



Mestrado em Contabilidade e Finanças

“A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”

Autor

Renato Paulo Marinhelane de Campos Vieira

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Coimbra, Dezembro de 2008



FEUC
Faculdade de Economia
Universidade de Coimbra



Mestrado em Contabilidade e Finanças

“A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”

Dezembro de 2008

Autor

Renato Paulo Marinhelane de Campos Vieira

Orientadora

Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Professora Auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Uma dissertação ... de mestrado é um escrito que apresenta um trabalho de investigação, abrangendo a reflexão teórica, a exposição dos elementos da pesquisa, a discussão dos resultados e as respectivas conclusões (ESTRELA et al., 2006: 104).

Aos

Neel

Prinit

Nisha

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que, de uma maneira ou de outra, contribuíram para a realização deste trabalho de investigação. Nomeadamente à minha família pelo apoio e incentivo que sempre me deram, por terem suportado a minha falta de tempo e ausência, e também a todos os meus amigos e amigas.

Agradeço particularmente, à Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, orientadora desta dissertação, pelo precioso apoio dado, pela sua sempre pronta disponibilidade para colaborar, e pelas suas preciosas instruções, orientações, indicações e conselhos, que foram essenciais para a elaboração deste trabalho.

Agradeço à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra e à Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria, pela realização deste mestrado, que teve uma excelente organização. Saliento particularmente as coordenadoras Professora Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues e Professora Doutora Natália Maria Prudêncio Rafael Canadas, pelo seu apoio, entusiasmo, motivação, empenho e dedicação.

Agradeço a todos os Serviços e Fundos Autónomos da Administração Pública portuguesa que contribuíram para esta dissertação, nomeadamente no preenchimento dos questionários, sem os quais não teria sido possível alcançarmos os objectivos a que nos propusemos.

Agradeço também ao Arsenal do Alfeite, particularmente à Dra. Maria do Carmo Carrilho Fogueiro Maciel pelo apoio e contributos que me deram.

RESUMO

Em Portugal há dezenas de anos que se iniciou o processo de normalização na contabilidade privada, enquanto que na Contabilidade Pública, este processo, conhecido por Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), iniciou-se em 1990 com as bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90). Em 1992 foi publicado o Decreto-Lei n.º 155/92 que, regulamentando aquela lei, instituiu o novo regime da administração financeira do Estado e definiu que os Serviços e Fundos Autónomos (SFAs) deveriam utilizar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade (POC), bem como instituir a Contabilidade Analítica como instrumento de gestão e apoio à decisão. Em 1997 foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), o qual constituiu um passo fundamental na RAFE e das contas públicas.

No processo de normalização da Contabilidade Pública em Portugal, foi assim dada inicialmente primazia aos SFAs, uma vez que para estes, mesmo antes da publicação do POCP, foi recomendado que utilizassem o POC e a Contabilidade Analítica. Isto pode levar a supor que a introdução do POCP nestes organismos não tenha representado uma grande revolução ou mesmo evolução em termos contabilísticos e de informação para gestão, tendo sido sobretudo uma questão de harmonização. Neste contexto, esta dissertação tem como objectivo comprovar este pressuposto, designadamente analisando várias categorias de características do sistema de informação contabilística, antes e após o POCP: tipos de informação, mapas preparados, usos da informação, principais utilizadores da informação e tipos de verificação efectuada às contas. O estudo empírico é baseado num questionário enviado a todos os SFAs existentes em finais de 2007, sujeitos ao POCP.

A análise de frequências, complementada por testes de hipóteses, permitiu concluir que para 58,29% dos organismos em estudo, a introdução do POCP tratou-se apenas de um processo de harmonização de procedimentos contabilísticos, enquanto que para 32,43% representou uma revolução no sistema contabilístico. Por outro lado, a implementação do sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, designadamente no âmbito do novo regime da administração financeira do Estado, é um factor que tem permitido que a transição para o POCP seja mais fácil e realizada de forma mais moderada.

Palavras-chave: POCP; Serviços e Fundos Autónomos; Harmonização; Revolução.

