FCM);*
- 2- *A participação geral de cada município no FEF resulta da soma das parcelas referentes ao FGM e ao FCM.”*

Relativamente ao distrito da Guarda e com base nos dados recolhidos no site do portal autárquico, dados baseados nos Balanços Consolidados por Grupo Autárquico, apresentamos os indicadores agregados que exigiram o peso da participação municipal nas respectivas empresas.

Efectivamente a Lei das Finanças Locais refere que para efeitos de endividamento líquido contam os passivos do sector empresarial em caso de incumprimento por parte dos municípios, da cobertura dos resultados operacionais negativos.

Resumindo o endividamento das Empresas Municipais e de acordo com a Lei n.º 2/2007, de 15/01, quando estas empresas não apresentarem resultados operacionais

mais os encargos financeiros positivos também contam para o efeito do endividamento do Município.

O quadro que se segue apresenta os limites de endividamento para os municípios do distrito da Guarda.

Quadro nº 8- Limites de endividamento a curto prazo e endividamento líquido

Unid:euros

Municípios	FEF+IRS2009	Receitas	Fundos + Receitas	Limite Curto	Limite de Endivi-
	1	Municipais 2008	Municipais	Prazo	damento Líquido
	1	2	3=2+1	4=10%*3	5=125%*3
Aguiar da Beira	5 313 711	359 563	5 673 327	567 327	7 091 592
Almeida	7 632 096	458 957	8 091 053	809 105	10 113 817
Celorico da Beira	5 675 092	662 399	6 337 491	633 749	7 921 863
Figueira de Castelo Rodrigo	7 019 460	313 347	7 332 807	733 281	9 166 009
Fornos de Algodres	4 214 895	435 477	4 650 372	465 037	5 812 965
Gouveia	6 930 974	1 433 484	8 634 458	836 446	10 455 572
Guarda	13 472 642	6 544 989	20 017 631	2 001 763	25 022 039
Manteigas	3 864 891	158 706	4 023 597	402 360	5 029 497
Meda	5 347 374	363 171	5 710 545	571 054	7 138 181
Pinhel	7 702 708	591 236	8 293 944	829 394	10 367 430
Sabugal	10 766 787	609 037	11 375 824	1 137 582	14 219 781
Seia	10 203 111	2 564 925	12 768 036	1 276 804	15 960 044
Trancoso	6 891 785	650 044	7 541 829	754 183	9 427 286
Vila Nova de Foz Côa	6 098 954	541 063	6 640 017	664 002	8 300 022

Fonte: Elaboração Própria, dados recolhidos no site <http://www.portalautarquico.pt>

De acordo com a Lei das Finanças Locais o endividamento líquido não pode ser superior a 125% das receitas consideradas para o efeito (impostos + transferências do Orçamento de Estado).

Seguidamente apresenta-se a informação referente à evolução do endividamento líquido, na nossa amostra, os valores apurados foram apurados nos termos da Lei das Finanças Locais, com base na informação que os municípios prestaram, nos termos da lei, aqueles que a cumprem, à Direcção Geral das Autarquias Locais e nas contas de gerência municipais, incluem a contribuição para o endividamento municipal as entidades do sector empresarial.

Quadro nº 9- Evolução do Endividamento Líquido

Un.:euro

Municípios	Ano 2007			Ano 2008			Ano 2009		
	Incluindo Montantes Legalmente Excepcionados	Capital em Divida Excepcionado	Excluindo Montantes Legalmente Excepcionados	Incluindo Montantes Legalmente Excepcionados	Capital em Divida Excepcionado	Excluindo Montantes Legalmente Excepcionados	Incluindo Montantes Legalmente Excepcionados	Capital em Divida Excepcionado	Excluindo Montantes Legalmente Excepcionados
	1	2	3=2-1 se 2>1,3=0	4	5	6=5-4 se 5>4,6=0	7	8	9=8-7 se 8>7,9=0
Aguiar da Beira	6 925 085	924 138	6 000 948	3 766 761	849 201	2 917 560	3 381 783	765 532	2 616 251
Almeida	2 031 613	1 723 641	307 971	6 869 502	1 536 626	5 332 875	7 360 375	1 013 649	6 346 726
Celorico da Beira	14 488 082	482 441	14 005 641	15 210 183	1 665 931	13 544 252	16 389 892	1 497 821	14 892 071
Figueira de Castelo Rodrigo	4 017 770	1 106 704	2 911 066	4 883 704	1 047 405	3 836 299	4 667 576	952 331	3 715 245
Fornos de Algodres	30 119 356	5 238 323	24 881 033	32 467 999	4 808 658	27 659 341	32 150 387	4 395 657	27 754 730
Gouveia	15 710 228	3 721 481	11 988 747	19 526 856	4 196 297	15 330 559	14 564 814	3 172 742	11 392 072
Guarda	34 388 961	4 862 990	29 525 971	24 258 779	5 336 491	18 922 288	28 382 532	4 717 044	23 665 488
Manteigas	4 124 988	1 809 782	2 315 206	4 631 710	1 632 162	2 999 547	5 244 144	1 440 501	3 803 553
Meda	1 206 390	0	1 206 390	4 300 550	0	4 300 550	6 336 804	0	6 336 804
Pinhel	6 897 706	2 409 256	4 488 450	8 993 110	2 358 658	6 634 453	9 796 818	2 251 393	7 545 425
Sabugal	0	84 159	0	2 441 658	79 801	2 361 857	7 906 799	74 943	7 831 856
Seia	39 808 584	4 836 991	34 971 593	38 341 802	5 289 426	33 052 376	44 247 468	5 593 799	38 653 669
Trancoso	10 276 656	0	10 276 656	9 953 933	0	9 953 933	11 051 651	0	11 051 651
Vila Nova de Foz Côa	2 236 843	1 931 410	305 434	2 113 402	1 406 058	707 344	3 791 364	2 145 455	1 645 909

