

Sandra Isabel Ferreira Lopes

**AS DETERMINANTES DAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS:  
EVIDÊNCIA EMPÍRICA DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRO DE PORTUGAL**

Fevereiro de 2013



UNIVERSIDADE DE COIMBRA





**FEUC** FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Sandra Isabel Ferreira Lopes

# As determinantes das modificações orçamentais:

Evidência empírica dos municípios da Região Centro de Portugal

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças  
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
para obtenção do grau de Mestre

Orientadora: Professora Doutora Susana Jorge

Coimbra, 2013



## AGRADECIMENTOS

Esta dissertação resulta da minha vontade de querer saber sempre mais e mais, de uma busca constante pelo conhecimento e atualização e, até, de abraçar desafios que, à partida, não me parecem fáceis. Chegar aqui significa o virar de mais uma página da minha vida, mais um desafio superado.

Agradeço à Professora Doutora Ana Maria Rodrigues e à Professora Doutora Elisabete Ramos, coordenadoras do Mestrado, pela disponibilidade e por todo o apoio, ao longo destes meses.

À minha orientadora, Professora Doutora Susana Jorge, um agradecimento especial pelas palavras de motivação, por não me ter deixado desistir, por ter acreditado que era possível, mesmo quando o cenário parecia (muito) negro... Pela disponibilidade que sempre teve para me orientar e apoiar.

Um agradecimento muito especial à Catarina, ao Jorge, ao Pedro, à Rita e à Vânia pela ajuda que me deram com a recolha dos dados. Sem vocês, sem as horas que perderam para me ajudarem, não teria sido possível.

Aos meus amigos, alguns deles já aqui nomeados, que, ao longo destes meses, foram dizendo palavras de incentivo. À Vera, companheira desta longa e dura caminhada, pelas gargalhadas que proporcionamos uma à outra durante os últimos tempos mas, principalmente, por termos sido o apoio uma da outra, mesmo quando o caminho parecia muito sinuoso. A quem tive de dizer “não”, por ter de trabalhar. A que deixei de ver e de estar com... Prometo compensar!

Aos meus pais por todo o apoio que me deram ao longo do mestrado, por terem sido os primeiros a incentivar a minha decisão de, finalmente, avançar para um mestrado. Por sempre acreditarem em mim, mesmo quando baixar braços chegou a ser ponderado.

Aos meus irmãos. Ao Pedro, já aqui mencionado, pela incrível ajuda que me deu para que isto fosse possível! Ao João, pelo apoio e motivação demonstrados com as suas expressões “Também sem stress não tinha piada nenhuma!”.

Qual será o meu próximo desafio?!



Research is a process of intellectual discovery, which has the potential to transform our knowledge and understanding of the world around us.

Ryan *et al.* (2002)





## RESUMO

Nos municípios, assim como em qualquer organização do setor público, o principal objetivo do orçamento é o de autorizar e limitar a despesa, constituindo assim um instrumento fundamental para o planeamento e gestão municipais no curto prazo.

No decorrer da execução anual, os municípios efetuam modificações aos seus orçamentos que, de uma maneira geral, constituem mecanismos no sentido de rever e atualizar o orçamento ao longo do ano. Estas modificações podem acontecer por a dotação não ser suficiente para o montante do encargo, ou simplesmente por surgirem acontecimentos imprevisíveis, não identificáveis na preparação do orçamento, que obriguem os municípios a incorrerem em mais despesas, sejam maiores montantes ou novas despesas antes não previstas. As modificações orçamentais assumem assim dois tipos – revisões e alterações, conforme deem lugar ou não à criação de novas rubricas de despesa.

Na literatura existente a atenção é dada ao orçamento propriamente dito e à sua elaboração e execução. As modificações orçamentais pouco são referidas e muito menos estudadas. Os raros estudos internacionais a que tivemos acesso mostram isso mesmo. No caso de Portugal não existem de todo estudos sobre o assunto.

No sentido de colmatar essa lacuna desenvolvemos este estudo exploratório, que averigua quais os fatores que determinam as modificações orçamentais no contexto português, mais concretamente nos municípios da região centro. Tentamos compreender, então, que fatores (políticos, económico-sociais ou orçamentais), intrínsecos ou não ao município, afetam essas modificações, designadamente a sua magnitude, definida como o rácio entre o orçamento final corrigido e o orçamento inicialmente aprovado, utilizando as rubricas, quer da receita, quer da despesa, com maior peso no total das receitas e das despesas.

Concluimos que, ao contrário do sugerido na literatura, os principais fatores políticos não são determinantes das modificações orçamentais, assim como também é reduzida a significância estatística de outro tipo de variáveis, nomeadamente as orçamentais.

Palavras chave: orçamento, execução, modificações, determinantes.



## ABSTRACT

In municipalities, as in other public sector organisations, the main purpose of the budget is to authorise and limit public expenditure, becoming a fundamental instrument for municipal planning and management in the short run.

While executing the budget along the fiscal year, municipalities use rebudgeting mechanisms to revise and update their budgets. This occurs because initial provisions might not be enough for the commitments or because unexpected events, not known during the budget preparation, may occur. Rebudgeting can assume two forms – revisions or alterations, depending if they create or not new expenditures.

Existent literature essentially focuses on the budget itself, its preparation and the annual budgetary execution process. Less attention has been paid to rebudgeting. The few international studies we have accessed to reveal precisely this. In Portugal there are not any studies about rebudgeting at all.

To reduce this gap, we developed this exploratory study investigating which factors determine rebudgeting in Portuguese municipalities, concentrating the analysis in the Centre Region. We tried to understand which factors (political, socio-economic and budgetary), internal or external to municipalities, affect rebudgeting, namely the magnitude, defined as the ratio of the revised to the initial budget for the most relevant titles of both expenditures and revenues.

Our main results were not as described at literature. We concluded that political factors were not statistically significant to affect rebudgeting, namely the magnitude, as we defined, as well other budget variables included in this study.

**Keywords:** budget, annual budget process, rebudgeting, determinants



# SUMÁRIO

Introdução.....	1
1. Revisão da Literatura.....	5
1.1. Conceitos Principais.....	5
1.1.1. Município.....	5
1.1.2. Orçamento dos Municípios e Conceitos Associados.....	6
1.2. Ciclo Orçamental e Gestão Municipal.....	10
1.2.1. Planeamento.....	11
1.2.2. Elaboração do Orçamento.....	14
1.2.3. Execução e Controlo Orçamental.....	22
1.3. Determinantes das Modificações Orçamentais com Enfoque no Governo Local.....	28
2. Enquadramento Normativo das Modificações Orçamentais nos Municípios Portugueses.....	35
2.1. Lei das Finanças Locais.....	35
2.2. Lei do Enquadramento Orçamental.....	38
2.3. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.....	40
2.3.1. Documentos Previsionais e Execução.....	42
3. Estudo Empírico.....	53
3.1. Aspetos Metodológicos.....	53
3.1.1. Problema e Questões de Investigação.....	53
3.1.2. Enquadramento Metodológico.....	54
3.1.3. Amostra e Dados.....	59
3.1.4. Variáveis e Modelo.....	62
3.2. Apresentação dos Resultados.....	68
3.2.1. Magnitude das Modificações Orçamentais.....	68
3.2.2. Fatores determinantes das Modificações Orçamentais.....	70
3.3. Discussão dos Resultados.....	77
Conclusão.....	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	83
Legislação.....	86

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela1: Representatividade da amostra .....	61
Tabela 2: Variáveis independentes .....	66
Tabela 3: Estatísticas descritivas da Magnitude das Modificações da Receita .....	69
Tabela 4: Estatísticas descritivas da Magnitude das modificações da Despesa .....	69
Tabela 5: Estatísticas descritivas das variáveis independentes quantitativas .....	70
Tabela 6: Peso relativo de cada rubrica da Receita na respetiva regressão .....	71
Tabela 7: Peso relativo de cada rubrica da Despesa na respetiva regressão.....	71
Tabela 8: Correlação de Pearson entre magnitudes das modificações da receita e as variáveis independentes quantitativas .....	73
Tabela 9: Correlação de Pearson entre magnitudes das modificações da despesa e as variáveis independentes quantitativas .....	74
Tabela 10: Determinantes da magnitude das modificações orçamentais da receita ....	75
Tabela 11: Coeficientes das regressões da despesa.....	77

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 : Princípios Orçamentais.....	15
Quadro 2: Comparativo entre os estudos identificados na literatura internacional.....	32
Quadro 3: Capítulos Económicos para as variáveis dependentes .....	62

## LISTA DE SIGLAS

CNE – Comissão Nacional de Eleições

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais

GOP – Grandes Opções do Plano

IEFP – Instituto de Emprego e Formação Profissional

INE – Instituto Nacional de Estatística

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LFL – Lei das Finanças Locais

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PPI – Plano Plurianual de Investimentos



## INTRODUÇÃO

Os municípios desempenham atividades que têm em vista a satisfação das necessidades dos seus residentes. Podemos dizer que a natureza das atividades dos municípios é semelhante à do Estado, embora exista uma delimitação geográfica do governo local e haja funções que não lhes cabem, como por exemplo, a defesa nacional. Se assim é, tal significa que também os municípios necessitam de elaborar um orçamento anual que preveja as despesas a realizar e as receitas a arrecadar, situação que ocorreria de modo diverso se não tivessem autonomia, face ao Governo Central estabelecida no Constituição.

O orçamento de um município, como previsão que é, não é estático; pode, pelo contrário, ser sujeito, ao longo do ano, a modificações, que se podem consubstanciar em duas formas: alterações e revisões orçamentais. Uma revisão orçamental acontece quando há um aumento significativo da dotação inicial para a despesa e/ou criação de novas despesas, face ao inicialmente previsto, implicando nova aprovação pelo órgão deliberativo. Já as alterações acontecem quando há mera transferência de dotações de umas rubricas para outras, muitas vezes por se constatar que as verbas inicialmente consideradas não são suficientes para os montantes de despesas em que se pretende incorrer.

As modificações orçamentais, independentemente da sua forma, podem acontecer por diversos motivos, como por exemplo, vicissitudes impossíveis de prever, mau planeamento, entre outros.

O enfoque principal desta dissertação é as modificações orçamentais, na tentativa de explorar que fatores as poderão explicar. Mais concretamente, o objetivo geral a que nos propusemos é

*Averiguar que fatores determinam as modificações orçamentais (revisões e alterações), aferindo em que sentido se relacionam, no contexto dos municípios portugueses.*

Este tema parece-nos pertinente, uma vez que a maioria da literatura internacional a que tivemos acesso foca o processo de execução orçamental

propriamente dito, sendo as modificações orçamentais pouco ou nada estudadas. Adicionalmente, não há em Portugal nenhum estudo desta natureza, o que reforça o carácter original do trabalho, assim como as contribuições que dele se esperam, que assumem assim particular relevância. Desta forma, este estudo será um estudo exploratório inédito em Portugal que, seguindo algumas questões de investigação, pretende dar resposta ao objetivo geral, anteriormente referido.

Na atual conjuntura económico-financeira portuguesa, marcada pela intervenção da “Troika” e dos empréstimos do Fundo Monetário Internacional (FMI), União Europeia (UE) e Banco Central Europeu (BCE) também parece oportuno averiguar que fatores podem afetar as modificações aos orçamentos dos municípios portugueses, contribuindo para algum esclarecimento sobre tal comportamento.

Para alcançar aquele objetivo geral proposto, no estudo empírico construímos modelos de regressões lineares múltiplas para os capítulos materialmente mais importantes da receita e da despesa, seguindo de perto a abordagem de Anessi-Pessina-Pessina *et al.* (2010). Os dados de uma amostra de 44 municípios da Região Centro de Portugal, para os anos de 2008 a 2011, foram agrupados em regressões *pooled*.

O estudo teórico subjacente e a análise empírica desenvolvida conduziram a que esta dissertação se organizasse em três capítulos principais, além da Introdução e da Conclusão, com os conteúdos que se passam a sumariar:

- No Capítulo 1, Revisão da Literatura, apresentamos os conceitos principais associados ao tema da dissertação, analisamos a literatura no que respeita ao Ciclo Orçamental dos municípios, abordando as diferentes fases do mesmo, resumindo estudos sobre as modificações orçamentais e suas determinantes.
- No Capítulo 2, Enquadramento Normativo das Modificações Orçamentais em Portugal, abordamos a legislação nacional relacionada com as questões orçamentais, desde o planeamento à execução, passando pelas modificações orçamentais e até pelo controlo interno.
- No capítulo 3, Estudo Empírico, descrevemos o problema e desenvolvemos questões de investigação, abordando também a perspetiva metodológica adotada. Segue-se a apresentação da amostra, as fonte dos dados, a definição das

variáveis e respetivos modelos de regressões lineares múltiplas OLS. Finalmente, apresentam-se os resultados, numa dupla perspetiva de análise descritiva e multivariada, concluindo o capítulo com a discussão dos mesmos, face às questões de investigação e a outros estudos na temática.



## 1. REVISÃO DA LITERATURA

### 1.1. CONCEITOS PRINCIPAIS

Neste ponto iremos abordar os conceitos que constituem o cerne do tema da dissertação, isto é, os conceitos de município e orçamento, tudo no contexto municipal. Associados ao orçamento iremos, ainda, discutir os conceitos de receita e despesa pública, dotação, entre outros.

#### 1.1.1. MUNICÍPIO

As autarquias locais desempenham atividades que têm em vista a satisfação das necessidades dos seus habitantes. Podemos dizer que a natureza das atividades das autarquias locais, no sentido de prover a satisfação das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem estar económico, é semelhante à do Estado, embora exista uma delimitação geográfica do governo local e haja funções que não cabem às autarquias, como por exemplo, a defesa nacional. Se assim é, tal significa que também as autarquias locais necessitam de elaborar um orçamento anual que preveja as despesas a realizar com a prossecução dos seus objetivos. Como as autarquias locais são autónomas do Estado, dispendo de finanças e patrimónios próprios, necessitam de arrecadar receitas para fazer face às atividades que desenvolvem.

As autarquias locais enquadram-se na organização democrática do Estado, sendo pessoas coletivas territoriais, cujo objetivo é a prossecução dos interesses das suas populações, sendo dotadas de órgãos representativos (art.º 265.º, CRP). Fazem parte das autarquias locais os municípios (n.º 1, art.º 236.º da CRP): “No continente as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas”.

Freitas do Amaral (1998) *apud* (Bernardes, 2003:27), define autarquia local da seguinte forma:

Pessoas colectivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscções do território nacional e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respectivos habitantes.

A CRP define o regime jurídico das Autarquias Locais, nomeadamente:

- a descentralização administrativa (art.º 237.º, n.º 1);
- a competência para aprovação das Opções do Plano e do Orçamento (art.º 237.º, n.º 2);
- os órgãos dirigentes dos municípios (art.º 239.º), especificando no art.º 250.º que “Os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal”;
- o facto de os municípios terem património e finanças próprios (art.º 238.º); o regime das finanças locais é estabelecido pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro<sup>1</sup>, sendo que as receitas das autarquias locais provêm das receitas cobradas pela utilização dos seus serviços e da gestão do património; as autarquias locais podem, ainda, ter poderes tributários, consoante o disposto na lei (art.º 254.º);
- os municípios serem dotadas de pessoal próprio, conforme o art.º 263.º.

Podemos concluir que os municípios são órgãos dotados de personalidade jurídica, distintos do Estado, que desempenham atividades tendo em vista a satisfação das necessidades dos seus munícipes, atividades essas que podem ser de domínios como transportes e comunicações, património, cultura e educação, promoção do desenvolvimento, ordenamento do território e urbanismo, entre outros<sup>2</sup>. Os municípios são autónomos do Estado (art.º 6.º da CRP), sendo que esta autonomia se traduz no facto de disporem de finanças e patrimónios próprios e de os poderem administrar livremente, de acordo com o estabelecido na lei (Zbyszewski, 2006).

#### 1.1.2. ORÇAMENTO DOS MUNICÍPIOS E CONCEITOS ASSOCIADOS

De forma a atenderem e satisfazerem as necessidades e interesses das populações, os municípios desenvolvem atividades, que implicam incorrer numa série de despesas. Contudo, para cobrir estas despesas, as autarquias necessitam, logicamente, de arrecadar receitas.

---

<sup>1</sup> Lei das Finanças Locais

<sup>2</sup> As atribuições e competências dos municípios encontram-se definidas na Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro.

Assim, o orçamento municipal pode ser definido como um documento, no qual se preveem todas as receitas e as despesas para um determinado ano civil, com vista à prossecução das suas atividades. Segundo Carvalho (1996: 57),

O Orçamento das autarquias ou outras entidades públicas é o documento contabilístico onde são previstos todos os encargos ou aplicações e onde são computadas as receitas ou origens de fundos, para um período de tempo determinado e que após aprovação pelos órgãos próprios, se converte em lei económica fundamental do governo local.

A primeira distinção a fazer é entre receitas públicas e despesas públicas. Segundo a Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura, “as receitas públicas são meios financeiros de que dispõem as entidades públicas, para a realização dos seus fins” (volume 15:1871).

Quanto às despesas públicas consistem “no gasto de dinheiro ou dispêndio de bens por parte de entes públicos para criar ou adquirir bens susceptíveis de satisfazer necessidades públicas” (Sousa, 1992:131).

De acordo com Wildavsky (2002), o orçamento traduz recursos financeiros em necessidades humanas. Tendo em conta que estas podem ser infinitas, um orçamento nunca pode ser uma só coisa, mas sim várias. Simultaneamente, o orçamento é um reflexo do passado e uma afirmação para o futuro, pois, por um lado, os acontecimentos do passado (por exemplo, compromissos) estão nele incluídos e, por outro, prevê os acontecimentos futuros. O orçamento pode ser o reflexo das expectativas de uma organização, pois contem os montantes que esta espera gastar e os que pretende receber, sob condições que se espera que sejam favoráveis. Wildavsky (2002:9) concebe orçamento como *“attempts to allocate financial resources through political processes in order to serve different ways of life”*.

Por sua vez, Jones e Pendlebury (2000:57) referem que o orçamento anual *“clearly expresses what is to be undertaken during the next year and authorises the financial resources that will be needed.”*

Podemos dizer que o orçamento apresenta três elementos, que nos conduzem às suas funções (Carvalho, 1996): elemento económico, elemento político e elemento jurídico. O primeiro, porque apresenta uma previsão de receitas e despesas; o elemento político, pois depende de autorização política, pois o orçamento necessita de aprovação

do órgão deliberativo do município, e traduz a linha orientadora da gestão da autarquia. Finalmente, o elemento jurídico, uma vez que limita o poder do órgão executivo. Daqui concluímos que o orçamento apresenta três funções: função económica, função política e função jurídica.

Relativamente à função económica, como já referimos anteriormente, o município pretende dar resposta às necessidades públicas. A função económica pretende que seja assegurada uma correta e eficiente distribuição dos recursos, de forma a que se prossigam os objetivos de racionalidade económica e de maximização da utilidade social (Carvalho, 1996).

Na sua função política o orçamento reflete qual a orientação que um governo local pretende seguir, quer no que respeita à arrecadação de receitas, quer à realização de despesas. Como refere Carvalho (1996:60), “constitui não só o melhor indicador da orientação política a seguir, como determina que as entidades públicas autárquicas devem conter a sua acção dentro dos limites definidos no orçamento.”

No que à função política respeita, Wildavsky (2002) refere que o processo de orçamentação deverá mostrar as normas pelas quais uma determinada população se rege, particularmente no que se refere à cultura política, e que a relação entre processo orçamental e política é muito íntima. A distribuição do poder pode ser mostrada através da distribuição de recursos.

Ainda de acordo com Carvalho (1996), a função jurídica do orçamento relaciona-se com o facto de o mesmo ser proposto pelo órgão executivo e aprovado pelo órgão deliberativo. A função jurídica encontra-se, ainda, relacionada com a autorização de cobrar receitas e de realizar despesas, tendo por limite a respetiva dotação, e com a clarificação das competências financeiras de administração (efetivação da despesa e pagamentos a efetuar).

O orçamento tem um papel central nas organizações públicas, uma vez que está diretamente relacionado com a gestão das mesmas, sendo as suas principais funções (Jones e Pendlebury, 2000) determinar as receitas a cobrar e as despesas a incorrer, apoiar a decisão política e o planeamento, autorizar despesas futuras, providenciar a base



para o controlo da despesa e da receita, avaliar a performance da entidade e motivar os gestores e trabalhadores.

As receitas e as despesas podem ser classificadas de três formas: classificação económica (natureza económica da operação), classificação funcional (fim a que destina, função do município a que vai ser afeta) e classificação orgânica (órgão ou serviço municipal que a realiza).