ABSTRACT

The process of business accounting harmonization has started in Portugal a few decades ago, while in Public Sector Accounting this process, known as the State Financial Administration Reform (SFAR), has started in only 1990 with the Public Sector Accounting Bases Law (Law 8/90). In 1992 Law-decree 155/92 has passed and, while regulating the previous law, institutionalised the new State financial management regime and established that Autonomous Services and Funds (ASFs) should use an accounting system framed within the Plan of Accounts for Business Accounting (PABA), as well as they should implement Cost Accounting as a management and decision supporting instrument. In 1997 Law-decree 232/97 was published, approving the Plan of Accounts for Public Accounting (PAPA), which was a major step in the SFAR as well as in the reform of governmental accounts.

In the process of Public Sector Accounting standardisation in Portugal, preference has been therefore given to ASFs, since for these there was already a recommendation, even before the PAPA approval, to use the PABA and Cost Accounting. This might lead to assume that the introduction of the PAPA in these entities has neither represented a major revolution nor even an evolution in accounting and management information terms, having been, above all, a question for harmonisation. Accordingly, this dissertation aims at proving this assumption, namely analysing several categories of features of the accounting information system, before and after the PAPA: information types, statements to be prepared, uses of the information, main users of the information and types of verification required to the accounts. The empirical study is based on a questionnaire sent to the ASFs existing at the end of 2007, under de PAPA.

Frequencies analysis, complemented with hypotheses tests, has allowed concluding that for 58.29% of the studied entities, the PAPA introduction was simply a harmonisation process of the accounting procedures, while for 32.43% it has represented an accounting system revolution. On the other hand, the implementation of a Financial Accounting system before introducing the PAPA, namely during the new State financial management regime, is an issue that has allowed that changing to the PAPA has been easier and done more smoothly.

Keywords: PAPA; Autonomous Services and Funds; Harmonisation; Revolution.

ÍNDICE

Agradecimentos	iv
Resumo	v
Abstract	vi
Lista de Siglas	ix
Índice de Quadros	xi
Índice de Gráficos	xiii
Introdução	1
PARTE I – REVISÃO BILIOGRÁFICA e NORMATIVA	5
Capítulo 1 – A informação da Contabilidade Pública	5
1.1 Utilizadores, objectivos e principais mapas de prestação de contas	8
1.2 Informação no âmbito da prestação de contas	15
1.3 Informação para apoio à decisão e gestão das instituições	18
Capítulo 2 – A harmonização e normalização em Contabilidade Pública	23
2.1 A harmonização internacional	25
2.2 O caso português	36
2.3 Portugal face à situação internacional	50
Capítulo 3 – O sistema contabilístico dos SFAs em Portugal	58
3.1 Informação relatada, utilizadores e objectivos	58
3.1.1 Antes da Lei de Bases/RAFE de 1990	58
3.1.2 Entre a Lei de Bases/RAFE de 1990 e a introdução do POCP	61
3.1.3 Após a introdução do POCP	66
3.1.4 Balanço da Reforma	77
3.2 A implementação do POCP nos SFAs	80
3.2.1 Relatórios de Actividades da CNCAP	80
3.2.2 Estudos Académicos	83
3.3 Análise SWOT	87
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO	90
Capítulo 4 – Metodologia	90

4.1	Caracterização do universo	90
4.2	Objectivo e questões de investigação	91
4.3	Definição das hipóteses de estudo	92
4.4	Recolha dos dados	93
4.4.1	Escolha do método	93
4.4.2	Elaboração e aplicação do questionário	95
4.5	Método de tratamento dos dados	97
	Capítulo 5 – Análise dos resultados	99
5.1	Descrição da população e amostra	99
5.2	Análise sobre o estado de implementação do POCP	103
5.3	Análise da evolução da Contabilidade Orçamental e da Contabilidade Financeira	106
5.4	A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?	109
5.4.1	Evolução no TIPO DE INFORMAÇÃO que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade	110
5.4.2	Evolução na QUANTIDADE DE MAPAS que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar	112
5.4.3	Evolução nos USOS que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística	115
5.4.4	Evolução nos quais eram/são os PRINCIPAIS UTILIZADORES da informação	118
5.4.5	Evolução no TIPO DE VERIFICAÇÃO que estavam/estão sujeitas as contas	120
5.4.6	Análise bivariada – testes de hipóteses	123
5.5	Análise do sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão	130
	Conclusão	135
	Bibliografia	142
	Legislação	149
	Sites da Internet	151
	Apêndices	152
	Anexos	165