Fonte: Elaboração Própria, dados recolhidos no site <http://www.portalautarquico.pt>

As conclusões que se podem retirar deste quadro é que de uma forma generalizada, salvo raras exceções, a tendência do endividamento líquido é de aumentar ao longo dos anos.

Por último segue-se o quadro com os municípios mais endividados, de realçar Celorico da Beira que é o único neste grupo que elabora a consolidação de contas, Fornos não tem essa obrigatoriedade porque não tem empresa municipal, mas é dos mais endividados, Gouveia e Seia e Trancoso não fazem.

Quadro nº 10 - Municípios que ultrapassaram o limite de endividamento líquido em 2008 e 2009

Un.: euros

Municípios	Ano 2008			Ano 2009		
	Limite	Endividamento	Excesso de	Limite	Endividamento	Excesso de
	Endividamento	Excluindo	Endividamento	Endividamento	Excluindo	Endividamento
		Montantes	Líquido		Montantes	Líquido
		Legalmente			Legalmente	
		Excepcionados			Excepcionados	
	1	2	3=2-1	1	2	3=2-1
Celorico da Beira	7 600 980	13 544 252	5 943 271	7 921 863	14 892 071	6 970 208
Fornos de Algodres	5 449 963	27 659 341	22 209 377	5 812 965	27 754 730	21 941 765
Gouveia	9 672 788	15 330 559	5 657 771	10 455 572	11 392 072	936 500
Seia	15 191 986	33 052 376	17 860 391	15 960 044	38 653 669	22 693 625
Trancoso	8 977 930	9 953 933	976 003	9 427 286	11 051 651	1 624 365

Fonte: Elaboração Própria, dados recolhidos no site <http://www.portalautarquico.pt>

Também se pode constatar que o peso do sector empresarial local pouco pesará no endividamento líquido.

A Lei das Finanças Locais, com os critérios de limites de endividamento, poder-se-á depreender que os mesmos não serão suficientes para obstar à manutenção de uma situação, já crónica, de realização de despesas acima da capacidade financeira de pagamentos das responsabilidades.

VI. Conclusões

As principais conclusões derivadas da revisão da literatura são, que a reforma do Sector Público, fez com que a contabilidade pública sofresse profundas alterações concretizadas com a publicação de um conjunto de normativos, que cada vez mais se aproximam do sector privado e dos normativos internacionais.

Mas apesar disso existe ainda um longo caminho a percorrer, porque a ideia de que a contabilidade pública apenas serve para prestar contas às diversas entidades legais, ainda está muito vinculada.

A correcta definição de entidade contabilística é uma das dificuldades da Administração Pública quando se pretende definir um grupo público para efeitos de consolidação de contas.

A definição de perímetro de consolidação de contas e das condições de controlo ou de presunção de controlo são fundamentais para a delimitação do grupo público e consequentemente, para a consolidação de contas.

Antes de uma entidade proceder à consolidação de contas, deverá definir quais as entidades contabilísticas que fazem parte do perímetro de consolidação do grupo público e só depois se deverá dar início ao processo de consolidação.

O aumento das participações do Estado em Empresas Públicas, parcerias público /privado, Fundações e Associações é também uma das dificuldades da Administração Pública quando se pretende definir um grupo público para efeitos de consolidação de contas.

O caso prático de consolidação de contas foi pacífico porque a empresa municipal é detida a 100% pelo município e não levantou quaisquer dúvidas, relativamente ao perímetro de consolidação.