A forma como o orçamento anual é preparado pode depender de dois fatores: a natureza da receita e da despesa (por exemplo, receitas obtidas através de subsídios e despesas com salários) ou o propósito da despesa (por exemplo, educação). O que se verifica, relativamente, às entidades locais, é que elaboram os seus orçamentos de acordo com os vários serviços que providenciam (Jones e Pendlebury, 2000).

De acordo com Carvalho *et al.* (2004), a classificação económica das receitas e das despesas é uma das respostas ao princípio orçamental da especificação, pois tipifica-as contabilisticamente, de acordo com a natureza económica das operações que as originam. O princípio da especificação indica que quer receitas, quer despesas, previstas no orçamento, têm de estar suficientemente discriminadas.

Quanto à classificação funcional, podemos, ainda, referir que a mesma permite obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvidos pelos municípios na prossecução das suas atividades, consoante as áreas de intervenção, tendo em conta que as funções desempenhadas são funções gerais, funções sociais, funções económicas e outras (Carvalho *et al.*, 2004).

A classificação orgânica define as responsabilidades de execução das despesas municipais por serviços, facilitando a gestão dos orçamentos municipais, uma vez que permite que cada dirigente dos serviços municipais se responsabilize pela aplicação e controlo das dotações que lhe são atribuídas (Carvalho *et al.*, 2004)

A classificação económica no Orçamento aplica-se quer às despesas quer às receitas, desde logo separando-as em correntes e de capital. Esta distinção assenta na sua incidência sobre o património e a regularidade e/ou normalidade da cobrança ou pagamento, consoante se trate de receita ou despesa, respetivamente (Carvalho, 1996).

As receitas correntes são aquelas que decorrem da atividade operacional do município e que ocorrem no período de execução do orçamento, isto é, no ano civil, e que aumentam o património não duradouro, como por exemplo as receitas cobradas de impostos (diretos e indiretos), de taxas, da venda de serviços, de rendimentos de propriedade.

As despesas correntes são as que decorrem da atividade operacional e normal do município e que ocorrem no período de execução do orçamento, isto é, no ano civil, que diminuem o património não duradouro, como por exemplo gastos com o pessoal, aquisição de bens e serviços correntes, encargos correntes da dívida, entre outros.

As receitas de capital “são todas as receitas arrecadas pela autarquia que alteram o seu património duradouro, porque aumentam o ativo e o passivo de médio e longo prazos ou reduzem o património duradouro da autarquia” (Carvalho, 1996), como sejam as decorrentes da venda de bens de investimento e as transferências de capital obtidas.

Segundo Nicolau *et al.* (2003), as despesas de capital

são as que implicam alterações no património não duradouro e que se traduzem no enriquecimento deste. Contribuem para a formação bruta de capital fixo, ou seja, bens de capital que se mantêm sem alteração no decurso da actividade autárquica, sofrendo apenas determinado desgaste na medida da sua utilização.

São exemplos de despesas de capital a aquisição de bens de investimento e as transferências de capital concedidas.

Relativamente à despesa, é, também, importante clarificar o conceito de dotação. A dotação é a verba disponível para fazer face a determinada despesa e funciona como um limite ou teto à própria despesa.

## 1.2. CICLO ORÇAMENTAL E GESTÃO MUNICIPAL

Tal como refere Wildavsky (2002), os motivos para estudar o processo orçamental são variados. Assumem importância relevante o planeamento e o controlo, estando ambos relacionados pelo orçamento. Subsequentemente, neste ponto serão

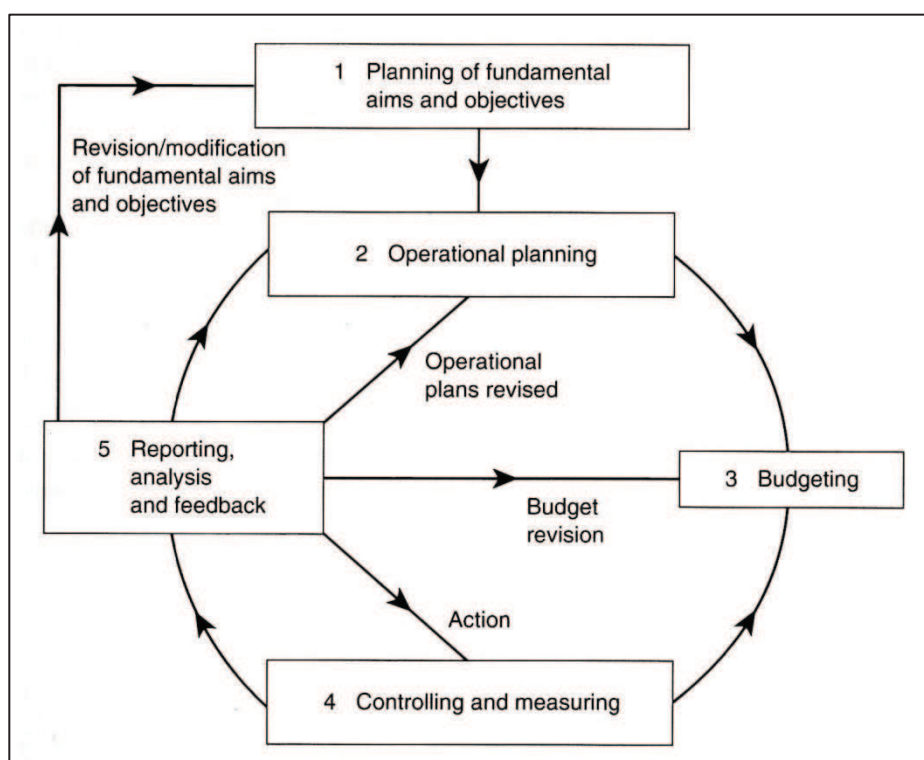
abordados o planeamento, elaboração do orçamento e execução orçamental e controlo, bem como discutida a sua importância no contexto da gestão municipal.

### 1.2.1. PLANEAMENTO

Na preparação do orçamento, o planeamento assume um papel importante, bem como o controlo. O orçamento fará a ligação entre estes dois processos, pois, por um lado, é ele que expressa em unidades monetárias os inputs necessários aos desenvolvimento das atividades planeadas e, por outro, a sua preparação é feita de forma a mostrar claramente os inputs e os recursos que foram alocados nas várias rubricas (Jones e Pendlebury, 2000).

A ligação do orçamento entre estes dois processos pode ser resumida através da Figura 1.

FIGURA 1 - O PROCESSO DE PLANEAMENTO E DE CONTROLO DAS ORGANIZAÇÕES DO SETOR PÚBLICO



Fonte: Jones e Pendlebury (2000:21)

Na figura 1 encontramos definidas, de acordo com Jones e Pendlebury (2000), as etapas do planeamento e controlo e constatamos que elas não se dissociam uma da outra. Em suma, poderemos falar dois tipos de planeamento: a definição dos objetivos e

ações fundamentais e a ação para a implementação daqueles, ou seja, o planeamento operacional.

Wildavsky (2002) refere que no processo de elaboração orçamental existem algumas limitações. A capacidade de previsão das pessoas não consegue ir além do curto prazo e, para lá do aspeto político, há demasiadas variáveis a ter em consideração, não havendo nenhum método que permita comparar e avaliar os benefícios de cada programa, já que as preferências das pessoas variam, quer em tipo, quer em intensidade.

Ainda de acordo com o mesmo autor, as pessoas envolvidas no processo orçamental dão importância às suas ações, uma vez que as decisões que tomam são importantes para outras pessoas, quer estejam dentro ou fora do governo. Questiona, ainda, se deverá tratar o orçamento como um conjunto de hipóteses, pois estando os fundos garantidos, pode questionar-se se os mesmos vão ser realmente gastos como se prevê. Parece-nos que autor está a levar-nos a pensar que um orçamento, que tenha sido construído para uma dada distribuição de recursos, destinados a servir as necessidades de uma população, possa ser alvo de alterações no decorrer da sua execução. Convém notar que, na elaboração de um orçamento, estará em causa o montante da despesa pública, facto este que, na maioria das vezes, pode provocar desacordo entre os intervenientes, pois o orçamento carece sempre de aprovação do órgão deliberativo do município. Estando representados vários partidos neste órgão, o orçamento poderá resultar da negociação, associada a eventuais compromissos políticos.

Tendo em conta que nas organizações do sector público os objetivos fundamentais a alcançar são de longo-prazo, os planos ou programas não se podem limitar ao curto prazo, ao imediato, mas sim a uma perspetiva temporal mais alongada. Será sempre difícil fazer o planeamento das atividades a desenvolver no futuro, pelo que quanto maior o período ao qual um programa se aplica, mais este se torna experimental (Jones e Pendlebury, 2000).

É nesta perspetiva de longo prazo, descrita na literatura, que poderemos encontrar relação com as Grandes Opções do Plano (GOP), que incluem os Planos Plurianuais de Investimento (PPI) e os Orçamentos dos governos locais. Embora a literatura refira objetivos de longo prazo, não podemos esquecer que nos municípios os

mandatos políticos têm a duração de quatro anos. Enquanto os PPI explicitam a previsão da despesa, as GOP definem as linhas de desenvolvimento estratégico do município.

Para além das decisões de investimento propriamente ditas, Jones e Pendlebury (2000) consideram que há outros aspetos do planeamento, intimamente relacionados com a gestão pública: plano financeiro e o orçamento. O plano financeiro estará associado ao planeamento de médio/longo prazo; o orçamento de investimento, ao médio e curto prazo; finalmente, o orçamento corrente está relacionado com o curto prazo.

O orçamento anual funciona como um sólido plano de ação de curto prazo. É ele que determina os objetivos a alcançar para esse ano, daí a sua reconhecida importância. Jones e Pendlebury (2000:29) referem

It is the annual budget that determines that part of fundamental aims and objectives which will be achieved in the budget year. It is the annual budget that determines the tax levy or level of charges for services. It is the annual budget that provides a standard against which performance can be evaluated. It is the annual budget that provides the crucial link between planning and control.

É claro e notório o papel que o orçamento desempenha ao nível do planeamento, pelo que a forma como é elaborado requer, também, atenção, como analisaremos no ponto seguinte.

Nicolau *et al.* (2003:45) definem planeamento da seguinte forma: “consiste em definir objectivos e em tomar decisões em relação aos mesmos, numa atitude prospectiva e projectiva, isto é, previsão do futuro baseada na orientação de estudos e projectos.” Segundo os mesmos autores, o planeamento é uma função vital em qualquer organização. O seu processo, também no contexto municipal, tem início com a identificação e enumeração das necessidades coletivas das populações, seguindo-se a definição de uma estratégia para a resolução dos problemas, podendo os mesmos assumir naturezas diferentes (económica, financeira e social). O planeamento é um instrumento dinâmico, flexível e indispensável à programação das atividades que se pretendem realizar, quer sejam de longo, médio ou curto prazo. É a partir da discriminação dessas atividades, devidamente faseadas em táticas, orientações gerais, objetivos, linhas estratégicas, programas, ações e projetos, que se elaboram as GOP e o Orçamento.

Coloca-se aqui uma questão importante: se há todo um trabalho de identificação e enumeração das necessidades coletivas de uma população, se se identificam atividades a realizar, há linhas estratégicas de orientação, bem como programas e projetos, se o orçamento é realizado com base em todo um planeamento anterior, então porque há modificações orçamentais? Porque há a necessidade de rever ou alterar rubricas do orçamento para fazer face a determinadas despesas? Mau planeamento? Ou será que o planeamento obedece mais a questões políticas do que aos aspetos referidos?

### 1.2.2. ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

O orçamento anual autoriza os recursos financeiros que serão necessários, para a prossecução das atividades do município, e expressa claramente o que será arrecadado no ano seguinte, para fazer face às despesas. Será importante distinguir receitas de capital de receitas correntes e despesas de capital de despesas correntes, bem como elaborar orçamentos separados – orçamento corrente e orçamento de capital (Jones e Pendlebury, 2000).

Esta distinção entre corrente e de capital assenta na sua incidência sobre o património e a regularidade e/ou normalidade da cobrança ou pagamento, consoante se trate de receita ou despesa, respetivamente (Carvalho, 1996).

Sundelson (1935) refere alguns autores que, ao longo dos tempos, se dedicaram ao estudo do orçamento e das características que este deve apresentar. Começa por recuar até 1885, referindo outros autores, que enumeraram quatro qualidades essenciais num orçamento: deve ser unitário, anual, feito antecipadamente e deve representar uma entidade contabilística. Um outro autor também referido, acrescentava que a lista de características do orçamento deveria ser interminável.

Sundelson (1935) procurou também recolher informação no que respeita aos princípios a que o orçamento deve obedecer, tendo chegado à conclusão que os mais frequentes na literatura são: compreensibilidade, unidade, não consignação das receitas, autorização prévia, especificação, anualidade, exatidão, clareza, publicidade e exclusividade.

Carvalho (1996) também apresenta as regras e os princípios para que o orçamento seja elaborado como o mínimo de arbitrariedade: independência, anualidade, unidade e universalidade, equilíbrio, especificação, não consignação das receitas, não compensação e publicidade.

Carvalho *et al.* (2004) apresentam uma divisão dos princípios orçamentais em três grupos: políticos, contabilísticos e económicos, conforme apresentado no Quadro 1.

QUADRO 1 : PRINCÍPIOS ORÇAMENTAIS

Princípios Orçamentais	
Políticos	Competência Universalidade Unicidade Publicidade
Contabilísticos	Caixa Custo histórico Anualidade Não compensação Não consignação
Económicos	Equilíbrio Prudência Economia Eficiência Eficácia

Fonte: Carvalho *et al.* (2004:170)

Conforme referem Carvalho *et al.* (2004), o orçamento está organizado segundo um conjunto de regras, de forma a que cumpra a sua função e atinja os seus fins, sendo que algumas dessas regras encontram-se consagradas constitucionalmente.

Porque algumas destas regras são enunciadas há longo tempo, e por isso designadas por “regras clássicas”, apresentam-se como inquestionáveis e são assumidas como princípios. São exemplo, o princípio da **universalidade** e da **especificação**. Contudo, outros apresentam-se mais com característica de regras pelo que o seu abandono não poria em causa os fins e fundamentos do Orçamento. São exemplo, os princípios de **unidade, equilíbrio e não consignação** (Carvalho *et al.*, 2004:171).

Chegamos assim à conclusão que os princípios definidos na literatura não são diferentes daquelas que a legislação obriga a ter em consideração na elaboração do orçamento, tal como veremos mais adiante no ponto sobre enquadramento normativo em Portugal. A explicação de cada um dos princípios presentes no normativo legal português vai ao encontro do que a literatura enumera.

No que respeita à determinação de receitas e despesas, Wildavsky (2002) considera que a tomada de decisão, relativa aos valores a orçamentar, está dependente da identificação de problemas e das necessidades e da forma como se relacionam uns com os outros.

Também Jones e Pendlebury (2000) fazem referência à complexidade do processo que envolve a preparação do orçamento, sobretudo nas organizações do setor público, existindo demasiados fatores que afetam a alocação final de recursos e para conseguir que estes sejam inteiramente considerados é necessário iniciar um trabalho de preparação à elaboração do orçamento.

Wildavsky (2002) sugere se não deveríamos tratar o orçamento como um conjunto de hipóteses, questionando se os fundos necessários serão obtidos e se serão gastos como evidenciado no orçamento. Isto porque, no seu entender, o processo de elaboração orçamental devia ser livre de determinadas condições como escassez, complexidade social e, até, de conflitos por preferências de despesas. Refere Wildavsky que (2002:9) “The total amount of public spending is on dispute; people partially disagree on how to spend it, and they cannot fully understand the consequences of their actions.”

Há uma dificuldade em conseguir relacionar os inúmeros fatores uns com os outros, de forma a que seja fácil alcançar as alocações desejadas. O processo orçamental será tanto mais complexo, quantas mais variáveis ou fatores os seus intervenientes desejarem incluir (Wildavsky, 2002).

De acordo com Carvalho (1996), no processo de previsão das receitas e das despesas deve ter-se em conta o princípio da correta avaliação das mesmas, para que assim a previsão seja o mais próxima possível da realidade, contribuindo para a obtenção do equilíbrio orçamental, sem que seja necessário manipular receitas ou despesas, aumentando-as ou diminuindo-as, respetivamente. Pensamos que esta é uma questão importante: se as despesas e as receitas fossem avaliadas corretamente, se a previsão fosse o mais próxima possível da realidade, isto significaria que não haveria lugar a modificações ao orçamento. Porque falham, então, as previsões?

Numa primeira fase, é pedido a todos os departamentos do município que identifiquem e quantifiquem, em unidades monetárias, as necessidades para o ano



seguinte, estando as dotações pedidas devidamente justificadas, através de documento próprio. Relativamente às receitas, devem ser comunicadas as intenções políticas que se venham a ter, no que respeita a taxas e tarifas a arrecadar, alienação do património, recurso ao crédito e todas as ações que pretendam arrecadar receita (Carvalho, 1996).

O mesmo autor apresenta alguns métodos de previsão, quer para a despesa quer para a receita. Ao nível da despesa, o método previsional mais corrente em Portugal e eventualmente a nível internacional consiste em comparar as despesas previstas para o ano  $n+1$ , com as que foram realizadas em  $n$ , aplicando a taxa de inflação à dotação orçamental de  $n$ , ou seja, realizar um orçamento da despesa por incrementalismo.

Também Wildavsky (2002) refere a elaboração do orçamento para o ano seguinte com base numa abordagem incremental, ou seja, na elaboração de um orçamento tem-se por base o orçamento do ano anterior, fazendo aumentar ou diminuir, num dado montante, determinadas rubricas. Estes aumentos (ou diminuições) são feitos com base na experiência de outros anos, nos valores conhecidos para cada rubrica, podendo esse aumento ser, por exemplo, igual ao do valor da inflação. O ano anterior acaba por desempenhar o papel de base para o orçamento do seguinte. Tal poderá funcionar como uma limitação, pois poder-se-á estar a limitar o próprio futuro, correndo também o risco de levar as ineficiências do passado para o futuro.

Como refere Carvalho (1996:85), relativamente a este procedimento

o mesmo apresenta o inconveniente de facilitar o processo de previsão e a própria decisão, que, reforçado por eventual tendência imobilista, pode conduzir a previsões de verbas desnecessárias mas que contribuem para o crescimento do orçamento e da despesa.

De acordo com Jones e Pendlebury (2000), quando um item é adicionado ao orçamento há uma tendência para o manter nos anos seguintes, pois é tomado como garantido que a ação com ele relacionada vai repetir-se. Passa, assim, a ser dada atenção às diferenças incrementais entre o orçamento do ano anterior e o do ano seguinte, a que se chama orçamento incremental. Contudo, os autores referem que *“it is suggested that a more rational approach to budgeting would be to require every item in the budget to be justified as though the particular activity or programme were start anew”* (p. 64).

Por conseguinte, além do orçamento incremental, a outra forma de os elaborar é partir da base-zero, ou seja, identificar todas as necessidades da população que a

entidade se propõe a satisfazer, bem como as receitas que necessita de arrecadar para tal. Um orçamento de base-zero, significa isso mesmo: o ponto de partida é esquecer o conhecimento e experiência de anos anteriores, elaborando o orçamento da entidade como se da primeira vez se tratasse.

Quanto a esta questão, (Wildavsky, 2002) refere que mesmo os cálculos por incremento terão de resultar de uma base. Explica, ainda, o que entende por base:

By “base” I refer to commonly held expectations among participants in budgeting that programs will be carried out at close to the going level of expenditures. The base of a budget, therefore, refers to the accepted parts of programs that will not normally be subjected to intense scrutiny (Wildavsky, 2002:11).

Há, ainda, uma outra razão que justifica a utilização do orçamento por incremento: a complexidade do processo orçamental. Jones e Pendlebury (2000) referem que analisar todos os programas existentes e atividades definidas seria impossível, pelo que o orçamento incremental acaba por ser um limite à discussão durante o processo de elaboração do mesmo. Se a atenção for focada apenas nos programas novos e em alterações em programas já existentes, a informação a ser compilada e analisada é limitada àquilo que os preparadores do orçamento conseguem processar e avaliar.

Já Wildavsky (2002) havia referido esta inabilidade das pessoas. Todos tentam simplificar o processo, partindo de orçamentos de anos anteriores, ou seja, tendo por base uma perspetiva histórica, trabalhando por aumentos ou diminuições de itens.

Caso surjam despesas novas, de um ano para o outro, os preparadores do orçamento terão em conta uma avaliação direta das mesmas, ou seja, de acordo com os dados disponíveis e com alguma prudência será determinado o seu valor atendendo aos elementos suscetíveis de influir no seu total (Carvalho, 1996).