LISTA DE SIGLAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants
AR – Assembleia da República
BSC – Balanced Scorecard
CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CRP – Constituição da República Portuguesa
CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DGAL – Direcção Geral da Administração Local
DGCP – Direcção-Geral da Contabilidade Pública
DGO – Direcção-Geral do Orçamento
DOAF – Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos
EUA – Estados Unidos da América
FMI – Fundo Monetário Internacional
GASAC – Governmental Accounting Standards Advisory Council
GASB – Governmental Accounting Standards Board
IASs – International Accounting Standards
IFAC – International Federation of Accountants
IFRSs – International Financial Reporting Standards
INA – Instituto Nacional de Administração
IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board
IPSASs – International Public Sector Accounting Standards
LEO – Lei de Enquadramento Orçamental
NATO – Organização do Tratado do Atlântico Norte
NGP – Nova Gestão Pública
NICs – Normas Internacionais de Contabilidade
NICSPs – Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público
NIRFs – Normas Internacionais de Relato Financeiro
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento do Estado
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCGAs – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PCISS – Plano de Contas das Instituições de Segurança Social
PEC – Programa de Estabilidade e Crescimento
PIB – Produto Interno Bruto
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector de Educação
POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCSS – Plano Oficial de Contas dos Serviço de Saúde
PPBS – Planing Programing Budgeting System

QUAR – Quadro de Avaliação e Responsabilização
RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado
ROC – Revisor Oficial de Contas
SATAPOCAL – Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL
SCI – Sistema de Controlo Interno
SFAs – Serviços e Fundos Autónomos
SIADAP – Sistema Integrado de Avaliação da Administração Pública
SIC – Sistema de Informação Contabilística
SNS – Serviço Nacional de Saúde
SPA – Sector Público Administrativo
SSSS – Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
TOCs – Técnicos Oficiais de Contas
UE – União Europeia
UEM – União Económica e Monetária

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro n.º 1 – Factores Contextuais que Explicam as Diferenças entre os Sistemas Contabilísticos	27
Quadro n.º 2 – FMR MODEL em Portugal: Interferência de Condições Ambientais para as Inovações na Contabilidade Pública	47
Quadro n.º 3 – Quadro resumo da situação pré e pós POCP nos Serviços e Fundos Autónomos	79
Quadro n.º 4 – Situação sobre a aplicação do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos	82
Quadro n.º 5 – Situação sobre a implementação do POCP nos Organismos piloto	83
Quadro n.º 6 – Situação sobre a implementação do POCP nos Organismos piloto	84
Quadro n.º 7 – Situação sobre a aplicação do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos	86
Quadro n.º 8 – Situação sobre a implementação da Contabilidade Analítica nos Serviços e Fundos Autónomos sujeitos ao POCP	87
Quadro n.º 9 – Serviços e Fundos Autónomos por Ministério	100
Quadro n.º 10 – Respostas recebidas por Ministério	101
Quadro n.º 11 – Representatividade da amostra	102
Quadro n.º 12 – Organismos que já implementaram o POCP	103
Quadro n.º 13 – Organismos que já implementaram o POCP tendo em conta o valor do orçamento	105
Quadro n.º 14 – Organismos que já implementaram o POCP tendo em conta o n.º de funcionários	106
Quadro n.º 15 – Evolução da Contabilidade Orçamental	107
Quadro n.º 16 – Organismos com Contabilidade Financeira	108
Quadro n.º 17 – Evolução no tipo de informação que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade	110
Quadro n.º 18 – Evolução no tipo de informação que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade em termos totais	111
Quadro n.º 19 – Evolução no tipo de informação que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade – Análise por Ministérios	112
Quadro n.º 20 – Evolução na quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar	113
Quadro n.º 21 – Evolução na quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar em termos totais	114
Quadro n.º 22 – Evolução na quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar – Análise por Ministérios	115
Quadro n.º 23 – Evolução nos usos que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística	116
Quadro n.º 24 – Evolução nos usos que eram/são dados à informação	117