De salientar o facto das demonstrações financeiras consolidadas, terem sido elaboradas a partir das demonstrações financeiras individuais do município de acordo com o POCAL e as da EMCEL de acordo com o POC.

Também de salientar que a necessária alteração ao POCAL, sobre os critérios e procedimentos de consolidação de contas nas autarquias locais, ainda não ter sido publicada e como em 2010 todas as entidades do sector empresarial local implementaram o SNC, os municípios continuam a basear-se no POCAL.

Assim sendo a tão esperada alteração ao POCAL vai ter de contemplar o novo enquadramento normativo SNC, o que poderá ser interessante pois o POCAL é baseado no POC.

A utilidade das contas consolidadas reside, nas limitações das contas individuais da entidade mãe e entidades controladas, uma vez que estas não permitem conhecer a realidade multifacetada e integrada que é o grupo, nem disponibilizam informação sobre a natureza dos recursos e dos resultados das entidades controladas, os quais aparecem concentradas e sem detalhe nas contas da entidade mãe, não traduzindo a sua real capacidade ao nível dos recursos económicos e financeiros.

Para além da perspectiva de instrumento de informação externa, as contas consolidadas tendem cada vez mais a ser utilizadas para informação interna, dada a conexão existente entre a informação e a gestão, permitindo conhecer melhor o grupo, facilita o planeamento e prospecção, na medida em que os diagnósticos poderão ser potencialmente melhorados e conseqüentemente a fixação de objectivos, definição de estratégias, de investimentos e financiamentos.

De facto o objectivo da consolidação de contas, de elaborar as demonstrações económicas e financeiras, de um conjunto de entidades ligadas entre si, como se fosse uma única entidade se tratasse, é uma realidade, transparece uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e permite a todos os utilizadores da informação contabilística, uma avaliação do risco financeiro.

Relativamente ao impacto da consolidação de contas no endividamento autárquico, de realçar o disposto no nº 1 do artigo 31º da Lei nº 53 – F, de 29 de Dezembro, que determina que as empresas do sector empresarial local devem apresentar resultados anuais equilibrados, quando se verifique o incumprimento desta regra de equilíbrio de contas, isto é se o resultado operacional acrescido dos encargos financeiros for negativo, aplica-se o disposto no nº 2 e seguintes do mesmo artigo a obrigatoriedade de transferência do valor que cubra a diferença.

Nestes termos, e enquanto houver lugar a pagamento das responsabilidades assumidas pelo município com participações no sector empresarial local que não respeitam a regra do equilíbrio, o endividamento líquido e os empréstimos das entidades do sector empresarial local relevam para o cômputo do endividamento municipal.

VII. Bibliografia Referenciada e Consultada

Livros

- Carvalho, J.; Fernandes, M.J.; Camões, P.; Jorge, S.(2010).Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008; edição própria; publicação da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC)
- Lopes, Carlos António Rosa, Consolidação de Contas e Fusões e Aquisições (F.&A.), Editora Rei dos Livros
- Lopes, Carlos António Rosa, Consolidação de Balanços e Demonstração de Resultados, 4ª Edição actualizada e melhorada, Editora Rei dos Livros
- Lopes, Carlos António Rosa, Casos Práticos de Consolidação de Contas, Editora Rei dos Livros
- Rodrigues, José Azevedo (2005), Práticas de Consolidação de Contas, Áreas Editora
- Silva, Eduardo Sá, Normas Internacionais de Contabilidade – da teoria á prática; Vida Económica; 2004

Artigos

- Asociación Española de Contabilidad Y Administración de Empresas AECA: Marco conceptual para la información financeira de las administraciones públicas. Documento nº 1, Comisión de Contabilidad Pública, septiembre.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA: Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos, Documento nº 26, Septiembre.
- Camões, P.:’’A transparência e a utilidade das contas Públicas em Portugal: O caso das Autarquias Locais’’, VIII Congresso Prolatino, Vila da Feira, 7 e 8 de Abril de 2006.
- Fernandes, Maria José (2007). ‘’Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica’’. Tékhne nº 8. Barcelos, p.p. 67 – 96
- Fernandes, Octávio Gastambide – Demonstrações Financeiras Consolidadas, anuais, separadas e individuais. Revista nº 30 da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Julho/ Setembro de 2005