Segundo Jones e Pendlebury (2000), parece óbvio que a abordagem tradicional ao orçamento, a abordagem por incremento, não providencia uma base sólida para uma tomada de decisão mais racional. É difícil decidir se se incorrem em mais despesas com o pessoal ou em equipamentos, por exemplo, sem saber se as despesas em que um município vai incorrer levam ou não à prossecução dos seus objetivos, a menos que haja uma relação direta estabelecida entre essa rubrica da despesa e um determinado objetivo. Surgiu, assim, como resposta às limitações da abordagem mais tradicional ao

processo de orçamentação, uma técnica de orçamento por programa designada por PPBS – *planning, programming and budgeting system*.

Sousa Franco (1990) *apud* Carvalho (1996) refere que estes programas surgem da necessidade de racionalizar a despesa pública. São usados para que o processo orçamental seja centralizado no planeamento e na gestão, sendo definidas as atuações no sentido de racionalizar a aplicação dos recursos à satisfação das necessidades, numa perspectiva plurianual, estando assim incluídos os conceitos de planeamento, programação e previsão financeira presentes na designação PPBS.

Os orçamentos são elaborados numa base de caixa e não de acréscimo, como na contabilidade financeira patrimonial, ou seja, a contabilidade orçamental assenta numa lógica de reconhecimento de pagamentos e recebimentos. Sousa Franco (2008) refere que para precisar o período orçamental é necessário delimitar o horizonte abrangido pela execução do orçamento, havendo duas formas de o fazer: orçamento de gerência e orçamento do exercício. Num orçamento de gerência são incluídas as receitas a cobrar e as despesas a realizar efetivamente durante esse ano, independentemente do facto que as originaram. Já o orçamento de exercício terá nele inscrito os créditos e os débitos originados no período em causa, independentemente do momento em que se concretizarão. O sistema português é, desde 1930, um sistema de gerência, pois são orçamentadas as receitas a cobrar e as despesas a realizar para o ano em causa.

Os procedimentos a adotar por cada organização, na preparação do orçamento da despesa, refletirão as circunstâncias e o seu conhecimento e experiências face às diferentes organizações, sendo que, no geral, se podem distinguir três etapas na preparação do orçamento. A primeira relaciona-se com a preparação de estimativas para cada departamento da organização, como se cada departamento preparasse um orçamento individual. Na segunda, conjugam-se as estimativas de todos os departamentos, originando uma posição conjunta da organização como um todo, mesmo que para tal seja necessário proceder efetuar uma revisão aos orçamentos individuais. Finalmente, na terceira etapa, o orçamento elaborado é apresentado ao órgão deliberativo, que o aprovará ou não (Jones e Pendlebury, 2000).

Segundo Carvalho (1996), cabe ao presidente do órgão executivo do município a iniciativa da organização e preparação dos documentos previsionais, sendo que deverá transmitir aos serviços as linhas de orientação a seguir, quer políticas, quer administrativas, na elaboração dos mesmos. Haverá um serviço responsável por compilar a informação de todos os serviços, que verifica a conformidade dos pedidos orçamentais com os objetivos definidos pelo município, tendo em atenção se a despesa cabe na receita já prevista (em teoria, pois, na realidade, parece ser mais se a receita cobre a despesa). Após a elaboração deste primeiro documento, segue-se o equilíbrio do orçamento, em que é necessário determinar se se reduzem ou eliminam verbas, e se se criam novas fontes de financiamento que assegurem a proposta. Esta será apresentada primeiro ao órgão executivo e depois ao órgão deliberativo do município. Há que ter em conta que, para além dos recursos necessários à satisfação das necessidades, existirão ainda negociações de cariz político entre as forças que governam o município.

Embora tenhamos visto que na preparação do orçamento anual é tida em conta a experiência e conhecimento de anos anteriores, sendo preparado o orçamento do ano seguinte numa base de acréscimo face aos anteriores, Carvalho (1996) identifica as áreas que merecem algum cuidado no tratamento da previsão: despesas com pessoal<sup>3</sup> (identificadas como a despesa com maior peso relativo no total da despesa corrente), despesa com a aquisição de bens e serviços (necessidades correntes), previsão das transferências (quer correntes, quer de capital, concedidas pelos municípios) e previsão dos investimentos (a nível municipal, o investimento assume primordialmente a ação política e só depois a económica).

No que à previsão das receitas respeita, se a mesma não for rigorosa pode vir a constituir um elemento perturbador à vida dos municípios, pois se as mesmas forem sobrevalorizadas, dificilmente os recursos financeiros se concretizam, originando dificuldades de tesouraria. A primeira dificuldade em prever a receita está relacionada com o facto de um município ter pouca intervenção na política fiscal e do regime de

---

<sup>3</sup> Segundo dados do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, de 2010, as despesas pagas relativas ao capítulo económico 02, Despesas com e Pessoal, foram de 2.030, 2.073, 2.154, 2.399 e 2.451 milhões de euros, em 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, respetivamente.

isenções<sup>4</sup>, quando ambos têm influência na receita da autarquia. Ainda assim, existem métodos para efetuar esta previsão: método da avaliação direta, método do penúltimo exercício, método das correções e método do rendimento médio, todos conhecidos por métodos de previsão clássicos. Existem, ainda, os modelos de previsão: precisão por especialistas, previsão por tendência, previsão determinística e previsão econométrica (Carvalho, 1996).

Relativamente aos métodos de previsão clássica, embora já ultrapassados pelos modelos de previsão, é provável que continuem a ser utilizados na elaboração do orçamento. Estas técnicas encontravam-se previstas no Código Administrativo, no art.º 679.º, entretanto já revogado, bem como a Lei a que se refere:

Na parte III, do Código Administrativo, referente às Finanças Locais, o art.º 679.º, revogado pelo art.º 27.º da Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro, definia as regras para o cálculo e inscrição das receitas no orçamento:

“1- As receitas certas, pelo seu quantitativo;

2 – As receitas variáveis, pela média de cobrança dos últimos três anos;

3 – As receitas cuja variação tenha carácter regular, pela importância da receita efectiva do último ano, corrigida por um coeficiente de aumento ou de diminuição, calculado em face da cobrança desse ano e dois anteriores” (Carvalho, 1996:89).

De acordo com Sousa Franco (1990) *apud* Carvalho (1996), estando os métodos tradicionais afastados da realidade económica e de qualquer perspectiva global, há ainda três grandes limitações dos mesmos:

falham com as receitas completamente novas ou cujo montante seja fixado por lei ou contrato; pretendem vincular o poder político a uma definição rígida, sem a necessária margem de correcção derivada das escolhas políticas prévias, e falham em conjunturas instáveis e de expectativas incertas (Sousa Franco, 1990:375)

A par do desenvolvimento na ciência económica, também os modelos econométricos de previsão e decisão evoluíram, o que se refletiu na previsão orçamental, permitindo a possibilidade de estudar o comportamento das variáveis que determinam o valor final da receita, podendo prever a tendência futura das mesmas e estimar os valores a inscrever no orçamento (Carvalho, 1996).

---

<sup>4</sup> A LFL refere no art.º 10.º que são receitas dos municípios o produto da cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI), do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), do imposto único de circulação (IUC) e da derrama. O município apenas aprova taxas de imposto para o IMI e para a derrama, sendo que, no caso desta, podem as empresas beneficiar de isenção.

Se há semelhanças nos orçamentos, independentemente do local geográfico onde são elaborados, terão também de existir diferenças. Essas diferenças são da riqueza, da previsibilidade, cultura política e do tamanho do município. Sem surpresa, a quantidade de recursos disponíveis para gastar é importante não só para saber quanto se pode gastar, mas também que receitas são necessárias arrecadar (Wildavsky, 2002).

### 1.2.3. EXECUÇÃO E CONTROLO ORÇAMENTAL

#### 1.2.3.1. FASES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTAL

A execução do orçamento consiste no desenvolvimento de todas as ações necessárias à cobrança de receitas, com vista à realização das despesas nele inscritas. Esta execução é da competência do órgão executivo do município, em geral, e do presidente, em particular (Carvalho, 1996).

Segundo Nicolau *et al.* (2003), na execução orçamental devem ser tidos em conta, além dos princípios orçamentais, já referidos, os princípios da utilização racional das dotações aprovadas e da gestão eficiente da tesouraria.

Tendo em conta que a realização de despesas está diretamente relacionada com a dívida pública, a sua execução exige mais rigor e controlo do que a execução da receita. Em relação à despesa, a administração do município só pode assumir compromissos até ao valor orçado (Carvalho, 1996), como explicado no conceito de dotação, ou seja, existe como que um teto à despesa.

No que respeita à execução das receitas, só podem ser cobradas as receitas com existência legal, que se encontrem inscritas no orçamento e tenham cobrança autorizada. São distinguidas as seguintes fases fundamentais: o direito ou processamento da receita, a liquidação e a cobrança. O direito ou processamento da receita refere-se, como o nome indica, ao direito que o município tem, perante terceiros, de receber uma determinada quantia. A liquidação corresponde à determinação exata da quantia a receber de um terceiro, por exemplo do Estado as receitas a receber de transferências. A cobrança é operação através da qual se dá a entrada em cofre das receitas.

Contrariamente às despesas, a cobrança de receitas pode ser superior aos valores inscritos no orçamento, conforme referem Nicolau *et al.* (2003:70):

A cobrança de receitas pode, no entanto, ao ser efectuada para além dos valores inscritos no orçamento que servirão de contrapartida ao reforço orçamental, quando houver uma situação de excedente orçamental (superavit – revisão orçamental) ou se forem receitas legalmente consignadas (alteração orçamental).

A execução das despesas requer muito mais controlo e rigor. É exigido que o poder executivo, de acordo com os objetivos políticos, económicos e sociais definidos e que se pretendem alcançar, defina o modelo de gestão a adotar. Após esta definição, afetam-se os créditos orçamentais, sendo que a cada dotação orçamental corresponde um crédito, uma autorização para gastos, sem que exista uma obrigação de gastar (Carvalho, 1996).

Fazem parte da execução da despesa as seguintes fases: cabimento; compromisso; obrigação ou processamento da despesa; liquidação ou autorização de pagamento.

Quanto ao cabimento, de acordo com Carvalho (1996:110) “A despesa para ser legal deve ter no orçamento dotação bastante para lhe fazer face, ou seja, tem de ter cabimento no valor disponível na respetiva rubrica orçamental”. Por outras palavras, o cabimento implica cativar uma determinada dotação para fazer face à realização de uma despesa, supondo-se a verificação da verba disponível no orçamento.

Já o compromisso consiste em assumir perante terceiros a responsabilidade de efetuar uma determinada despesa, por exemplo, a realização de um contrato para fornecimento de material de escritório.

A obrigação mais não é do que reconhecer perante terceiros a responsabilidade devida pelo pagamento da despesa, ou seja, na contabilidade haverá um registo numa conta de terceiros, sendo o seu suporte documental a fatura.

A liquidação e autorização de pagamento consiste no ato administrativo de apurar o valor a pagar e emitir a respetiva ordem de pagamento, bem como o pagamento implica expedir os meios monetários para sanar a obrigação. Conforme refere Carvalho (1996), após as decisões que aprovam a despesa, há lugar, após o fornecimento do bem

ou serviço, à preparação do respetivo pagamento, começando com a aprovação deste, seguida do pagamento propriamente dito.

De uma forma resumida, Carvalho *et al.* (2004:82) referem as fases da despesa da seguinte forma: “**cabimento** (cativação da verba), o **compromisso** (despesas assumidas), a **autorização da despesa** (a qual deverá anteceder o compromisso e ser precedida do cabimento) e o **pagamento**”.

#### 1.2.3.2. MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS

A maior parte da literatura internacional, relacionada com o processo de execução orçamental, a que tivemos acesso, refere-se ao processo anual de execução (Anessi-Pessina *et al.*, 2012), abordando particularmente as modificações no contexto da execução do orçamento. Com efeito, os orçamentos aprovados são revistos ao longo do ano, de forma a incorporarem modificações orçamentais, que podem decorrer de alteração de prioridades ou de acontecimentos imprevisíveis.

Forrester e Mullins (1992) referem que as modificações orçamentais são o que os governos fazem para rever e atualizar os orçamentos durante o ano em curso. As modificações são efetuadas de forma a tornar o orçamento mais suscetível às necessidades dos que nele participam. São um mecanismo fundamental para dar ao orçamento a flexibilidade necessária a um instrumento previsional, desde que não sejam usadas abusivamente.

As modificações orçamentais ocorrem para rever e atualizar o orçamento adotado, num determinado ano, como continuidade do que inicialmente foi aprovado (Forrester e Mullins, 1992), por outras palavras, sendo o orçamento um documento previsional ele apresenta alguma flexibilidade.

Tais modificações aos orçamentos podem ser de duas naturezas: alterações e revisões.

De acordo com Carvalho (1996), no decorrer da execução orçamental pode acontecer que seja insuficiente a previsão que se fez para uma determinada rubrica, por o valor da dotação não cobrir o montante do encargo. Neste caso, estaríamos perante uma



despesa insuficientemente dotada, por contrapartida de uma outra com dotação excessiva. Esta modificação do orçamento, pode, ainda, estar relacionada com o facto de, no decorrer da execução orçamental, surgirem algumas situações que levam à transferência de verbas de umas rubricas para outras, por variadas razões, tais como, imprevisibilidade e manutenção do equilíbrio financeiro, por exemplo. Segundo Carvalho (1996: 114),

A alteração orçamental é o processo pelo qual se rectifica o orçamento, mantendo a dotação global, por recurso à transferência de verbas de rubricas dotadas em excesso ou cujas dotações se revelaram desnecessárias, para as rubricas insuficientemente dotadas e cujo reforço se torna necessário para cobrir as despesas a realizar por conta dessas rubricas.

Reforça-se uma dotação, anulando em igual valor uma outra, estando a primeira subdotada e a segunda sobreavaliada (Carvalho, 1996).

Outro tipo de modificações orçamentais são as revisões, que consistem numa modificação substancial ao orçamento, traduzida pelo aumento da dotação global da despesa prevista, levando à necessidade de intervir nas fontes de financiamento do orçamento.

Havendo um aumento global da despesa, deverá manter-se a regra do duplo equilíbrio do orçamento. As contrapartidas para este aumento poderão derivar das receitas legalmente consignadas e do produto de empréstimos, da aplicação do saldo apurado da gerência anterior, do excesso de cobrança de receitas em relação às previstas no orçamento ou de outras receitas que o município esteja autorizado a arrecadar (Bernardes, 2003).

Enquanto as alterações orçamentais não necessitam de orçamento rectificativo, as revisões sim, pois criam novas despesas, levando a um aumento do total do orçamento, daí que exijam aprovação pelo órgão deliberativo.

Segundo Carvalho (1996), há uma flexibilização do orçamento quando o mesmo sofre modificações, pois é possível adequá-lo permanentemente à realidade. Estas alterações poderão ter uma importância significativa, uma vez que modificam os montantes de créditos, quer na repartição quer na utilização, face ao que inicialmente havia sido aprovado pelo órgão deliberativo.

As modificações ao orçamento deveriam ser motivadas pela imprevisibilidade, insuficiência de previsão ou urgência na satisfação de determinadas necessidades (Carvalho, 1996). Orsoni (1992) *apud* (Carvalho, 1996) refere que raramente as modificações orçamentais são motivadas pelas razões descritas, sugerindo que as mesmas ocorrem por não ser dado o devido rigor à preparação do orçamento e do plano ou por razões políticas (originadas por pressões externas e internas, atendendo a interesses próprios de pessoas ou grupo).

Assim, as modificações, embora permitidas por lei e até necessárias, podem trazer, quer ao orçamento, quer ao plano, expressando

forte incoerência política ou grande ausência de rigor colocado na elaboração da previsão inicial, pondo em crise a confiança nas previsões e na autorização concedida, fenómenos que põem em evidência a necessidade das despesas serem avaliadas rigorosamente para se obter o montante tão exacto quanto possível a inscrever no orçamento e não proceder à inscrição de valores sub ou sobre-avaliados (Carvalho, 1996:116).

Orsoni (1992) *apud* Carvalho (1996), refere que as modificações ao orçamento podem constituir uma violação do princípio da especificação, pois os créditos são aprovados para fazerem face a uma determinada finalidade que, em plena execução orçamental, deixa de o ser, existindo como que um desvio ao que fora aprovado.

Por sua vez, Amador (1992) *apud* Carvalho (1996) refere que as modificações, além de desvirtuarem o orçamento inicial, podem levar a uma perda de eficácia do orçamento, enquanto instrumento que regula a administração, bem como da credibilidade perante os agentes económicos.

Relativamente aos orçamentos dos municípios não existe qualquer disposição que limite a transferência de dotações, quer seja entre o mesmo capítulo económico ou não. Conforme Carvalho (1996), nada impede nem limita os municípios de efetuarem modificações estruturais no orçamento da despesa, de forma a que as dotações inicialmente aprovadas, pelo órgão deliberativo, sejam completamente diferentes das finais.

### 1.2.3.3. CONTROLO ORÇAMENTAL

Segundo Jones e Pendlebury (2000), um bom sistema de controlo orçamental terá por base a criação de centros de responsabilidade, pois com a sua criação é mais fácil definir áreas individuais de responsabilidade. Cada um destes centros terá, então, uma pessoa responsável, ou seja, de um gestor (*budget holder*), que deverá executar com êxito o seu orçamento. O orçamento refletirá as unidades monetárias dos *inputs* alocados a cada centro de responsabilidade, mostrando o *output* ou nível de atividade.

O controlo orçamental envolve uma constante avaliação das despesas e respetivos *outputs*, comparando-os com o orçamento propriamente dito, permitindo que se detetem, analisem e corrijam eventuais desvios. Estas variações ocorrem pois as dotações iniciais podem fugir do controlo do gestor, sendo, assim, possível que o orçamento tenha de ser revisto (Jones e Pendlebury, 2000).

Os centros de responsabilidade são divididos em três categorias: centros de custos, centros de lucros e centros de investimento. Nos centros de custos, só os *inputs* são avaliados em unidades monetárias. Nos centros de lucro são considerados tanto os *inputs* como os *outputs* e ambos são avaliados em unidades monetárias. Nos centros de investimento mede-se o retorno que um determinado bem de capital proporciona. É através dos centros de responsabilidade que se recolhem os dados para avaliar o controlo orçamental. Se o sistema de controlo orçamental funcionar apropriadamente, então a informação a enviar aos gestores deverá ser relevante e atempada (Jones e Pendlebury, 2000).

Uma forma de controlar a posição do orçamento, ao longo do ano, é através da utilização de duodécimos, ou seja, dividindo o orçamento por doze meses, o que pressupõe que a receita e a despesa incorrem uniformemente ao longo do ano (Jones e Pendlebury, 2000). Podem, ainda, efetuar-se previsões trimestrais, atendendo ao padrão de receitas e despesas incorridas em anos anteriores, por forma a minimizar possíveis efeitos de sazonalidade.

Na execução do orçamento e respetivo controlo, parece atribuir-se cada vez mais importância à responsabilidade dos gestores públicos. Assim, é essencial a existência de

um instrumento de controlo orçamental exigente, que alie a responsabilidade e controlo, conforme referem Jones e Pendlebury (2000:38) *“It is essencial, however, that the responsibility/control concept exists to some extent, otherwise the system of budgetary control would be seriously weakned and might break down altogether”*.

Uma outra relação interessante é a existente entre o detalhe e a complexidade: o sistema de controlo orçamental deve providenciar informação detalhada sobre os possíveis desvios e variações, mas essa mesma informação não deverá ser de tal modo complexa, que inoperacionalize a sua utilização.

Para Jones e Pendlebury (2000), um sistema de controlo orçamental, além de preciso e oportuno, deve possuir as seguintes qualidades: distinção entre custos controláveis e não controláveis por parte do gestor, perfis orçamentais (duodécimos, por exemplo) e detalhe apropriado da informação.

### 1.3. DETERMINANTES DAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS COM ENFOQUE NO GOVERNO LOCAL

Apesar do impacto, por vezes significativo, sobre as dotações orçamentais, as modificações orçamentais foram objeto de poucos estudos. A literatura existente acaba por ser mais descritiva e exploratória, abordando a importância e/ou magnitude das revisões orçamentais, os responsáveis pelo processo de revisão, os factos e as razões que as causaram, ou seja, as suas determinantes (Anessi-Pessina *et al.*, 2012).

Neste ponto iremos analisar alguns dos estudos sobre as modificações orçamentais, disponibilizados na literatura internacional.

Forrester e Mullins (1992) elaboraram um estudo com 91 municípios dos EUA, de todas as regiões, com menos de um milhão de habitantes, para o período de 1990. O objetivo da investigação era explicar os motivos que levavam às modificações orçamentais, embora concluam que tal não seja suficiente para generalizar as conclusões a todos os municípios do país.

A atenção dos autores focou-se nas alterações ao orçamento que necessitam de aprovação pelo órgão deliberativo, especialmente das alterações a meio do ano em curso.

Identificaram três categorias de estímulos para as modificações orçamentais: necessidades de gestão, pressões do meio envolvente e razões políticas. A primeira encontrava-se relacionada com as dificuldades em estimar as necessidades e recursos; a segunda, com as alterações no meio envolvente para os quais os serviços se destinavam. Finalmente, as razões políticas relacionam-se com a natureza política da distribuição dos recursos do sector público. As modificações eram lavadas a cabo por quem gere, do que propriamente pelos órgãos políticos.

No estudo referido os inquiridos responderam que não consideravam que o ciclo anual para o orçamento fosse muito longo, pelo que o orçamento devia ser visto como um processo contínuo. Um orçamento anual deverá ser flexível o suficiente para conhecer novas prioridades e exigências. Adicionalmente, os envolvidos nos processos de modificação orçamental viam-no como uma continuidade ao processo normal de execução orçamental. Além disso, o processo de modificação orçamental não era tão divulgado quanto o original, pois o impacto dos ajustamentos não era claro, nem a participação pública encorajada.

Os autores referem que o processo de modificação orçamental tem qualidades únicas, uma vez que oferece um limite à incerteza e, conseqüentemente, racionaliza o orçamento em tempos de incerteza.

Anessi-Pessina *et al.* (2012) realizaram um estudo sobre as modificações orçamentais em municípios italianos. Utilizaram uma amostra de 657 municípios, com mais de 40.000 habitantes, durante um período de 5 anos (2003-2007). Através de uma análise de dados em painel, concluíram que as modificações orçamentais são um fenómeno importante, influenciado tanto por fatores políticos como económicos. Os autores utilizaram variáveis independentes como partido no poder (esquerda ou direita), número de partidos nas assembleias municipais, área geográfica, condições económicas locais, défices e superávits acumulados, entre outros. A variável dependente estudada pelos autores foi a magnitude das modificações, sendo representada por um rácio entre o orçamento revisto e o orçamento inicial, quer para as despesas quer para as receitas.

Foi ainda observado pelos autores que as modificações orçamentais tendem a aumentar as dotações iniciais do orçamento, levando a entender que as modificações

podem ser vistas como um meio para estender as escolhas e oportunidades disponíveis aos políticos e administrações. A magnitude das alterações varia de acordo com os tipos de despesa e receita, com maior percentagem de variações nas rubricas de capital do que nas correntes.

As modificações orçamentais confirmaram-se como um complemento ou, até mesmo, como um meio de revogar algumas das políticas relevadas no orçamento inicial. Também estes autores concluíram, como Forrester e Mullins (1992) para os EUA, que, também em Itália, as modificações orçamentais são menos divulgadas que o orçamento.

Num estudo semelhante efetuados nos municípios do Estado da Virgínia, nos EUA, de Dougherty *et al.* (2003) é, também, referido que existem poucos estudos sobre os processos de modificações orçamentais. O estudo destes autores pretende averiguar a frequência, magnitude e ocorrência das modificações orçamentais que acontecem ao longo do ano, quer pela extensão quer pela natureza dessas alterações. Concluem, por um lado, as modificações existentes entre as dotações iniciais e as finais envolvem aumentos significativos,

but generally were followed by decreases from the revised appropriations to the actual outlays. As a result, the actual outlays at the end of the fiscal tended to be only slightly different (either greater than or less than) than the initial appropriations (Dougherty *et al.*, 2003:495).

Também verificaram que as receitas aumentavam ao longo do ano e as finais eram maiores do que o inicialmente estimado, o que faz sentido, tendo em conta que o equilíbrio tem de ser mantido.

Os autores concluíram, também, que as rubricas de despesa de capital apresentam maiores diferenças entre as dotações iniciais e as finais. Também neste estudo foi claro que as modificações orçamentais não são tão divulgadas e conhecidas quanto o orçamento inicial.

Mayper *et al.* (2011) analisaram os fatores associados às variações nos orçamentos municipais, sendo a amostra do estudo constituída por todas as cidades dos EUA, com mais de 100 mil habitantes. De um total de 170, os autores receberam de 125 cidades informação para o ano fiscal de 1983, ano em estudo. O estudo foi motivado pela evidência de que as variações nos orçamentos dos municípios eram substanciais em

magnitude e sistematicamente tendenciosas (possibilidade de os políticos manipularem as receitas e despesas, com vista a melhores resultados de execução).

O estudo pretendia alcançar dois objetivos: determinar a direção e sentido das modificações orçamentais, avaliando se as mesmas eram ao acaso ou sistemáticas, e identificar fatores políticos, económicos, demográficos e organizacionais que expliquem por que motivos as variações orçamentais de cada cidade diferem em magnitude ou direção.

Os autores definem as modificações orçamentais como a diferença entre o que foi inicialmente orçamentado e os resultados atuais, não fazendo distinção entre receitas e despesas, mas sim numa base total.

Numa primeira fase, avaliaram a magnitude das variações orçamentais para determinar a sua significância, contrapondo receitas, despesas e défice/superavit. Chegaram à conclusão que os municípios corrigem os orçamentos originais de forma a assegurar que as variações mais conservadoras são reportadas no orçamento final. Levantaram, também, a questão do porquê de alguns municípios apresentarem orçamentos iniciais mais conservadores, para depois, no decorrer da execução, os corrigirem. Após estas primeiras conclusões, os autores incluíram no estudos outros fatores de ordem política, económica, demográfica, fiscal e organizacional.

Concluíram que as variações orçamentais não são feitas ao acaso: apesar de os orçamentos iniciais serem muito conservadores, quando ocorrem essas modificações, as estimativas tornam-se, ainda, mais conservadoras. Quanto ao segundo objetivo, outros fatores associados às modificações, foram identificados alguns fatores com significância estatística, como por exemplo, a competição política e os subsídios intergovernamentais.

No Quadro 2 encontram-se sistematizados os principais aspetos de cada um dos estudos apresentados, nomeadamente a metodologia (onde se incluem as variáveis consideradas, quando aplicável) e as conclusões que são comuns a todos.

De uma forma genérica, podemos concluir que as modificações orçamentais são uma prática comum, sendo menos visíveis do que o próprio processo de elaboração orçamental. Está identificado na literatura que as modificações orçamentais são mais

frequentes nas rubricas de capital do que nas rubricas correntes. A outra conclusão que ressalta é a influência das questões políticas nas modificações orçamentais.

**QUADRO 2: COMPARATIVO ENTRE OS ESTUDOS IDENTIFICADOS NA LITERATURA INTERNACIONAL**

Autores	Objetivo	Metodologia	Pontos comuns
Forrester e Mullins (1992)	Explicar os motivos que conduzem às modificações orçamentais.	Inquérito, com base apenas nos dados de ano, com os seguintes grupos de questões: - tipos de modificações; - autores das modificações; - categorias de estímulos para as modificações.	- As modificações orçamentais são menos divulgadas do que o orçamento propriamente dito; - podem ser estimuladas por necessidades de gestão, pressões do meio envolvente e razões políticas.
Anessi-Pessina <i>et al.</i> (2012)	Investigar a magnitude dos ajustamentos orçamentais e a sua distribuição, de acordo com os diferentes tipos de despesa e testar hipóteses dos determinantes ( <i>drivers</i> ) para as modificações orçamentais.	- Análise de dados em painel; - Variável dependente: magnitude das modificações; - Variáveis independentes <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nível de incrementalismo</li> <li>• Variáveis políticas (orientação política e fragmentação política)</li> <li>• Variáveis organizacionais (número de trabalhadores, número de trabalhadores afeto à contabilidade)</li> <li>• Condições financeiras (défices/ superavit acumulados, autonomia financeira, rigidez da receita, endividamento líquido, défice/ superavits anteriores incluídos no orçamento)</li> <li>• Variáveis externas (condições sócio-económicas: área geográfica, PIB local)</li> </ul>	- A re-orçamentação é um fenómeno importante, influenciado tanto por fatores políticos como económicos; - as modificações podem ser vistas como um meio para estender as escolhas e oportunidades disponíveis aos políticos e administrações; - As modificações orçamentais são menos divulgadas que o orçamento inicial.



Autores	Objetivo	Metodologia	Pontos comuns
Dougherty et al. (2003)	Averiguar a frequência, magnitude e ocorrência das modificações orçamentais que acontecem ao longo do ano, quer pela extensão quer pela natureza dessas alterações.	<p>Recolha e análise de dados dos orçamentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- orçamento inicialmente aprovado, no início do ano;</li> <li>- revisões ao orçamento durante o ano;</li> <li>- orçamento com dotações e previsões corrigidas, no final do ano.</li> </ul> <p>As alterações aos orçamentos analisados incluíam:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- alterações entre as dotações iniciais e os dotações corrigidas</li> <li>- alterações entre as dotações iniciais e as revisões ocorridas durante o ano;</li> <li>- as alterações entre as revisões durante o ano e os gastos finais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- As despesas no final do ano tendiam a ser ligeiramente diferentes das previstas inicialmente;</li> <li>- Os itens de capital apresentaram as maiores oscilações nos ajustamentos ocorridos durante o ano</li> <li>- As modificações orçamentais refletiam não só necessidades de gestão, mas também questões políticas</li> </ul>
Mayper et. al (1991)	Determinar a direção e sentido das modificações orçamentais, avaliando se as mesmas eram ao acaso ou sistemáticas, e identificar fatores políticos, económicos, demográficos e organizacionais que expliquem por que motivos as variações orçamentais de cada cidade diferem em magnitude ou direção.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Construção de regressões</li> <li>- Variável dependente com duas dimensões: forecast error (erro de previsão) e enviesamento do erro</li> <li>- Variáveis independentes: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Competição eleitoral;</li> <li>• Alteração na população;</li> <li>• Ano eleitoral;</li> <li>• Taxa de desemprego municipal;</li> <li>• Dívida <i>per capita</i>;</li> <li>• transferências federais <i>per capita</i>;</li> <li>• Taxas municipais <i>per capita</i>;</li> <li>• Forma de governo.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os municípios corrigem os orçamentos originais de forma a assegurar que as variações mais conservadoras são reportadas no orçamento final.</li> <li>- Foram identificados alguns fatores com significância estatística (por exemplo, competição política e subsídios intergovernamentais).</li> </ul>



## 2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO DAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Neste capítulo iremos abordar as questões abordadas no capítulo 1, numa perspetiva do enquadramento normativo português. Analisaremos os vários diplomas legais que dispõem sobre a matéria do Orçamento, bem como das modificações orçamentais.

### 2.1. LEI DAS FINANÇAS LOCAIS

A Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, aprovou a Lei das Finanças Locais (LFL), que estabelece o regime financeiro dos municípios e freguesias. Esse regime financeiro deve obedecer a um conjunto de princípios, especificados nesta lei, como iremos ver.

Começa por definir que o regime financeiro dos municípios e das restantes autarquias respeita o princípio da coerência, isto é, com o quadro de atribuições e competências<sup>5</sup> que lhes são atribuídas (art.º 2.º).

O art.º 3.º da LFL, sobre o princípio da autonomia financeira dos municípios, dispõe, no n.º 1, que os municípios têm património e finanças próprias, cuja gestão é da competência dos respetivos órgãos. A autonomia financeira das autarquias locais assenta nos poderes dos seus órgãos, tal como define o n.º 2 do referido artigo de:

- a) Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais;
- b) Elaborar e aprovar os documentos de prestação de contas;
- c) Exercer os poderes tributários que legalmente lhes estejam cometidos;
- d) Arrecadar e dispor de receitas que por lei lhes sejam destinadas;
- e) Ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas;
- f) Gerir o seu próprio património, bem como aquele que lhes seja afecto.

Relativamente aos princípios e regras orçamentais, segundo o n.º 1 do art.º 4.º da Lei n.º 2/2007 (Lei das Finanças Locais), “Os municípios e as freguesias estão sujeitos

---

<sup>5</sup> As atribuições e competências dos municípios foram estipuladas pela Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro.

às normas consagradas na Lei de Enquadramento Orçamental e aos princípios e regras orçamentais e de estabilidade orçamental.”

Ainda no art.º 4.º são enunciados os princípios da equidade intergeracional (distribuição de benefícios e custos entre gerações) da estabilidade orçamental, da solidariedade recíproca, da transparência orçamental.

Especifica o n.º 2, do art.º 4.º, que o princípio da não consignação não se aplica às receitas provenientes de fundos comunitários e do fundo social municipal, dos preços referidos no n.º 3 do art.º 16.º (abastecimento público de água, saneamento de águas residuais, gestão de resíduos sólidos, transportes coletivos de pessoas e mercadorias e distribuição de energia elétrica em baixa tensão), de empréstimos a médio e longo prazos para investimentos e as provenientes da cooperação técnica e financeira, bem como outras previstas na lei.

Na aprovação e execução dos orçamentos, os municípios encontram-se, também, sujeitos aos princípios da estabilidade orçamental, da solidariedade recíproca entre níveis da administração e da transparência orçamental (n.º 5, art.º 4.º).

Os n.ºs 5 e 6 especificam o princípio da transparência orçamental. Este princípio traduz-se na existência de um dever de informação entre o Estado e as autarquias locais, como garantia da estabilidade orçamental e da solidariedade recíproca. Estas têm o dever de prestarem aos cidadãos informação sobre a sua situação financeira.

A LFF refere ainda que o regime financeiro dos municípios deve assegurar a promoção da sustentabilidade local (art.º 6.º), isto é, deve promover o desenvolvimento económico, a preservação do ambiente, o ordenamento do território e o bem-estar social.

Na CRP é referido que “as receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços” (art.º 238.º). É na LFL que se encontram discriminadas estas receitas (art.º 10.º):

- a) O produto da cobrança dos impostos municipais a cuja receita têm direito, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI), o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e o imposto municipal sobre

veículos (IMV), sem prejuízo do disposto na alínea a) do artigo 17.º<sup>6</sup> da presente lei;

b) O produto da cobrança de derramas lançadas nos termos do artigo 14.º<sup>7</sup>;

c) O produto da cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos 15.º<sup>8</sup> e 16.º<sup>9</sup>;

d) O produto da participação nos recursos públicos determinada nos termos do disposto nos artigos 19.º e seguintes<sup>10</sup>;

e) O produto da cobrança de encargos de mais-valias destinados por lei ao município;

f) O produto de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam ao município;

g) O rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por eles administrados, dados em concessão ou cedidos para exploração;

h) A participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o município tome parte;

i) O produto de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor do município;

j) O produto da alienação de bens próprios, móveis ou imóveis;

l) O produto de empréstimos, incluindo os resultantes da emissão de obrigações municipais;

m) Outras receitas estabelecidas por lei ou regulamento a favor dos municípios.

Relativamente à contabilidade das autarquias locais, refere a LFL, no art.º 45.º que o regime aplicável procura a uniformização, normalização e simplificação, de forma a constituir um instrumento de gestão económico-financeira, que dê a conhecer o completo valor contabilístico do património e permita apreciar e julgar as respetivas contas anuais, referindo que se aplica o POCAL às autarquias locais.

Quanto à apreciação das contas dos municípios, ela é realizada pelo órgão deliberativo, durante o mês de abril do ano seguinte a que respeitam (art.º 47.º). As contas dos municípios deve ser verificadas por auditor externo, nomeado por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara (art.º 48.º, n.ºs 1 e 2).

---

<sup>6</sup> Refere esta alínea “50% do produto da receita do IMI sobre prédios rústicos”.

<sup>7</sup> Este artigo explicita as regras de aplicação da derrama.

<sup>8</sup> O art.º 15.º determina sobre a criação de taxas pelas autarquias.

<sup>9</sup> O art.º 16.º refere-se aos preços a fixar pelos municípios relativos a serviços prestados e bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais ou serviços municipalizados.

<sup>10</sup> Respeitantes à repartição de recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais.

De acordo com o art.º 49.º, n.º 2, os municípios devem disponibilizar os documentos previsionais e de prestação de prestação de contas, nos seus sítios da internet, nomeadamente:

- “a) Os planos de actividades e os relatórios de actividades dos últimos dois anos;
- b) Os planos plurianuais de investimentos e os orçamentos, bem como os relatórios de gestão, os balanços e a demonstração de resultados, inclusivamente os consolidados; os mapas de execução orçamental e os anexos às demonstrações financeiras, dos últimos dois anos;
- c) Os dados relativos à execução anual dos planos plurianuais.

O art.º 50.º da LFL, deveres de informação, estipula uma série de obrigações de divulgação dos municípios, relacionadas com a prestação de contas (n.º 1), dados sobre a dívida pública (n.º 3), acompanhamento da evolução das despesas com pessoal (n.º 5) Estas informações são prestadas ao Ministro das Finanças, nos dois primeiros casos, e à Direção-Geral das Autarquias Locais, no último caso. Aos municípios que não cumpram os deveres de informação e os prazos respetivos é retido 10% do duodécimo das transferências correntes do Fundo Geral Municipal (n.º 7).

De acordo com o art.º 51.º da LFL, julgamento das contas, as contas dos municípios e das freguesias são apreciadas pelo Tribunal de Contas. As mesmas devem ser remetidas ao Tribunal pelo órgão executivo até 30 de abril, independentemente de terem sido apreciadas pelo órgão deliberativo. A apreciação do Tribunal de Contas será remetida aos órgãos autárquicos, bem como ao Ministro das Finanças e ao ministro que tutela as autarquias locais ( atualmente, Ministro da Administração Interna).

## 2.2. LEI DO ENQUADRAMENTO ORÇAMENTAL

A Lei do Enquadramento Orçamental (LEO) foi aprovada pelo Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, tendo sido alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto, pelas Leis n. 23/2003, de 2 de julho, 48/2004, de 24 de agosto, 48/2010, de 19 de outubro, 22/2011, de 20 de Maio, e 52/2011, de 13 de outubro<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Está prevista uma nova LEO, mas por enquanto não há, ainda, qualquer proposta para a mesma.

A mais recente alteração à LEO, Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro, determina a apresentação da estratégia e dos procedimentos a adotar até 2015 em matéria de enquadramento orçamental<sup>12</sup>.

A LEO estabelece (art.º 1.º):

- a) As disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o sector público administrativo;
- b) As regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da segurança social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental;
- c) As regras relativas à organização, elaboração, apresentação, discussão e votação das contas do Estado, incluindo a da segurança social.

A LEO é aplicável ao Orçamento do Estado, que abrange os orçamentos do subsector da administração central, os serviços e fundos autónomos, a segurança social, bem como os organismos e serviços que não dispõem de autonomia administrativa e financeira (art.º 2.º, n.º 1). No mesmo artigo é, também, referido que os princípios e regras orçamentais descritos nesta lei são aplicáveis aos subsectores regional e local, sem prejuízo do princípio da independência orçamental.

No Título II da LEO estão regulamentados os princípios e regras orçamentais a que o Orçamento do Estado deve respeitar e que se estendem, como referido, aos municípios com as devidas adaptações.

Os orçamentos dos organismos do setor público administrativo são anuais, sendo que o ano económico coincide com o ano civil. A elaboração do orçamento tem em conta os programas, medidas, projetos ou atividades que implicam encargos plurianuais, sendo evidenciada a despesa total prevista para cada, e as parcelas correspondentes ao ano em causa (art.º 4.º, anualidade e pluralidade).

Quanto à unidade e universalidade, diz o art.º 5.º que “o orçamento é unitário compreende todas as receitas e despesas dos serviços integrados, dos serviços e fundo autónomos e do sistema de segurança social”.

As receitas devem ser previstas pela sua importância integral, sem que lhes sejam deduzidos quaisquer encargos, sejam eles de que natureza forem. O mesmo se

---

<sup>12</sup> Relacionado com o disposto no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, assinado entre o Governo Português e a Troika, em maio de 2011, sobre as matérias de enquadramento orçamental e também com o Documento de Estratégia Orçamental (DEO) 2012-2015.

passa para as despesas: devem ser inscritas no orçamento pela importância integral sem dedução alguma. Este é o princípio da não compensação, disposto no art.º 6.º. A LEO especifica que a não compensação, quer das receitas, quer das despesas, não se aplica a ativos financeiros, conforme especificam os n.ºs 5 e seguintes do referido artigo.

Um outro princípio definido na LEO, no art.º 7.º, é o da não consignação, ou seja, “não pode afectar-se o produto de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas” (n.º 1), embora o n.º 2 do mesmo artigo refira quais as exceções a essa não consignação (por exemplo, as receitas de reprivatizações, as receitas relativas aos recursos próprios comunitários tradicionais, as receitas afetas à segurança social e dos seus subsistemas). Como referido, estas exceções para os municípios estão estabelecidas na LFL.