- Fernandes, Maria José (2009). “Developments in Public Accounting in Portugal”. Revista Enfoques, Vol II nº11, pp.157 /190
- Gonçalves, Susana Maria de Oliveira e Silva (2007). A consolidação de contas da Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica. Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado – Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Braga
- Lourenço, Isabel M. E. C; Santos, Ana I. Análise da Problemática do Reconhecimento e Valorização dos Interesses Minoritários nas Demonstrações Financeiras Consolidadas, XIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica: Gerir a Competitividade Regional num Mundo Globalizado, 2004 (Comunicação)
- Lourenço, Isabel M. E. C; Santos, Ana I. Possíveis Metodologias de análise da utilidade da Valorização dos Interesses Minoritários segundo a Óptica de Consolidação da Entidade, XV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica: Ciudades en Competencia, Sevilha, 2005 (Comunicação)
- Maldonado, Isabel Alexandra Neves, (2003). “O Processo de Descentralização nas Autarquias Locais e a Consolidação de Contas”, pp. 301- 308
- Marques, Maria da Conceição da Costa (2001). “ Da Contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual”.Jornal do Técnico de Contas e da Empresa nº 435, pp. 693 – 703
- Morais, Ana Isabel (2005), “Normas Internacionais de Contabilidade – que implicações na apresentação das demonstrações financeiras?”, Jornal de Contabilidade, (342)
- Ordre des Experts Comptables (1992): “La Consolidation des Comptes: méthodologie d'approche à l'usage des collectivités locales”; Paris; França; Conseil Supérieur de L'Ordre des Experts Comptables.
- Ospina, Sónia – Evaluación de la Gestión Pública: Conceptos y Aplicaciones en el Caso Latinoamericano;Revista del Clad Reforma y Democracia. No 19, Febrero 2001, pp. 89 – 122
- Torres Pradas, L.,Pina Martínez, V.(2003);”Local Government financial reporting in the USA and Spain: a Comparative Study”, Spanish Journal of Finance and Accounting, N.115, April, pp.153-183

- Revista de Estudos Politécnicos, Vol V, Nº 8, 067 – 096 – (2007). ‘Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido’.
- Tabyo, Manuela Garcia; Pérez, José Haro – La NIC 27 – Estados financieros consolidados separados, Especial IASB nº 166, Mayo 2005

Legislação

- Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais
- Código das Sociedades Comerciais
- Código Administrativo
- Código Comercial
- Código do Procedimento Administrativo
- Código do Registo Comercial
- Directrizes Contabilísticas
- Normas Internacionais de Contabilidade
- Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Pública
- Normas Internacionais de Relato Financeiro
- DL nº 260/76, de 08/04 – Estabelece as bases gerais das empresas públicas (revogado).
- Lei nº 79/77, de 25/10 – Define as atribuições das autarquias e competências dos respectivos órgãos (revogada).
- Directiva nº 78/660/CEE, de 25/07 (4ª Directiva) - Relativa às contas anuais de certas formas de sociedades
- Directiva nº 83/349/CEE, de 13/07 (7ª Directiva) – Relativa às contas consolidadas.
- Directiva nº 86/635/CEE, de 08/12 – Relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras.
- Directiva nº 90/604/CEE, de 08/11 – Altera a Directiva nº 78/660/CEE, de 25/07 (4ª Directiva).
- Directiva nº 90/605/CEE, de 08/11- Altera a Directiva nº 83/349/CEE, de 13/07 (7ª Directiva).
- Decreto – Lei nº 238/91, de 02/07 – Estabelece normas relativas à consolidação de contas de sociedades (altera o Poc).

- Directiva nº 91/674/CEE, de 19/12 – Relativa às contas anuais e às contas de algumas instituições financeiras.
- Decreto -Lei nº 232/97, de 03/09- Aprova o POCP.
- Lei nº 58/98, de 9 de Agosto – Lei das empresas municipais, intermunicipais e regionais (revogada).
- Decreto – Lei nº 54/A/99, de 22/02 – Aprova o POCAL.
- Lei nº 162/99, de 18/09 - Altera o POCAL.
- Decreto – Lei nº 558/99, de 17/12 – Estabelece o regime do Sector Empresarial do Estado.
- Decreto – Lei nº 315/2000, de 02/12 – Altera o POCAL.
- Directiva nº 2001/65/CE, de 27/09 – Altera as Directivas nº 78/660/CEE, de 25/07 (4ª Directiva), nº83/349/CEE, de 13/07 (7ªDirectiva) e nº 86/635/CEE, de 08/12.
- Decreto – Lei nº 84 – A/2002, de 05/04 – Altera o POCAL.
- Decreto – Lei nº 148/2003, de 11/07 – Transparência das relações financeiras entre as entidades públicas dos Estados membros e as empresas públicas.
- Lei nº 53- F/2006, de 29/12 – Aprova o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local.
- Lei nº 2/2007, de 15/01 – Aprova a actual versão da LFL.

Cibergrafia:

www.otoc.pt

www.cnc.min-financas.pt

www.ifac.org/publicsector

www.min.financas.pt

www.tcontas.pt

www.oroc.pt

www.iosco.org

www.upv.es

www.ecobook.com

www.clad.org.ve/rev19/ospina.pdf

www.ief.es

ANEXOS