Relativamente ao princípio da especificação (art.º 8.º), ele é mais exigente para as despesas do que para as receitas. As receitas devem ser suficientemente especificadas de acordo com a classificação económica. Quanto às despesas, são fixadas de acordo com uma classificação orgânica, funcional e são estruturadas por programas<sup>13</sup>.

No art.º 9.º encontramos as disposições relativas ao princípio do equilíbrio. Dispõe o referido no n.º 1 que os “orçamentos dos organismos do sector público administrativo prevêm as receitas necessárias para cobrir todas as despesas, sem prejuízo do disposto nos artigos 23.º, 25.º e 28.º”.<sup>14</sup>

O princípio da equidade intergeracional previsto no art.º 10.º refere que o Orçamento do Estado também a ele se encontra subordinado, isto é, na equidade da distribuição de benefícios e custos entre gerações.

### 2.3. PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS

O Plano Oficial de Contabilidade Pública das Autarquias Locais (POCAL) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, e consiste na adaptação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) para a administração local, definindo o

---

<sup>13</sup> O POCAL prevê, sem carácter de obrigatoriedade, que as despesas orçamentais possam ser discriminadas em conformidade com a estrutura orgânica dos municípios.

<sup>14</sup> Os artigos referidos no art.º 9.º são respeitantes ao orçamento dos serviços integrados.



regime de contabilidade a que se encontram sujeitos os municípios, as freguesias, as associações de municípios e de freguesias de direito público, as áreas metropolitanas e todas as entidades e ele sujeitas. Teve como principal objetivo a criação de condições para uma integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública, que servisse como um instrumento de apoio à gestão das entidades.

O POCAL apresenta os princípios orçamentais, decalcados da LEO e da LFL, e contabilísticos, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais e os de prestação de contas (orçamentais, balanço, demonstração dos resultados e anexos).

No capítulo 2 são apresentadas

as normas e especificidades técnicas relevantes que devem ser tidas em consideração aquando da elaboração do plano plurianual de investimentos, do orçamento, do balanço, da demonstração de resultados, bem como dos mapas de execução orçamental e dos anexos às demonstrações financeiras (POCAL).

Nestas especificidades incluídas no capítulo 2 do POCAL, além dos pontos desenvolvidos nos pontos seguintes, incluem-se considerações sobre o tratamento contabilístico das operações orçamentais, critérios e métodos específicos (nomeadamente para provisões, amortizações, resultado líquido do exercício) e sistema contabilístico (inventário, documentos e registos e contabilidade de custos).

O acompanhamento da informação financeira dos municípios é feito pelas Comissões de Coordenação e Desenvolvimento Regional e pela Direção Geral das Autarquias Locais (art.º 6.º, POCAL). Os municípios devem remeter ao Instituto Nacional de Estatística (art.º 7.º POCAL) os documentos de prestação de contas, bem como à Direção Geral do Orçamento (art.º 8.º, POCAL).

Definem-se como documentos de prestação de contas, a ser remetidos ao Tribunal de Contas, o balanço, a demonstração dos resultados, os mapas de execução orçamental da receita e da despesa, mapas de fluxos de caixa, os anexos às demonstrações financeiras e o relatório de gestão. Estes documentos são enviados para o Tribunal de Contas dentro do prazo legalmente fixado, após a aprovação pelo órgão executivo, independentemente da apreciação do órgão deliberativo (n.º 4, capítulo 2, POCAL).

### 2.3.1. DOCUMENTOS PREVISIONAIS E EXECUÇÃO

Relativamente aos documentos previsionais a adotar, refere o ponto 2.3. do POCAL que são as Grandes Opções do Plano e o Orçamento.

As linhas de desenvolvimento estratégico da autarquia são definidas nas Grandes Opções do Plano, fazendo parte delas o plano plurianual de investimentos e o mapa das atividades mais relevantes da gestão. O mapa “Execução anual do plano plurianual de investimentos” apoia o acompanhamento da execução do plano plurianual de investimentos (n.º 1, do ponto 2.3. do POCAL). No que ao orçamento respeita, o acompanhamento da execução é feito pelos mapas de controlo orçamental, quer da receita, quer da despesa, e dos fluxos de caixa. Estes mapas são elaborados anualmente, fazendo parte dos documentos de prestação de contas dos municípios.

Na execução do orçamento, espelhada nos documentos previsionais, devem ser tidos em conta os princípios da utilização racional das dotações aprovadas e da gestão eficiente da tesouraria, isto é, a assunção dos custos e das despesas deve ser justificada quanto à sua economia, eficiência e eficácia (n.º 2, do ponto 2.3. do POCAL).

#### 2.3.1.1. PLANO PLURIANAL DE INVESTIMENTOS

Este plano inclui os projetos e ações a realizar no âmbito dos objetivos definidos pelo município, explicita a previsão da despesa e tem um horizonte móvel de quatro anos. Devem ser discriminados os projetos e ações que impliquem despesas orçamentais a realizar por investimentos e, em cada ano, devem ser tidos em consideração os ajustamentos de execuções anteriores (possíveis alterações que tenham sido efetuadas em anos anteriores).

Quanto à sua execução, o mapa de execução anual do plano plurianual de investimentos apresenta-a destacando o nível de execução financeira anual e global (valor acumulado, já que o PPI tem uma duração superior a um ano). Os projetos e ações só podem ser realizados se se encontrarem inscritos no plano plurianual de investimentos e até ao montante da dotação em “financiamento definido para o ano em curso”.

O modelo de mapa para o Plano Plurianual de investimentos encontra-se no capítulo 7 do POCAL. Na secção 7.1. são apresentadas notas ao mesmo, designadamente

quanto à informação que deve facultar (por exemplo, forma de realização, fonte de financiamento, data de início e fim de cada projeto, entre outros). Também os PPI devem ser apresentados por classificação económica.

#### 2.3.1.2. ORÇAMENTO

Segundo o POCAL, “o orçamento das autarquias locais apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas”. É constituído por três mapas: mapa resumo das receitas e das despesas, mapa das receitas e mapa das despesas. Cada um deles será apresentado de forma desagregada, segundo a classificação económica. Por sua vez, a despesa será, ainda, desagregada de acordo com a classificação funcional. No caso em que existam serviços municipalizados, o seu orçamento é apresentado separadamente do do município.

Os classificadores económico e funcional usados pelos municípios na preparação dos seus orçamentos são os definidos no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, e no Decreto-Lei .º 54-A/99, de 22 de fevereiro (POCAL, secções 2.5.1, 9.1. e 10.1.), respetivamente.

O POCAL, nos pontos 3.1. e 3.2., enumera os princípios pelas quais os municípios se devem reger, aquando da elaboração dos seus orçamentos.

Os princípios orçamentais a ter conta, quer na elaboração, quer na execução, são (POCAL, 3.1.) :

- a) Princípio da independência—a elaboração, aprovação e execução do orçamento das autarquias locais é independente do Orçamento do Estado;
- b) Princípio da anualidade — os montantes previstos no orçamento são anuais, coincidindo o ano económico com o ano civil;
- c) Princípio da unidade — o orçamento das autarquias locais é único;
- d) Princípio da universalidade—o orçamento compreende todas as despesas e receitas, inclusive as dos serviços municipalizados, em termos globais, devendo o orçamento destes serviços apresentar-se em anexo;
- e) Princípio do equilíbrio — o orçamento prevê os recursos necessários para cobrir todas as despesas, e as receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes;
- f) Princípio da especificação — o orçamento discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas;
- g) Princípio da não consignação — o produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei;

h) Princípio da não compensação — todas as despesas e receitas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza.

Para além dos princípios orçamentais são, também, apresentadas as regras previsionais a que a elaboração do orçamento dos municípios deve obedecer (POCAL, 3.3.):

- a) As importâncias relativas aos impostos, taxas e tarifas a inscrever no orçamento não podem ser superiores a metade das cobranças efectuadas nos últimos 24 meses que precedem o mês da sua elaboração, excepto no que respeita a receitas novas ou a actualizações dos impostos, bem como dos regulamentos das taxas e tarifas que já tenham sido objecto de deliberação, devendo-se, então, juntar ao orçamento os estudos ou análises técnicas elaborados para determinação dos seus montantes;
- b) As importâncias relativas às transferências correntes e de capital só podem ser consideradas no orçamento desde que estejam em conformidade com a efectiva atribuição ou aprovação pela entidade competente, excepto quando se trate de receitas provenientes de fundos comunitários, em que os montantes das correspondentes dotações de despesa, resultantes de uma previsão de valor superior ao da receita de fundo comunitário aprovado, não podem ser utilizadas como contrapartida de alterações orçamentais para outras dotações;
- c) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, até à publicação do Orçamento do Estado para o ano a que respeita o orçamento autárquico as importâncias relativas às transferências financeiras, a título de participação das autarquias locais nos impostos do Estado, a considerar neste último orçamento, não podem ultrapassar as constantes do Orçamento do Estado em vigor, actualizadas com base na taxa de inflação prevista;
- d) As importâncias relativas aos empréstimos só podem ser consideradas no orçamento depois da sua contratação, independentemente da eficácia do respectivo contrato;
- e) As importâncias previstas para despesas com pessoal devem considerar apenas o pessoal que ocupe lugares de quadro, requisitado e em comissão de serviço, tendo em conta o índice salarial que o funcionário atinge no ano a que o orçamento respeita, por efeitos da progressão de escalão na mesma categoria, e aquele pessoal com contratos a termo certo ou cujos contratos ou abertura de concurso para ingresso ou acesso estejam devidamente aprovados no momento da elaboração do orçamento;
- f) No orçamento inicial, as importâncias a considerar nas rubricas 'Remunerações de pessoal' devem corresponder à da tabela de vencimentos em vigor, sendo actualizada com base na taxa de inflação prevista, se ainda não tiver sido publicada a tabela correspondente ao ano a que o orçamento respeita.

No capítulo 7, do POCAL, é apresentado o modelo oficial de orçamento a utilizar pelos municípios. Na secção 7.2. são apresentadas notas para apresentação do orçamento. Referem estas notas que o orçamento dos municípios evidencia os recursos que se preveem arrecadar para fazer face às despesas a realizar. As actividades a desenvolver pelos municípios estão em consonância com o Plano Plurianual de Investimentos.

### 2.3.1.3. EXECUÇÃO ORÇAMENTAL E RESPETIVOS MAPAS

De acordo com o ponto 2.3.4.2. do POCAL, devem ser respeitados os seguintes princípios e regras na execução do orçamento dos municípios:

- a) As receitas só podem ser liquidadas e arrecadadas se tiverem sido objecto de inscrição orçamental adequada;
- b) A cobrança de receitas pode no entanto ser efectuada para além dos valores inscritos no orçamento;
- c) As receitas liquidadas e não cobradas até 31 de Dezembro devem ser contabilizadas pelas correspondentes rubricas do orçamento do ano em que a cobrança se efectuar;
- d) As despesas só podem ser cativadas, assumidas, autorizadas e pagas se, para além de serem legais, estiverem inscritas no orçamento e com dotação igual ou superior ao cabimento e ao compromisso, respectivamente;
- e) As dotações orçamentais da despesa constituem o limite máximo a utilizar na sua realização;
- f) As despesas a realizar com a compensação em receitas legalmente consignadas podem ser autorizadas até à concorrência das importâncias arrecadadas;
- g) As ordens de pagamento de despesa caducam em 31 de Dezembro do ano a que respeitam, devendo o pagamento dos encargos regularmente assumidos e não pagos até essa data ser processado por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento;
- h) O credor pode requerer o pagamento dos encargos referidos na alínea g) no prazo improrrogável de três anos a contar de 31 de Dezembro do ano a que respeita o crédito;
- i) Os serviços, no prazo improrrogável definido na alínea anterior, devem tomar a iniciativa de satisfazer os encargos, assumidos e não pagos, sempre que não seja imputável ao credor a razão do não pagamento.

O POCAL prevê, também, a necessidade de ser autorizada a constituição de “Fundos de Maneio”, cujo objetivo constitua o pagamento de pequenas despesas urgentes e inadiáveis.

Os resultados da execução orçamental, quer da receita quer da despesa, terão de estar devidamente evidenciados nos mapas de execução orçamental, que resumem a execução das receitas e das despesas. A execução da despesa é apresentada segundo a classificação funcional e a classificação económico-orgânica, apresentando-se também a relação dos encargos assumidos e não pagos durante a gerência, o mapa de empréstimos de médio e longo prazo e conta geral de operações de tesouraria (Carvalho, 1996).

Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas articulam com o de fluxos de caixa, de forma a permitir acompanhar o processo de realização das despesas e da arrecadação das receitas.

O mapa de controlo orçamental da despesa permite controlar a execução orçamental da despesa durante o exercício.

De acordo com §7.3. do POCAL, presta informação sobre:

«Dotações corrigidas» — montantes orçamentados, modificados ou não através de revisões, de alterações orçamentais ou de reposições abatidas nos pagamentos ocorridas no decurso do exercício;

«Compromissos assumidos» — importâncias correspondentes às obrigações constituídas, independentemente da concretização do seu pagamento no próprio exercício;

«Despesas pagas» — indica os pagamentos efectuados no exercício. No final de cada ano económico, deverá distinguir-se o montante dos pagamentos respeitantes a despesas de anos anteriores dos que respeitam a despesas do exercício findo;

«Diferenças» — diferenças entre os valores orçamentados corrigidos e os compromissos assumidos no exercício e entre aqueles e as despesas pagas, bem como entre os compromissos assumidos no exercício e as despesas pagas;

«Grau de execução orçamental» — percentagem de realização das despesas pagas em relação às dotações do orçamento corrigido.

Da mesma forma, o mapa de controlo orçamental da receita permite acompanhar a execução orçamental da mesma durante o exercício. De acordo com a secção §7.3. do POCAL, presta informação sobre:

«Previsões corrigidas» — montantes orçamentados, modificados ou não através de revisões ou alterações orçamentais. O saldo da gerência anterior, após a sua aprovação, é incluído nesta coluna;

«Receitas por cobrar no início do ano» — receitas já liquidadas em anos anteriores, mas ainda não cobradas;

«Receitas liquidadas» — receitas liquidadas no exercício;

«Liquidações anuladas» — importâncias que, embora já tivessem sido liquidadas, foram anuladas antes da cobrança;

«Receitas cobradas brutas» — importâncias arrecadadas não afectadas pelo valor dos reembolsos e restituições;

«Reembolsos e restituições» — importâncias emergentes de recebimentos indevidos, evidenciando o apuramento das importâncias a reembolsar emitidas e os valores efectivamente pagos;

«Receitas cobradas líquidas» — receitas cobradas brutas corrigidas dos reembolsos e restituições;

«Receitas por cobrar no final do ano» — importâncias liquidadas ainda não objecto de cobrança;

«Grau de execução orçamental» — percentagem das receitas cobradas líquidas em relação às previsões corrigidas.

O POCAL prevê que possam ocorrer modificações ao orçamento (§8.3.1). Havendo despesas não previstas ou insuficientemente dotadas, o orçamento pode sofrer revisões e alterações, conforme já referido, sem prejuízo dos princípios orçamentais e das regras previsionais.

Aumentando a despesa global há sempre lugar a revisão do orçamento, salvo quando, de acordo com §8.3.1.3, se trate da aplicação de

- a) Receitas legalmente consignadas;
- b) Empréstimos contratados;
- c) Nova tabela de vencimentos publicada após a aprovação do orçamento inicial.

Podem, ainda, nas revisões ser realizadas contrapartidas como saldo apurado, excesso de cobrança em relação à totalidade das receitas previstas e outras receitas para as quais as autarquias tenham autorizam para arrecadar.

Explicita o §8.3.1.5 as alterações podem incluir reforços de dotações de despesas, por via da diminuição ou aumento de outras dotações, e reforços ou inscrições de dotações de despesas, por contrapartida da contração de empréstimos ou receitas legalmente consignadas.

Ao efetuarem modificações aos orçamentos, os municípios têm de ter apenas em consideração os princípios e regras orçamentais definidos na demais legislação, referidos anteriormente.

De acordo com a Lei n.º 159/99, de 14 de janeiro, alterada e republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, cabe à Câmara Municipal elaborar a as revisões ao Orçamento e submeter à aprovação da Assembleia Municipal (art.º 64.º, n.º 2, alínea c)). Por sua vez, de acordo com o art.º 53.º, n.º 2, alínea b), é à Assembleia Municipal que cabe a aprovação das respetivas revisões, por estas originarem um orçamento retificativo. Relativamente às alterações ao orçamento, é à Câmara que cabe a sua aprovação (art.º 64.º, n.º 2, alínea d)).

#### 2.3.1.4. ANEXOS AO PROCESSO ORÇAMENTAL E SUA EXECUÇÃO

Fazem parte dos documentos de prestação de contas os anexos às demonstrações financeiras. No capítulo 2.4. do POCAL é-nos dito que os mesmo visam

facultar aos utentes da informação uma adequada compreensão das situações descritas nas demonstrações financeiras e orçamentais, permitindo uma melhor avaliação do conteúdo das mesmas.

Estes anexos dividem-se, de acordo com o POCAL, em três partes distintas: caracterização da entidade, notas ao balanço e à demonstração de resultados e notas sobre o processo orçamental e respetiva execução.

As regras gerais a seguir, na elaboração do anexo, cujo modelo podemos encontrar na secção 8 do POCAL, são as seguintes, de acordo com a secção 2.4. do POCAL:

- As notas relativamente às quais se considere não existir informação que justifique a sua divulgação não são utilizadas, devendo manter-se, contudo, o número de ordem das que o forem;
- Poderá ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem;
- Deverá incluir-se na nota referenciada no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas, de forma que as mesmas possam reflectir adequadamente a situação económica e financeira da autarquia local, o resultado das suas operações e a execução do respectivo orçamento.

Os mapas de modificações ao orçamento, quer da despesa, quer da receita, apresentam as modificações ocorridas, apresentando a classificação económica um grau de desagregação idêntico ao do orçamento inicial (§8.3.1.1). Os municípios apresentam esta informação na prestação de contas, evidenciando se a modificação se trata de uma alteração ou de uma revisão. Embora sejam apresentados como documentos de prestação de contas, são, também, utilizados no decurso da execução orçamental, uma vez que são consideradas as previsões atuais (receitas) e dotações atuais (despesa), em vez de previsões iniciais e dotações iniciais (Nicolau *et al.*, 2003).

Estes mapas apresentam uma relação com os mapas de execução orçamental. Os mapas de execução orçamental têm por finalidade permitir o controlo da execução orçamental, quer da despesa (§7.3.1., POCAL), quer da receita (§7.3.2., POCAL). A classificação económica deve apresentar um nível de desagregação idêntico ao do orçamento.

O mapa de controlo orçamental da despesa apresenta informação sobre as dotações corrigidas: “montantes orçamentados, modificados ou não através de revisões,



de alterações orçamentais” (§7.3.1, POCAL). Por sua vez, o mapa de controlo orçamental da receita apresenta informação sobre as previsões corrigidas: “montantes orçamentados, modificados ou não através de revisões ou alterações orçamentais” (§7.3.2, POCAL). Estes dois mapas foram a nossa fonte de dados para a construção da nossa variável dependente, como veremos no capítulo do estudo empírico.

#### 2.3.1.5. CONTROLO INTERNO E MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS

No que respeita ao controlo interno, o POCAL estabelece as regras que devem ser contempladas em norma específica a aprovar por cada órgão executivo, bem como os objetivos que os métodos e procedimentos devem respeitar e os princípios que devem ser atendidos pelos responsáveis das operações de controlo.

No secção 2.9. do POCAL encontramos as disposições relativas ao sistema de controlo interno das autarquias locais. Este sistema deve incluir o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos que permitam assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente.

De acordo com o ponto 2.9.2., estes métodos e procedimentos de controlo devem ter em conta os seguintes objetivos:

- a) A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares;
- c) A salvaguarda do património;
- d) A aprovação e controlo de documentos;
- e) A exactidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) O incremento da eficiência das operações;
- g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- h) O controlo das aplicações e do ambiente informáticos;
- i) A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- j) O registo oportuno das operações pela quantia correcta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

A aprovação e manutenção do funcionamento de um sistema de controlo interno cabe ao órgão executivo da autarquia local, que também assegura o seu acompanhamento e avaliação permanente. O POCAL define que devem atender-se aos seguintes aspetos na definição das funções de controlo e nomeação dos respetivos responsáveis (2.9.5, POCAL):

- a) À identificação das responsabilidades funcionais;
- b) Aos circuitos obrigatórios dos documentos e às verificações respectivas;
- c) Ao cumprimento dos princípios da segregação das funções de acordo com as normas legais e os são princípios de gestão, nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.

Segundo Carvalho *et al.* (2004:144) o nível de controlo interno a que o POCAL se refere é o autocontrolo, que se traduz “em critérios de organização e funcionamento dos serviços [...] e nos repectivos procedimentos, circuitos contabilísticos e pontos de controlo, com avaliação crítica pela própria entidade que decide ou executa.” De acordo com os mesmos autores, o Controlo Interno a que o POCAL se refere é fundamentalmente de natureza contabilística, daí que, em simultâneo, envolva o controlo de atos e processos de decisão que concorrem para a gestão financeira.

Na secção do POCAL, 2.9. Controlo Interno, são especificadas, como já referimos anteriormente, as regras e procedimentos que devem constar no sistema de controlo interno dos municípios. Para além do que já referimos, há, também, alusão à informação que deve constar nos documentos escritos que integram os processos administrativos internos e à forma como o órgão deliberativo pode estabelecer dispositivos de fiscalização. São, então, estabelecidos quais os métodos e procedimentos que são obrigatórios na “norma de controlo interno” de cada município, que se encontram divididos em quatro áreas: disponibilidades (§ 2.9.10.1), terceiros (§ 2.9.10.2), existências (§ 2.9.10.3) e imobilizado (§ 2.9.10.4).

Apesar de na secção referente ao Controlo Interno, do POCAL, não encontrarmos qualquer referência às modificações orçamentais e aos procedimento a efetuar, parece-nos que será prudente, por parte dos municípios, apresentarem alguma informação que ateste a necessidade da modificação, especificando os motivos que a ela levaram, as rubricas que foram objeto de modificação, bem como as normas legais que a sustentam, ou, como referem Carvalho *et al.* (2004:270): “Documentação de suporte: memória

descritiva da necessidade de modificação, que inclua referência às rubricas a alterar, as normas legais enquadradoras, acordos e posições que a sustentam”.



### 3. ESTUDO EMPÍRICO

Neste capítulo vamos dedicar-nos ao estudo empírico das determinantes das modificações orçamentais nos municípios da Região Centro de Portugal

#### 3.1. ASPETOS METODOLÓGICOS

##### 3.1.1. PROBLEMA E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

O problema subjacente a esta investigação prende-se com o desconhecimento dos motivos ou fatores que podem explicar as modificações orçamentais nos municípios.

Assim, como já foi referido anteriormente, o objetivo geral da dissertação é:

*Averiguar que fatores determinam as modificações orçamentais (revisões e alterações), aferindo em que sentido se relacionam, no contexto dos municípios portugueses.*

Para o alcançarmos, orientámos a nossa investigação segundo as seguintes questões, focadas no contexto municipal:

**Questão 1:** *Nos contextos internacional e português, o que se entende por revisões e alterações orçamentais e o que as distingue?*

**Questão 2:** *Que fatores (políticos, económicos, orçamentais, entre outros) são identificados na literatura como determinantes das modificações orçamentais, como se caracterizam e que efeitos têm nas modificações orçamentais?*

**Questão 3:** *Que fatores (políticos, económicos, orçamentais, entre outros), referidos ou não na literatura, são suscetíveis de afetarem as modificações orçamentais no contexto português?*

Relacionada com esta última questão, outras mais específicas se podem colocar, como sejam:

- ✓ Será que os fatores de carácter económico-social, como por exemplo, o nível de desemprego ou o grau de desenvolvimento social das populações dos municípios e a sua localização geográfica, influenciam as respetivas

modificações orçamentais em geral? E que dizer em particular de algumas rubricas da receita e da despesa (*e.g.* receita de impostos diretos e despesa com a aquisição de bens de capital)?

- ✓ Será que o facto de terem maiores ou menores índices de desemprego e níveis de desenvolvimento social mais elevados ou mais reduzidos, afeta as modificações orçamentais, designadamente a despesa em questões sociais?
- ✓ Será que há aspetos de ordem política que afetam as modificações orçamentais, feitas quer à receita quer à despesa? Existirá alguma relação entre a ideologia política do Órgão Executivo do município e as modificações ao orçamento? O facto de ser um ano eleitoral terá influência nas modificações ao orçamento da despesa (*e.g.* aquisição de bens de capital) e na receita (*e.g.* diminuição de impostos diretos)? Será que a mudança de partido do órgão executivo tem consequências nas modificações orçamentais? E a fragmentação política, isto é, o facto de haver maioria ou minoria partidária dos vereadores no Executivo?
- ✓ Qual a influência que a situação orçamental de um município terá nas modificações orçamentais? Será que um município com mais receitas próprias terá menos modificações ao orçamento da despesa, por não estar dependente de transferências recebidas? É possível que um município que apresente défice apresente mais modificações ao orçamento?

Na senda de respostas, desenvolvemos um estudo exploratório considerando uma amostra de municípios da Região Centro de Portugal.

### 3.1.2. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

De acordo com Ryan *et al.* (2002:9),

*Research in accounting and finance is generally accepted as being social scientific, as appropriate standards of scientific enquiry are applied to social*

*issues rather than natural phenomena, which is taken to be the domain of the natural sciences and of physics in particular.*

Relativamente às ciências sociais, Habermas (1972) *apud* Ryan *et al.* (2002: 33)

argumentou que:

- Data cannot be separated from theory and facts can be reconstructed in the light of theory.
- Theories in the natural sciences are constructed from ‘models’ of reality, while in the social science theories mimic facts and are judged good or bad by the extent to which they allow us to understand an interpret meaning.
- Unlike the essentially external law-like relationships of the natural sciences, social laws relate to ‘internal’ mental states and can be imposed by the observer.
- The language of the social sciences is malleable, permitting a wide diversity of meaning.
- Facts in the natural sciences are independent of meaning: meanings are the facts of the social sciences.

Identifica-se aqui, de acordo com os mesmos autores, um problema substancial que não afeta as ciências naturais da mesma forma que as ciências sociais, relacionado com a observação: “In the natural sciences, the interplay between the subjective and objective does not relate to the world observed but, rather, to the observer. In the social sciences this interplay is two sided” (Ryan *et al.*, 2002: 33).

Ryan *et al.* (2002) explicam que a metodologia de investigação a selecionar depende do fenómeno que se pretende investigar. Existe uma relação entre a ontologia (pressuposto do investigador face à natureza do fenómeno) e a epistemologia, afetando a forma de obter conhecimento sobre o fenómeno. É este conhecimento que, entretanto, é determinante para o processo através do qual se realizará a investigação, ou seja, a metodologia.

Quer Ryan *et al.* (2002), quer Major e Vieira (2009) fazem referência ao trabalho de Hopper e Powell (1985) que propôs três categorias de investigação, ou paradigmas, em contabilidade: a positivista, a interpretativa e a crítica.

Major e Vieira (2009) referem, ainda, a classificação em três categorias da investigação em contabilidade, de acordo com Chua (1986): investigação positivista, como predominante em contabilidade, e alternativas de pensamento em contabilidade – investigação interpretativa e investigação crítica. Os pressupostos associados a estas categorias assentam na forma de produção do conhecimento, na realidade física e social e na relação que existe entre o conhecimento teórico e a prática contabilística.

Segundo Major e Vieira (2009), até ao final dos anos 70, a investigação em contabilidade era dominada por duas vertentes da teoria económica: a normativa e a positivista. O objetivo da primeira, vertente normativa, é determinar o que deve suceder, enquanto a vertente positivista pretende averiguar o que sucede e o que sucederá, ou seja, pretende explicar e prever.

As teorias positivistas, sendo fundamentadas em dados empíricos, oferecem aos investigadores em contabilidade *“the prospect of avoiding the value judgements and theoretical speculation of normative models”* (Ryan *et al.*, 2002:75). Consideram que o investigador é um mero espectador, que procura, apenas, compreender melhor o fenómeno que se encontra a estudar. Desta forma, o investigador observa um fenómeno real, formula hipóteses e tira conclusões, explicando e prevendo o comportamento do mesmo (Major e Vieira, 2009).

O problema da investigação positivista está nos pressupostos. Segundo Major e Vieira (2009), vários investigadores focam a atenção no facto de os sistemas de contabilidade serem criados por pessoas, bem como pela manipulação a que podem estar sujeitos, por essas mesmas pessoas, para atingirem os seus próprios objetivos.

Com todas as críticas à investigação positivista, na década de 70 começaram, também a surgir algumas alternativas no que à investigação em contabilidade concerne. Surge, desta forma, a investigação interpretativa em contabilidade que pretende compreender os acontecimentos diários, as estruturas sociais, bem como os significados que as pessoas conferem ao comportamento dos outros (Major e Vieira, 2009).

De acordo com Ryan *et al.* (2002), a investigação interpretativa segue um processo iterativo, envolvendo um estudo empírico da realidade, interpretado no seu contexto e com base nos pontos de vista dos vários intervenientes. Há, por parte, do investigador uma orientação para analisar as práticas contabilísticas, num contexto histórico, económico-social e organizativo. Há aqui a ideia que as práticas contabilísticas, uma vez que são construídas socialmente, podem ser influenciadas pelos diversos atores.

Uma outra forma de investigação em contabilidade é a investigação crítica. Neste sentido, é atribuído à contabilidade o papel de fonte de poder de grupos específicos das organizações (Ryan *et al.*, 2002). De acordo com Major e Vieira (2009), o



investigador não se dissocia do objeto estudado, pelo que a investigação é influenciada pelos valores do investigador e pelos dos que são investigados. Tendo por base a premissa de que a realidade é moldada pelo conjunto de fatores políticos, económicos, sociais, étnicos e de género, os investigadores críticos vão à procura das interpretações que os levem a compreender, mas também que facilitem as mudanças sociais, existindo, desta forma, uma valorização da importância dos processos sociais coletivos.

Pela breve apresentação que efetuámos, podemos concluir que existem várias metodologias para a investigação em contabilidade, sendo que nenhuma delas será considerada a ideal e a mais correta. Tal como referem Major e Vieira (2009:31),

Para que a investigação em contabilidade explore plenamente todos os aspectos e dimensões é necessário uma pluralidade de metodologias. Nesse sentido, os investigadores devem ser abertos às contribuições que metodologias alternativas podem oferecer.

Considerado o apresentado, esta será uma investigação que pode ser classificada como positivista, tendo em conta que aquilo que nos propomos a analisar é observável, pode ser medido e é independente do investigador e dos instrumentos de medida (Major e Vieira, 2009).

Podemos ainda dizer que, de acordo com Major e Vieira (2009), esta será uma investigação em parte qualitativa, uma vez que se irá incidir sobre a análise de fontes documentais dos municípios, isto é, dos seus orçamentos. Porém, não podemos descurar o facto da principal questão de investigação a ser respondida com o estudo empírico, recorrer a dados quantitativos tratados através da construção de uma regressão linear, pelo que esta investigação também será quantitativa. Além disto é, claramente, um estudo exploratório, uma vez que, como decorre da primeira parte desta dissertação, existem muito poucos estudos sobre as modificações orçamentais e nenhum no contexto português. Assim, a abordagem é fundamentalmente indutiva, pelo que não iremos testar hipóteses, pois teríamos sérias dificuldades em as construir por falta de base teórico-empírica, mas sim procurar responder a questões que levantámos sobre a realidade do fenómeno que nos propusemos estudar – as determinantes das modificações orçamentais nos municípios portugueses, abrindo caminho a investigação futura.

As hipóteses assumem um papel importante em investigação pois são elas que guiam a investigação, identificam os factos que são relevantes e os que não são, sugerem o desenho apropriado para a investigação e providenciam como que um guia, um fio orientador, para a organização das conclusões (Blumberg *et al.*,2011). No nosso estudo, como referimos, não vamos testar hipóteses, mas, como apresentámos em 3.1.1., criamos questões de investigação, gerais e detalhadas, que, desta forma, acabam por desempenhar o mesmo papel das hipóteses, isto é, funcionam como um guia da nossa investigação.

No que concerne ao método da recolha de dados, esta investigação poderá ser classificada como sendo por amostragem.

A ideia base da amostragem consiste em seleccionar alguns elementos de uma população em estudo, tirar conclusões para esse grupo de elementos, conclusões essas que se aplicarão a toda a população. A população consiste no total de elementos sobre os quais pretendemos fazer inferências. Realizar investigação por amostragem apresenta vantagens como baixo custo, mais precisão nos resultados, maior rapidez na recolha dos dados e disponibilidade dos elementos da população (Blumberg *et al.*, 2011).

Segundo Marôco (2011), o processo de amostragem é complexo, pelo que, por vezes, analisar as observações feitas numa amostra é mais fácil do que obter uma amostra representativa, daí que o processo de inferência estatística, ou seja, a generalização das conclusões obtidas pelo estudo da amostra para a população, seja “apenas válido quando as amostras estudadas são representativas da população teórica em estudo a partir da qual foram obtidas” (Marôco, 2011:9).

Existem dois tipos de amostragem: amostragem probabilística ou aleatória e amostragem não probabilística ou não aleatória. A primeira consiste em obter as amostras de forma aleatória, ou seja, cada elemento da população tem igual probabilidade de fazer parte da amostra. Na amostragem não probabilística ou não aleatória, a probabilidade de cada elemento da população fazer parte da amostra não é igual às dos restantes elementos (Marôco, 2011). Neste caso, pode acontecer mais facilmente que a amostra não seja representativa da população.

Tendo em conta a descrição feita, consideramos que a amostra do nosso estudo é uma amostra probabilística. A população teórica, ou universo, seria constituída pelos 308 municípios de Portugal. Porém, por conveniência centrámo-nos nos municípios da Região Centro de Portugal, sendo esta a população em estudo, em que cada elemento da população tinha a mesma probabilidade de ser incluído no estudo. Contudo, como não tivemos acesso aos dados de todos os municípios da população em estudo, a nossa amostra é constituída pelos municípios da Região Centro dos quais conseguimos reunir todos os dados necessários.

Quanto às variáveis estatísticas, de acordo com Marôco (2011), elas podem ser qualitativas ou quantitativas. As primeiras são aquelas cuja escala se serve de classificações discretas e mutuamente exclusivas (por exemplo, sexo – masculino ou feminino). As variáveis quantitativas são aquelas “cuja escala de medida o que permite a ordenação e quantificação de diferenças entre elas” (Marôco, 2011:7)

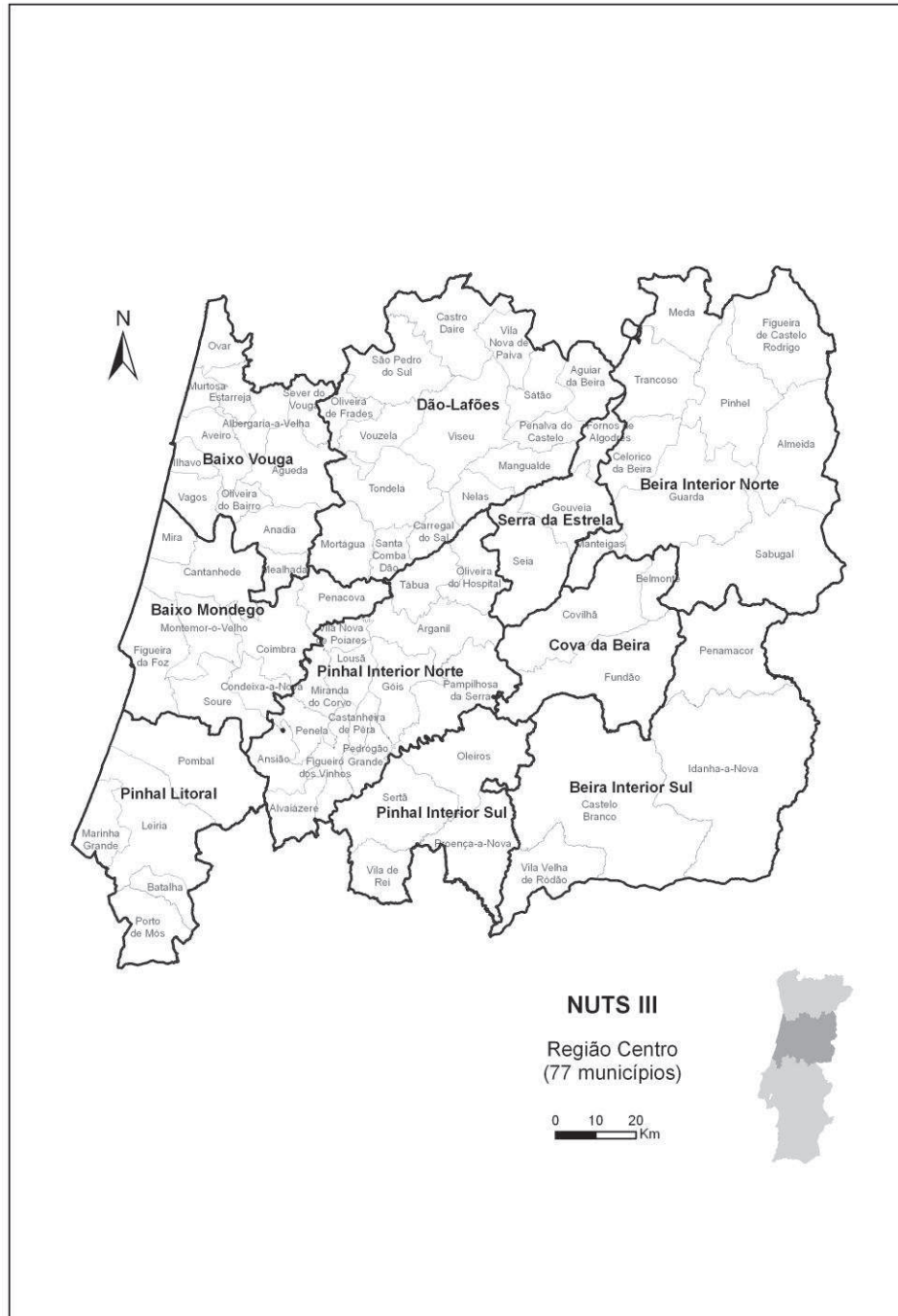
As variáveis do nosso estudo são quantitativas e qualitativas. Quantitativas pelos motivos já referido. Qualitativas pois incluímos no estudo variáveis *dummy*: variáveis que assumem o valor 1 ou 0, sendo que 1 significa que alguma coisa é verdade.

### 3.1.3. AMOSTRA E DADOS

O universo de municípios portugueses é constituído por 308 elementos. Destes 308 municípios, 100 constituem a Região Centro de acordo com a NUTS III. Porém, a população do nosso estudo cinge-se aos 77 municípios da Região Centro NUTS III sob alçada da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro (CCDRC), conforme Figura 2.

A amostra do nosso estudo consiste em 42 municípios da Região Centro, NUTS III, sob alçada da CCDRC, dado que foram aqueles para os quais conseguimos reunir informação, em tempo útil sobre as variáveis a considerar no nosso modelo, particularmente as relativas às modificações orçamentais. Tendo em conta este facto, poderemos dizer que a nossa amostra acabou por ser uma amostra por conveniência. Na Tabela 1 podemos concluir da representatividade da amostra perante a população.

FIGURA 2: MUNICÍPIOS DA REGIÃO CENTRO NUTS III – 77 MUNICÍPIOS



Fonte: <https://www.ccdrc.pt/>

TABELA1: REPRESENTATIVIDADE DA AMOSTRA

	<b>População (77)</b> <b>100%</b>	<b>Amostra (42)</b> <b>54,4%</b>
<b>Dimensão dos municípios<sup>15</sup></b>		
Municípios pequenos	63,64%	61,90%
Municípios médios	33,77%	35,71%
Municípios grandes	2,60%	0,02%
<b>Média de habitantes</b>	22.945	24.450
<b>Localização geográfica<sup>16</sup></b>		
Litoral	32,47%	38,10%
Interior	67,53%	61,90%

Da análise da Tabela1, poderemos concluir que a nossa amostra é representativa da população.

Para cada um dos municípios foram recolhidos dados referentes aos anos de 2008 a 2011, inclusive. Seleccionamos estes anos para afastar qualquer efeito decorrente da entrada em da Lei das Finanças Locais. Os dados necessários, todos eles relacionados com as variáveis que foram incluídas no estudo, foram recolhidos através de várias fontes, nomeadamente, Portal Autárquico, Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL)<sup>17</sup>, municípios que constituem a amostra, Instituto Nacional de Estatística (INE)<sup>18</sup>, Anuário dos Municípios Portugueses, Comissão Nacional de Eleições (CNE)<sup>19</sup> e Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP)<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> Para a dimensão dos municípios usámos a divisão do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses: até 20.000 habitantes são municípios pequenos, entre 20.000 e 100.000 habitantes são municípios médios e mais do que são mil habitantes são municípios grandes.

<sup>16</sup> No ponto 3.1.4. Variáveis e Modelo encontra-se explicada a forma como foi realizada a divisão entre Litoral e Interior.

<sup>17</sup> <https://appls.portalautarquico.pt/portalautarquico/>

<sup>18</sup> [http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_main](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_main)

<sup>19</sup> <http://www.cne.pt/>

<sup>20</sup> <http://www.iefp.pt/Paginas/home.aspx>

Os dados mais importantes para a construção da variável dependente, a magnitude das modificações orçamentais, foram recolhidos quer do orçamento inicialmente aprovado, quer dos mapas de controlo orçamental dos municípios, uma vez que estes consideram as dotações de despesa e previsões de receita corrigidas pelas modificações ao orçamento que ocorrem ao longo do ano.

#### 3.1.4. VARIÁVEIS E MODELO

Tendo em conta que o objetivo deste trabalho é averiguar que fatores são possíveis de determinar as modificações orçamentais (revisões e alterações) nos municípios, optámos por definir como variável dependente a **magnitude dessas modificações**, tal como no estudo de Anessi-Pessina *et al.* (2010). Definimos magnitude como o **rácio entre o orçamento final (corrigido) e o orçamento inicialmente aprovado**, por capítulo económico, quer da receita, quer da despesa<sup>21</sup>. Assim, quando o resultado deste rácio é maior do que 1, tal significa que houve modificações, no sentido do aumento, aos valores inicialmente aprovados; se o rácio é igual a 1, não houver qualquer modificação; sendo inferior a 1, as modificações foram no sentido da redução.

No Quadro 3 podemos observar os capítulos económicos, quer da receita, quer da despesa, que foram tidos em conta na construção da variável dependente<sup>22</sup>.

**QUADRO 3: CAPÍTULOS ECONÓMICOS PARA AS VARIÁVEIS DEPENDENTES**

	<b>Receitas</b>	<b>Despesas</b>
Corrente	01 Impostos Diretos	01 Despesas com o pessoal
	06 Transferências Correntes	02 Aquisição de bens e serviços
	07 Vendas de bens e serviços	
Capital	09 Vendas de bens de investimento	07 Aquisições de bens de capital
	10 Transferências de capital	10 Passivos Financeiros

<sup>21</sup> De acordo com o classificador económico apresentado no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

<sup>22</sup> Segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses estes são os capítulos mais representativos da estrutura da receita e da despesa.

A análise baseou-se na construção de nove modelos de regressão linear múltiplas, um para cada um dos capítulos descritos no Quadro 3, tal como fizeram Anessi-Pessina *et al.* (2010), sem que o efeito temporal fosse considerado. Como explicaremos adiante, optámos por não usar modelos de dados em painel, pois o efeito temporal do ano não se revelou significativo para discriminar as variáveis dependentes.

Relativamente às variáveis independentes dividimo-las em três grupos: variáveis económico-sociais, variáveis políticas e variáveis orçamentais. Utilizamos, ainda, uma variável de controlo – a dimensão medida pela população residente no município. Esta divisão surge pelo facto de na literatura, nos escassos estudos semelhantes a este, serem identificados outros tipos de variáveis a influenciar as modificações orçamentais, além das que se encontram diretamente relacionadas com o orçamento.

Por exemplo, Mayper *et al.* (1991) consideraram como variáveis independentes, por exemplo, a competição eleitoral, o calendário eleitoral, as alterações na população, taxa de desemprego, dívida *per capita*, as transferências federais e estaduais, os impostos *per capita* e a forma de governação.

Anessi-Pessina *et al.* (2012) também incluíram variáveis como a localização geográfica, o PIB per capital local, a orientação política, a fragmentação política, o número de anos decorridos desde a última eleição para os municípios, o número de trabalhadores, o défice ou superavit acumulado, as alterações no orçamento por rubrica e a natureza da despesa, a autonomia financeira, entre outras.

Tendo em conta que nos propusemos a identificar potenciais fatores que afetam as modificações orçamentais, pareceu-nos que também deveríamos incluir variáveis diversas, que abrangessem mais do que as questões orçamentais, propriamente ditas, mas que pudessem incluir aspetos exógenos aos próprios municípios.

Prosseguindo com uma breve caracterização de cada uma das variáveis independentes, começamos por nos referir à variável de controlo *Dimensão*. DIM representa o número de habitantes de cada município, para cada um dos anos em estudo.

Como variáveis políticas incluímos a *Ideologia* (IDEOL), que identifica a corrente política do Executivo camarário, ou seja, se o partido no poder é um partido de direita ou

esquerda. No caso de coligações, identificámos se a coligação era de esquerda ou de direita. A *Fragmentação* (FRAG) representa a divisão política, ou seja, se há minoria ou maioria no Executivo camarário. A variável *Ano Eleitoral* (ELEIC) pretende identificar se o ano em causa foi ou não ano de realização de eleições autárquicas. Quanto à variável *Mudança de Orientação* (MUD\_POL) ela identifica se, no ano em causa, houve alteração da orientação política do Executivo.

Relativamente às variáveis económico-sociais, consideramos três variáveis de âmbito mais social: IDS e DESEMP e GEOG. IDS representa o *Índice de Desenvolvimento Social*, tal como se encontra definido na LFL. Os valores foram retirados da Portaria n.º 200/2004 (2.ª série), de 4 de fevereiro de 2004. De acordo com o mesmo diploma legal, o IDS foi calculado com base nos Censos de 2001. Não encontramos, porém, valores atualizados de acordo com os Censos 2011, pelo que considerámos que a melhor opção seria considerar os dados de 2001 como os mais recentes disponíveis. Aliás, para muitas variáveis, por ser necessária a informação por município, deparámo-nos com o mesmo problema: inexistência de dados por concelhos/município. Havíamos considerado a possibilidade de integrar também como variável independente o índice de poder de compra concelhio, mas tais estudos são efetuados de dois em dois anos pelo INE e o último disponível era referente a 2009. O mesmo se passou com a procura de dados para a variável *Desemprego*. À falta de estatísticas concelhias e não havendo dados referentes aos Censos de 2011, criámos um índice alternativo, que teve por base as estatísticas mensais publicadas no sítio web oficial do IEFP. Assim, o nosso índice de desemprego consistiu no rácio entre o número de habitantes desempregados a 31 de dezembro de cada um dos anos em estudo, por cada mil habitantes.

GEOG identifica a localização geográfica do município, isto é, se é considerado um município do litoral ou do interior do país. Considerámos que um município seria litoral se fizesse parte de uma das três regiões da Região Centro com faixa litoral – Baixo Vouga, Baixo Mondego ou Pinhal Litoral; os restantes seriam considerados interior.

Relativamente às variáveis orçamentais incluímos três: DEF\_SUP, IND\_FINANC e PESO. A variável *Défice/Superavit* (DEF\_SUP) refere o saldo orçamental e indica se o município apresentou défice ou superavit no ano em questão. Para este cálculo tivemos



em conta o total das receitas liquidadas e das despesas comprometidas, tendo expurgado, do lado da receita os passivos financeiros, bem como o valor das reposições não abatidas aos pagamentos (por não nos ser possível identificar a que respeitavam) e o saldo da gerência anterior. Na *Independência Financeira* (IND\_FINANC) comparámos as receitas próprias com as receitas totais (receita cobrada), em que consideramos receitas próprias os impostos (diretos e indiretos), as taxas e as vendas de bens e serviços (correntes e de investimento). A variável PESO representa o peso relativo de cada capítulo, tal como descritos no Quadro 3, no total de despesas e receitas, também calculado com base nas receitas cobradas e despesas pagas. Em cada regressão só é usada a variável peso do capítulo da própria regressão, pelo que esta variável toma valores diferentes de regressão para regressão.

Na Tabela 2 sintetizamos as nossas variáveis independentes, bem como a fonte dos dados necessários à construção das mesmas.

TABELA 2: VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Tipo	Variável e forma de cálculo	Medida	Fonte
Políticas	Ideologia política <b>IDEOL</b>	<i>Dummy</i> Esquerda = 1, Direita = 0	CNE
	Fragmentação política no executivo <b>FRAG_POL</b>	<i>Dummy</i> Minoria = 1, Maioria = 0	CNE
	Ano eleitoral <b>ELEIC</b>	<i>Dummy</i> Sim = 1, Não = 0	CNE
	Mudança de orientação política <b>MUD_POL</b>	<i>Dummy</i> Sim = 1, Não = 0	CNE
Económico-sociais	Índice de Desenvolvimento Social <b>IDS</b>		Portaria 200/2004 (2.ª série), de 4 fevereiro de 2004
	Índice de desemprego <b>DESEMP</b>	Com base em estatísticas mensais, por concelho: número de desempregados a 31/12/n, por 1000 habitantes	IEFP
	Localização geográfica <b>GEOG</b>	<i>Dummy</i> Litoral = 1, Interior = 0	
Orçamentais	Défice ou superavit do ano <b>DEF_SUP</b>	Diferença entre receitas liquidadas e compromissos assumidos, expurgado o efeito, do lado da receita, dos passivos financeiros, e reposições não abatidas aos pagamentos. A fim de melhor operacionalização, por serem considerados elevados, optou-se por considerar a unidade ao milhão de euros.	DGAL
	Independência financeira <b>IND_FINANC</b>	Rácio entre receitas próprias (impostos diretos e indiretos, taxas, venda de bens e serviços e venda de bens de investimento) e receitas totais (ambos em termos de receitas cobradas)	DGAL, Anuário dos Municípios Portugueses
	Peso relativo de cada rubrica <b>PESO</b>	No total da receita e da despesa (receita cobrada e despesa paga)	DGAL, Anuário dos Municípios Portugueses

As variáveis dummy (variáveis que assumem o valor 1 ou 0, sendo que 1 significa que alguma coisa é verdade) foram criadas para introduzir no modelo variáveis quantitativas.

Construímos nove regressões OLS, como referido, uma para cada capítulo económico quer da receita, quer da despesa, conjugando a variável dependente *Magnitude das Modificações Orçamentais* com as variáveis independentes definidas na Tabela 2 e, ainda, a dimensão do município, como variável de controlo<sup>23</sup>. O modelo, replicado nove vezes, é dado por:

$$Y_i = \alpha + \beta X_i' + \varepsilon_i$$

Em que Y é a variável dependente,  $X_i'$  é o vetor das variáveis independentes,  $\alpha$  e  $\beta$  são os coeficientes a estimar e  $\varepsilon_i$  é o termo do erro. As variáveis independentes são:

X1	GEOG
X2	DIM
X3	IDS
X4	DESEMP
X5	IDEOL
X6	FRAG_POL
X7	ELEIC
X8	MUD_POL
X9	PESO
X10	IND_FINANC
X11	DEF_SUP

Em todas as regressões foram testados os problemas de multicolinearidade. Para diagnosticar os problemas de correlação entre as variáveis independentes, analisámos a estatística VIF (*Variance Inflation Factor*). Segundo Marôco (2011:714), “De uma forma geral, valores de VIF superiores a 5 (..) ou mesmo a 10 (...) indicam problemas de estimação com  $\beta_i$  devido à presença de multicolinearidade nas variáveis independentes”.

---

<sup>23</sup> A fim de resolver problemas associados à multicolinearidade, usou-se esta variável logaritmicada.

Tendo em conta que os VIF determinados não ultrapassavam os limites referidos, assegura-se que as variáveis independentes não estão correlacionadas entre si.

Não se verificam problemas com a autocorrelação dos erros, tendo sido utilizada para esta verificação a estatística Durbin-Watson.

Todas as regressões foram consideradas significantes, ou seja, pelo menos um dos coeficientes parciais ( $\beta_i$ ) não é igual a zero, existindo assim alguma relação com a variável dependente (ANOVA).

Sendo o nosso modelo inspirado no de Anessi-Pessina *et al.* (2010), não efetuámos, porém, uma análise em painel. Na verdade, por recursos a variáveis *Dummy*, testámos o efeito temporal nas regressões, concluindo que as variáveis associadas a cada um dos anos não eram estatisticamente significativas. Assim, nos modelos finais acabámos por não considerar dados em painel, procedendo antes ao *pool* dos dados, reunindo 168 observações (42 municípios em 4 anos).

## 3.2. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

### 3.2.1. MAGNITUDE DAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS

Na Tabela 3 apresentamos as estatísticas descritivas da magnitude das modificações dos vários capítulos da receita. De uma forma geral e em todos os períodos e municípios, as modificações foram no sentido do aumento, já que a média das magnitudes das modificações é superior a 1 em todos os capítulos. Observa-se também que as magnitudes das modificações foram, em média, maiores no capítulo das *Transferências de Capital*. O orçamento inicial praticamente não sofreu modificações no capítulo dos *Impostos Diretos*, já que a média das magnitudes das modificações é praticamente igual a 1. O capítulo que apresenta maior dispersão das magnitudes das modificações na receita é *Vendas de Bens de Investimento*, o que significa que é neste capítulo que os municípios nos vários anos apresentam valores de modificações mais afastados do valor médio.

Em geral, observa-se que, em média, as magnitudes das modificações dos capítulos da receita de capital são maiores do que as magnitudes das modificações dos capítulos da receita corrente.

**TABELA 3: ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA MAGNITUDE DAS MODIFICAÇÕES DA RECEITA**

Capítulo Económico		Média	Desvio-padrão
01	Impostos Diretos	1,001989	0,0986
06	Transferências Correntes	1,040861	0,3291
07	Venda de bens e serviços	1,051913	0,4206
09	Venda de bens de investimento	1,057896	1,8399
10	Transferências de Capital	1,104058	0,9072

Na Tabela 4 mostra as estatísticas descritivas da magnitude das modificações dos vários capítulos da despesa. Verificamos que as modificações ao orçamento inicial foram no sentido do aumento em todos os capítulos da despesa, à exceção do capítulo *Despesas com o Pessoal* que, ainda assim, apresenta magnitudes de modificações bastante próximas do orçamento inicial. O capítulo respeitante aos *Passivos Financeiros* apresenta magnitudes às modificações substancialmente elevadas quando comparadas com os outros capítulos. Observa-se que os orçamentos corrigidos são, em média, quase 2.000 vezes maiores do que o orçamento inicial. Tal facto decorrerá das regras de elaboração do orçamento no que concerne à previsão das despesas relacionadas com empréstimos, que, como referimos no ponto 2.3.1.2. desta dissertação, só poderão ser consideradas no orçamento após a sua contratação, o que pode acontecer apenas após a aprovação do orçamento inicial.

**TABELA 4: ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA MAGNITUDE DAS MODIFICAÇÕES DA DESPESA**

Capítulo Económico		Média	Desvio-padrão
01	Despesas com o Pessoal	0,9816	0,1179
02	Aquisição de bens e serviços	1,7796	8,7629
07	Aquisição de bens de capital	1,1149	1,5958
10	Passivos Financeiros	1949,5582	25168,1680

### 3.2.2. FATORES DETERMINANTES DAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS

#### 3.2.2.1 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES

A Tabela 5 apresenta as estatísticas descritivas das variáveis quantitativas independentes, cujos valores são iguais nas nove regressões, ou seja, não se alteram com as diferentes capítulos de receita e despesa.

Podemos observar que, no período de análise considerado, os municípios apresentam, em média, um IDS próximo de 0,90, abaixo do valor médio nacional (0,915, conforme a Portaria n.º 200/2004, de 4 de fevereiro). O índice de desemprego (DESEMP) é, em média, 0,98, ou seja, por cada 1.000 habitantes, aproximadamente 1 é desempregado, em todos os municípios e durante o período considerado. Porém, observa-se também um elevado nível de dispersão para esta variável.

No que diz respeito ao saldo orçamental (DEF\_SUP), os municípios apresentam défice, sendo que o seu valor médio ultrapassa os 7,5 milhões de euros, no período em causa. Esta variável apresenta, contudo, uma dispersão elevada, o que significa que alguns municípios podem apresentar superavit, em algum dos anos em análise.

Relativamente à independência financeira (IND\_FINANC) o valor médio apresentado é de 29%, o que significa que os municípios, no período considerado, têm um nível de receitas próprias na ordem dos 30%.

Quanto à dimensão (DIM), o valor médio de habitantes é de 24.450 por município, no período em causa, como referido na representatividade da amostra<sup>24</sup>.

**TABELA 5: ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES QUANTITATIVAS**

Variável	Média	Desvio padrão
IDS	0,9011	0,0194
DESEMP	0,9804	1,1682
DEF_SUP	-7,665	16,4970
IND_FINANC	0,2949	0,1433
DIM	9,6459	0,9389

<sup>24</sup> O valor apresentado na Tabela 5 corresponde à variável logaritmizada.

As Tabela 6 e Tabela 7 apresentam as estatísticas descritivas da única variável independente quantitativa, que, como já referido, se diferencia por capítulos de receita e despesa.

**TABELA 6: PESO RELATIVO DE CADA RUBRICA DA RECEITA NA RESPETIVA REGRESSÃO**

Capítulo Económico		Média	Desvio-padrão
01	Impostos Diretos	0,162	0,1082
06	Transferências Correntes	0,360	0,1402
07	Vendas de bens e serviços	0,100	0,0742
09	Vendas de bens de investimento	0,007	0,0292
10	Transferências de Capital	0,273	0,1260

No que concerne à receita, a média da variável PESO é maior no capítulo das *Transferências Correntes*, seguida das *Transferências de Capital*, sendo menor no capítulo das *Vendas de bens de investimento*. Contudo, no que respeita à dispersão é neste capítulo que esta é maior.

Relativamente à despesa, a média da variável peso é maior no capítulo *Aquisição de bens de capital*, sendo menor no capítulo *Passivos Financeiros*. Tal como na receita, é no capítulo cuja média é menor que a dispersão é maior.

**TABELA 7: PESO RELATIVO DE CADA RUBRICA DA DESPESA NA RESPETIVA REGRESSÃO**

Capítulo Económico		Média	Desvio-padrão
01	Despesas com o Pessoal	0,291	0,2162
02	Aquisição de bens e serviços	0,266	0,0930
07	Aquisição de bens de capital	0,359	0,3398
10	Passivos Financeiros	0,054	0,0847

### 3.2.2.2. ANÁLISE MULTIVARIADA

Da análise da Tabela 8 e da Tabela 9, podemos concluir sobre a correlação entre as variáveis independentes quantitativas e as magnitudes das modificações, ainda que sem qualquer implicação de causa e efeito entre ambas. Como se observa, apenas algumas correlações são estatisticamente significativas.

Relativamente à receita, o IDS correlaciona-se apenas com a magnitude das modificações das *Vendas de bens de investimento*, covariando em sentidos contrários, ou seja, a magnitude das modificações das *Vendas de bens de investimento* diminui quando o IDS dos municípios aumenta, ou vice-versa, acontecendo o mesmo entre a IND\_FINANC e o PESO com a magnitude das modificações dos *Impostos Diretos*. Podemos, portanto, concluir que em municípios e anos em que aumentam as receitas próprias, tende a haver menor magnitude de modificações à receita de impostos diretos, tendendo a haver uma maior coincidência entre o orçamento inicialmente aprovado e o orçamento corrigido.

Já quando a IND\_FINANC aumenta, aumenta também a magnitude das modificações do capítulo das *Transferências de capital*, ou seja, em municípios e anos com mais receitas próprias parece haver também maior diferença entre as Transferências de capital que se preveem obter no orçamento corrigido face ao orçamento inicial.

Nenhuma variável revelou correlacionar-se significativamente com a magnitude das modificações orçamentais das Transferências correntes nem com a das Vendas de bens e serviços.



**TABELA 8: CORRELAÇÃO DE PEARSON ENTRE MAGNITUDES DAS MODIFICAÇÕES DA RECEITA E AS VARIÁVEIS INDEPENDENTES QUANTITATIVAS**

	01 Impostos Diretos	06 Transferências correntes	07 Vendas de bens e serviços	09 Vendas de bens de investimento	10 Transferências de capital
IDS	-0,013	0,008	-0,007	-0,144*	-0,011
DESEMP	-0,034	-0,037	-0,084	-0,088	-0,073
DEF_SUP	-0,019	0,036	0,078	0,042	0,063
IND_FINANC	-0,209**	0,102	0,017	-0,093	0,133*
PESO	-0,202*	-0,092	-0,033	0,009	-0,022
DIM	-0,127	0,052	-0,067	-0,108	0,007

\*  $\alpha < 0,05$ ; \*\*  $\alpha < 0,01$ , Total das observações: 168

No que à despesa respeita, nenhuma das variáveis revelou correlacionar-se significativamente com a magnitude das modificações orçamentais das Despesas com o Pessoal, nem com a dos Passivos Financeiros.

Com a magnitude das modificações orçamentais do capítulo *Aquisição de bens e serviços*, apenas a variável IDS apresentou uma correlação positiva, o que significa que a diferença entre as dotações corrigidas e as dotações iniciais dos bens e serviços correntes aumenta quando o IDS dos municípios também aumenta.

As variáveis IDS, DESEMP e IND\_FINANC correlacionam-se positivamente com a magnitude das modificações do capítulo *Aquisição de bens de capital*, enquanto que DEF\_SUP se correlaciona negativamente. No primeiro caso, quando uma variável aumenta a outra aumenta, significa que em municípios/anos em que aumenta a diferença entre as dotações corrigidas e as dotações iniciais para Aquisição de bens de capital, o IDS, o índice de desemprego e independência financeira também aumentam. No segundo caso, quando a variável DEF\_SUP aumenta, a magnitude das modificações orçamentais diminui, ou vice-versa, o que parece indicar que em municípios/anos em que maior é o défice também maior é a magnitude das modificações orçamentais ao capítulo dos bens de capital.

**TABELA 9: CORRELAÇÃO DE PEARSON ENTRE MAGNITUDES DAS MODIFICAÇÕES DA DESPESA E AS VARIÁVEIS INDEPENDENTES QUANTITATIVAS**

	01 Despesas com pessoal	02 Aquisição de bens e serviços	07 Aquisição de bens de capital	10 Passivos Financeiros
IDS	-0,058	0,138*	0,133*	0,024
DESEMP	-0,028	0,008	0,170*	-0,052
DEF_SUP	0,027	-0,025	-0,211**	0,071
IND_FINANC	-0,045	0,081	0,135*	-0,093
PESO	0,016	0,081	-0,046	0,042
DIM	-0,010	0,038	0,114	-0,123

\*  $\alpha < 0,05$ ; \*\*  $\alpha < 0,01$ , Total das observações: 168

Na Tabela 10 e na Tabela 11 apresentam-se os valores dos coeficientes das regressões multivariadas, respetivamente para os capítulos da receita e da despesa, procurando mais explicações sobre possíveis determinantes das modificações orçamentais.

Relativamente aos coeficientes das regressões da receita, nenhum deles é igual a zero, pelo que, de alguma forma, todos contribuem para explicar as variáveis dependentes.

Contudo, para qualquer uma das regressões lineares, o coeficiente de determinação é reduzido, significando que o ajustamento de cada um dos modelos, i.e., o seu poder explicativo é fraco. A regressão em que as variáveis dependentes mais explicam a variável dependente é a dos *Impostos Diretos*, com  $R^2$  de cerca de 12%.

A regressão que representa a magnitude das modificações do capítulo dos *Impostos diretos* apresenta duas variáveis com significância estatística: DESEMP e PESO, ou seja, apenas estas duas são significativas para explicar as variâncias da variável dependente. Municípios onde o desemprego é mais elevado tendem a apresentar maiores magnitudes nas modificações ao capítulo das receitas de Impostos diretos, embora o impacto do desemprego na magnitude seja reduzido. Quanto à variável PESO, menores pesos dos capítulos conduzem a maiores magnitudes nas respetivas modificações orçamentais.

A variável GEOG apresenta significância estatística apenas na regressão do capítulo *Vendas de bens e serviços*, o que significa os municípios do litoral tendem a apresentar menos magnitude nas modificações orçamentais do capítulo em causa, acontecendo o contrário aos municípios do interior. Esta é a única variável estatisticamente significativa para determinar a magnitude das modificações orçamentais neste capítulo.

A IDEOL é a única variável com significância estatística na regressão do capítulo *Transferências de Capital*. Quando os municípios são de esquerda apresentam menos magnitude nas modificações às receitas de Transferências de capital.

Relativamente às regressões das Transferências correntes e da Venda de bens de investimento nenhuma variável é estatisticamente significativa para explicar a magnitude das modificações orçamentais respetivas.

**TABELA 10: DETERMINANTES DA MAGNITUDE DAS MODIFICAÇÕES ORÇAMENTAIS DA RECEITA**

	01 Impostos Diretos	06 Transferências correntes	07 Vendas de bens e serviços	09 Vendas de bens de investimento	10 Transferências de capital
R <sup>2</sup>	0,123	0,086	0,087	0,033	0,09
X1 GEOG	0,027	-0,154	-0,235*	0,038	-0,105
X2 DIM	-0,026	0,126	0,060	-0,181	0,098
X3 IDS	0,923	-0,988	1,202	-14,464	-6,067
X4 DESEMP	0,031*	-0,102	-0,094	0,047	-0,188
X5 IDEOL	0,018	-0,073	-0,128	-0,301	-0,301*
X6 FRAG_POL	0,000000258	0,006	0,099	0,066	-0,060
X7 ELEIC	0,001	0,022	0,031	-0,300	-0,142
X8 MUD_POL	0,067	-0,185	-0,088	0,122	-0,418
X9 PESO	-0,303*	-0,160	-0,359	-0,157	0,021
X10 IND_FINANC	-0,123	0,471	0,597	0,708	2,192
X11 DEF_SUP	0,000	0,001	0,002	0,001	0,003

\*  $\alpha = 5\%$ , Total de observações: 168

À semelhança das regressões dos capítulos da receita, também na despesa o coeficiente de determinação é muito baixo. Assume o valor mais elevado na regressão da *Aquisição de bens de capital*, com cerca de 9%. Os ajustamentos de todos os modelos e consequentemente o seu poder explicativo são bastante fracos.

Voltamos a não ter valores de  $\beta$  iguais a zero, sendo que, de alguma forma, as variáveis independentes explicam a variável dependente.

Relativamente às regressões da Despesas com o pessoal e Passivos financeiros nenhuma variável independente se revelou significativamente significativa para explicar as magnitudes das modificações respetivas.

Apresenta significância estatística a variável GEOG, que para a magnitude da *Aquisição de bens e serviços*, quer na da *Aquisição de bens de Capital*. Porém apresentam sinais contrários. Os municípios do litoral tendem a apresentar mais magnitude nas modificações às dotações para bens de capital e menos modificações às dotações para Aquisição de bens e serviços correntes, sendo que nos do interior se verifica o inverso.

A magnitude das modificações ao capítulo de Aquisição de bens e serviços é também determinada positivamente pelo IDS, o que significa significativamente que aumenta para municípios com IDS maior ( $\beta \cong 111,1$ ).

**TABELA 11: COEFICIENTES DAS REGRESSÕES DA DESPESA**

	01 Despesas com pessoal	02 Aquisição de bens e serviços	07 Aquisição de bens de capital	10 Passivos Financeiros
R <sup>2</sup>	0,012	0,073	0,088	0,052
X1 GEOG	,0065	-4,263*	,131*	1754,048
X2 DIM	,0125	1,222	-,409	-9033,694
X3 IDS	-,3836	111,095*	3,571	173457,608
X4 DESEMP	-,0039	-1,462	,271	4214,095
X5 IDEOL	-,0007	2,238	-,051	-3604,855
X6 FRAG_POL	,0101	-1,315	-,652	1329,034
X7 ELEIC	,0112	-,959	-,306	-1937,763
X8 MUD_POL	,0610	2,577	,076	10181,106
X9 PESO	,0181	6,548	-,446	20812,543
X10 IND_FINANC	-,0637	2,607	1,542	-9790,355
X11 DEF_SUP	,0003	-,048	-,019	132,924

\*  $\alpha = 5\%$ , Total de observações: 168

Apesar de os modelos apresentarem coeficientes de determinação muito baixos, o que poderá questionar a adequabilidade do uso dos modelos de regressão para a análise do fenómeno em causa, decidimos avançar com o estudo, uma vez que entendemos que as variáveis apresentadas possuem validade económica, independentemente da sua fraca validação estatística.

### 3.3. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Como vimos em 3.1.1., o problema subjacente a esta investigação prende-se com o desconhecimento dos motivos ou fatores que podem explicar as modificações orçamentais nos municípios, pelo que a orientámos a nossa investigação segundo algumas questões, às quais pretendemos dar resposta, focadas no contexto municipal.

Vimos que as modificações orçamentais são o que os governos fazem para rever e atualizar os orçamentos durante o ano em curso. São um mecanismo fundamental para

dar ao orçamento a flexibilidade necessária a um instrumento previsional, desde que não sejam usadas abusivamente. As modificações podem tomar a forma de alterações ou revisões ao orçamento. Uma alteração ocorre quando se reforça uma dotação, anulando em igual valor uma outra, estando a primeira subdotada e a segunda sobreavaliada (Carvalho, 1996). As revisões consistem numa modificação substancial ao orçamento, traduzida pelo aumento da dotação global da despesa prevista, levando à necessidade de intervir nas fontes de financiamento do orçamento.

Na literatura são identificados alguns determinantes das modificações orçamentais.

Anessi-Pessina *et al.* (2012) referem que as características demográficas e culturais de uma comunidade podem desempenhar um papel importante, isto é, as características sócio-económicas de uma comunidade podem influenciar a tomada de decisão nas políticas desempenhadas pelos municípios.

Também Forrester e Mullins (1992) referiam o papel desempenhado pelas questões culturais na tomada de decisão: *“the interaction of rebudgeting on its environment was somewhat diferente, as was the role and influence of the actors.”*

De acordo com Anessi-Pessina *et al.* (2012) há na literatura evidências de que as modificações orçamentais são influenciadas por variáveis políticas. Segundo os mesmos autores, as modificações aos orçamentais que resultam em aumento de receitas ocorrem mais frequentemente em executivos de esquerda, enquanto que as modificações que conduzem a diminuições da despesa ocorrem mais em executivos de direita

Por outro lado, há, ainda, a questão da fragmentação política, que segundo Anessi-Pessina *et al.* (2012) poderia funcionar como entrave às modificações orçamentais.

De acordo com Dougherty *et al.* (2003), as modificações orçamentais são mais visíveis nos itens de capital do que nos correntes, com aumentos entre as dotações iniciais e as finais.

Segundo Veiga e Veiga (2004), em períodos pré-eleitorais tende a haver aumento das despesas, principalmente em despesas de capital, como por exemplo, construção de estradas, de viadutos, ou seja, obras visíveis ao eleitorado.

Relativamente ao caso português, concluímos neste estudo exploratório que:

- ✓ Nas regressões dos capítulos *Despesas com Pessoal e Passivos Financeiros* nenhuma variável independente é significativamente estatística;
- ✓ Nas regressões do capítulo *Transferências correntes e Venda de bens de investimento* nenhuma variável independente é significativamente estatística;
- ✓ Na regressão do capítulo dos Impostos diretos há duas variáveis com significância estatística: *Desemprego* e *Ideologia política*;
- ✓ A variável *Geografia* apresenta significância estatística na regressão de Venda de bens e serviços;
- ✓ A variável *Ideologia* apresenta significância estatística na regressão das Transferências de Capital.

No que às variáveis políticas respeita, Anessi-Pessina *et al.* (2012) concluíram que as modificações orçamentais apenas são suportadas pelo ciclo eleitoral (número de anos desde a última eleição) sendo mais visível nos capítulos da despesa de capital. Tal como no nosso estudo, também a fragmentação política não tem significância estatística.

Enquanto que relativamente às variáveis orçamentais, Anessi-Pessina *et al.* (2012) encontraram significância estatísticas para as variáveis, no nosso estudo apenas a variável *PESO* tem significância estatística.

Os mesmos autores encontraram, também, significância estatística para a variável relacionada com as condições sócio-económicas dos municípios (PIB *per capita* local). Neste estudo, encontramos significância estatística para a variável *Índice de Desenvolvimento Social* (como referimos, para a regressão da rubrica Aquisição de bens e serviços).

De uma maneira geral, este estudo exploratório acaba por identificar como determinantes das modificações orçamentais sete variáveis que explicam a magnitude das modificações orçamentais, para os capítulos económicos considerados, embora não sejam significativas em todos os modelos. Apenas a variável *Geografia* repete a significância em 3 regressões.

Não conseguimos identificar relação entre o aumento das despesas de capital e os anos eleitorais, embora tenhamos essa perceção da realidade, parecendo-nos que em

anos eleitorais há uma tendência para aumentar as despesas de capital, no sentido de mostrar obra, com o objetivo de angariar votos.

O facto de não conseguirmos detetar mais determinantes das modificações orçamentais, salvo as exceções mencionadas, leva-nos a pensar no papel e na importância atribuída ao planeamento na elaboração dos documentos previsionais. Questionamo-nos se, de facto, há um planeamento rigoroso das receitas e das despesas, podendo existir empolamento de algumas receitas, para se conseguir o equilíbrio do Orçamento.

Relativamente às variáveis económico-sociais, embora tenhamos encontrado significância estatística para o *Índice de Desenvolvimento Pessoal* (capítulo de Aquisições de bens e serviços), também nos parece que as questões do domínio social, no caso português, não têm tido influência significativa nas modificações orçamentais, pois os municípios quando atuam nesse domínio, fazem-no através de parecerias com outras instituições, nomeadamente a Segurança Social.

Também nos parece que a Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso, e o Decreto-Lei n.º 127/2012<sup>25</sup>, de 21 de junho, Procedimentos necessários à aplicação Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, e Operacionalização da prestação de informação, irão, de certa forma, levar a que os municípios efetuem menos modificações ao orçamento.

---

<sup>25</sup> Ambos os diplomas legais vêm obrigar que somente seja permitido comprometer despesas se existirem fundos disponíveis para fazer face às mesmas num prazo de 90 dias.



## CONCLUSÃO

Como referimos, o orçamento de um município, como previsão que é, não é estático; pode, pelo contrário, ser sujeito, ao longo do ano, a modificações, que se podem consubstanciar em duas formas: alterações e revisões orçamentais.

O enfoque principal desta dissertação consistiu nas modificações orçamentais, na tentativa de explorar que fatores as poderão explicar. Mais concretamente, o objetivo geral a que nos propusemos foi

*Averiguar que fatores determinam as modificações orçamentais (revisões e alterações), aferindo em que sentido se relacionam, no contexto dos municípios portugueses.*

Relativamente ao nosso estudo empírico, concluímos que este estudo exploratório identifica como determinantes das modificações orçamentais apenas sete variáveis independentes que explicam a magnitude das modificações orçamentais, para os capítulos económicos considerados, embora não sejam significativas em todos os modelos e uma delas seja significativamente estatística em mais do que uma regressão (*Geografia*). Não encontramos, tal como noutros estudos referidos, as mesmas determinantes das modificações orçamentais, tal como as variáveis orçamentais propriamente ditas. Verificámos que a *Independência Financeira* e o *Défice/Superavit* não são fatores determinantes das modificações orçamentais dos municípios, o que contraria as conclusões apresentadas por Anessi-Pessina *et al.* (2012). Pensamos que esta questão poderá estar relacionada com a importância atribuída ao planeamento na elaboração dos documentos orçamentais.

Desta forma, o estudo apresenta limitações, sendo a mais evidente o facto de se tratar de um estudo exploratório, o que lhe confere pouca sustentação teórica. A outra limitação que identificámos encontra-se relacionada com a limitação de dados. Por não termos tido acesso, por limitações de tempo, aos dados de todos os municípios da Região Centro, tivemos que reduzir a nossa população em estudo, em número de municípios considerados. Considerámos que o tamanho da nossa amostra pode ser também uma limitação ao estudo.

Como sugestões de investigação futura às determinantes das modificações orçamentais evidenciamos:

- A análise de dados em painel;
- A extensão do estudo a todos os municípios de Portugal;
- A identificação de outras variáveis independentes que possam explicar as determinantes das modificações orçamentais;
- A sustentação do estudo em hipóteses, baseadas em algum fundamento teórico, por exemplo, das Teorias da Escolha Pública.

Independentemente dos resultados obtidos e das limitações identificadas, consideramos que, não havendo em Portugal qualquer estudo desta natureza, sendo um estudo exploratório inédito, manteve-se a originalidade do trabalho, bem como das contribuições que o mesmo ofereceu.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Anessi-Pessina, E.; Sicilia, M.; Steccolini, I. (2010) "Rebudgeting in Italian Municipalities: Magnitude and Drivers". *6th Transatlantic Dialogue, "Rethinking Financial Management in the Public Sector – The R. Goodwin Faculty of Economics – University of Siena – Siena, Italy, June 24-26, 2010.*

Anessi-Pessina, E.; Sicilia, M.; Steccolini, I. (2012) "Budgeting and Rebudgeting in Local Governments: Siamese or Twin?". *Public Administration Review*, 72(6), 875-884.

Bernardes, António F. (2003) *Contabilidade Pública e Autárquica - POCP e POCAL*. Coimbra: CEFA.

Blumberg, Boris; Cooper, D. R.; Schindler, P. S. (2011) *Business Research Methods*. London: McGraw -Hill.

Carvalho, João; Fernandes, M. J.; Teixeira, A. (2004) *POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais Comentado*, 2.ª edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Carvalho, João; Fernandes, M. J.; Camões, P; Jorge, S. (2012) *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2010*, 2.ª edição. Lisboa: OTOC.

Carvalho, Joaquim (1996) *O processo Orçamental das Autarquias Local*. Coimbra: Almedina.

Dougherty, M.; Klase, A. Kenneth; Song, S. G. (2003) "Managerial necessity and the art of creating surpluses: the budget-execution process in West Virginia cities", *Public Administration Review*, Vol. 63, N.º 4, 484-497.

Enciclopédia Luso-Brasileira da Cultura (1988), volume 15. Verbo.

Forrester, John; Mullins, Daniel (1992) "Rebudgeting: the serial nature of municipal budgetary processes" *Public Administration Review*, Vol. 52, N.º 5, 467-473.

Jones, Rowan; Pendlebury, Maurice (2000) *Public Sector Accounting*. London: Prentice Hall.

Habermas, Jürgen (1972) *Knowledge and Human Interests*. London: Heineman.

Hopper, T.; Powee, A. (1995) Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies* 22(5). 429-465

Major, Maria João; Vieira, Rui (2009) *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Marôco, João (2011) *Análise estatística com utilização do SPSS.*, 5.ª edição. Lisboa: Edições Sílabo.

Mayper, Alan G.; Granof, M.; Giroux, G. (1991) "An Analysis of Municipal Budget Variances" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 4(1), 29-50.

Nicolau, José; Correia, F. A.; Portela, R. (2003) *POCAL: Regime Geral, Explicada e Comentada*. Coimbra: ATAM.

Orsoni, Gilbert (1992) "L'Éxecution de la Loi de Finances por 1990" *Revue Française de Finances Publiques*, 39.

Ryan, Bob; Scapens, R. W.; Theobald, M. (2002) *Research Method & Metodology in Finance Accounting*, 2<sup>nd</sup> Edition. London: Thomson.

Sousa, Domingos Pereira (1992) *Finanças Públicas*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.

Sousa Franco, António (2008) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volumes I e II, 4.ª Edição, Coimbra: Almedina.

Sundelson, J. Wilner. (1935) "Budgetary Principles" *Political Science Quartely*, L(2), 236-263.

Veiga, L.; Veiga, J. (2004) “Desenvolvimento Económico Português no Espaço Europeu” in II Conferência do Banco de Portugal - Ciclos Político-Económicos nos Municípios Portugueses. Lisboa: Banco de Portugal.

Wildavsky, Aaron (2002) *Budgeting - A comparative theory of budgetary processes*, New Brunswick: Transaction Publishers.

Zbyszewski, João Paulo (2006) *O Financiamento das Autarquias Locais Portuguesas - Um estudo sobre a provisão pública municipal*, Coimbra: Almedina.

## LEGISLAÇÃO

Lei n.º 159/99, de 14 de janeiro, Quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.

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

Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, Quadro de competências, bem como regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e freguesias.

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 5 A/2002, de 11 de janeiro, 1.ª alteração à Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, Quadro de competências, bem como regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e freguesias.

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, Regime Jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas

Decreto-Lei n.º 84 –A/2002, de 5 de abril, 3.ª alteração ao Plano Oficial de Contabilidade Pública

Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto, 1.ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 23/2003, de 2 de julho, 2.ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 48/2004, de 24 de agosto, 3.ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Lei do Enquadramento Orçamental.

Portaria n.º 200/2004 (2.ª série), de 4 de fevereiro de 2004

Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, Lei das Finanças Locais

Lei n.º 48/2010, de 19 de outubro, 4.ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 22/2011, de 20 de Maio, 5.ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 52/2011, de 13 de Outubro, 6.ª alteração à lei n.º 91/2001, Lei do Enquadramento Orçamental

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.

Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, Procedimentos necessários à aplicação da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, e à operacionalização da prestação de informação.

Constituição da República Portuguesa, disponível em

<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>,

acedido de outubro de 2012 a fevereiro de 2013