proporcionada/divulgada pelo sistema de informação contabilística em termos totais	
Quadro n.º 25 – Evolução nos usos que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística – Análise por Ministérios	118
Quadro n.º 26 – Evolução nos quais eram/são os principais utilizadores da informação	118
Quadro n.º 27 – Evolução dos utilizadores da informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística em termos totais	119
Quadro n.º 28 – Evolução dos utilizadores da informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística – Análise por Ministérios	120
Quadro n.º 29 – Evolução no tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas	121
Quadro n.º 30 – Evolução no tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas em termos totais	121
Quadro n.º 31 – Evolução no tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas – Análise por Ministérios	122
Quadro n.º 32 – Distribuição dos vários organismos pelas categorias do sistema contabilístico em análise	124
Quadro n.º 33 – Análise estatística sobre o tipo de evolução e a implementação do sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP	127
Quadro n.º 34 – Análise do n.º de organismos em cada intervalo de evolução, tendo em conta a respectiva ponderação	128
Quadro n.º 35 – Análise por Ministérios das diversas evoluções	130
Quadro n.º 36 – Organismos com Contabilidade Analítica ou de Gestão	131
Quadro n.º 37 – Organismos com Contabilidade Analítica ou de Gestão que já implementaram o POCP e que não tenham iniciado a sua actividade com este plano contabilístico	132

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico n.º 1 – Nível de Implementação do POCP	104
Gráfico n.º 2 – Taxa de implementação do POCP por anos	105
Gráfico n.º 3 – Análise do tipo de evolução ponderada pelas importâncias	129
Gráfico n.º 4 – Análise do tipo de evolução sem ponderação	129
Gráfico n.º 5 – Diferença entre taxas de implementação da Contabilidade Analítica	133
Gráfico n.º 6 – Comparação entre o ano da introdução da Contabilidade Analítica e do POCP	134

INTRODUÇÃO

Um sistema de informação contabilístico-financeira deve fornecer, em tempo útil e a um custo razoável informação que seja credível e útil para os diversos utilizadores, ou seja, informação que seja objectiva, relevante, fiável e também comparável. Em virtude de existirem diversas organizações a actuar no mesmo domínio, convém que todas elas sigam uma metodologia comum de procedimentos em termos de organização e relato da informação financeira, para que esta possa ser comparada e compreendida por todas as entidades, de modo a que os diversos utilizadores sintam mais confiança nas suas análises. Se souberem que as diversas entidades usam os mesmos princípios e regras contabilísticos, quando estiverem perante a análise de um determinado indicador, garantem que os resultados desse indicador para as diversas entidades são comparáveis, porque a base e critérios que estão por detrás das grandezas que contribuíram para a sua construção são os mesmos nas diversas entidades. Para existir esta uniformização tem que haver a chamada normalização contabilística, de modo a guiar as práticas de relato financeiro, possibilitando a comparação da informação entre as diversas entidades.

Há longos anos que a contabilidade empresarial em Portugal começou o seu processo de normalização, enquanto que na Contabilidade Pública, os primeiros passos foram dados com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), iniciada pela publicação em 1990 da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90, de 20 de Fevereiro), que estatuiu as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis nas entidades da Administração Pública Central. Esta lei introduziu a digressão na Contabilidade Pública e definiu que o regime financeiro da Administração Central passasse a ter duas configurações básicas: a autonomia administrativa, como regra geral; e a autonomia administrativa e financeira, como regime excepcional.

Antes da entrada em vigor deste normativo, os princípios fundamentais em vigor na Contabilidade Pública, essencialmente Contabilidade Orçamental, encontravam-se repartidos por mais de 30 diplomas, alguns deles do período pré-republicano, como a 3.^a Carta de Lei de 1908, que titulava diversas regras sobre despesas e receitas, e diversas disposições sobre os funcionários públicos.

No recente processo de reforma, em 28 de Julho de 1992 é publicado o Decreto-Lei n.º 155/92, que regulamenta as bases da Contabilidade Pública e define as regras orientadoras do novo regime da administração financeira do Estado. De entre estas regras destaca-se que, com o objectivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem como uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos, os Serviços e Fundos Autónomos (SFAs) deveriam passar a utilizar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade (POC), bem como deveriam instituir a Contabilidade Analítica como instrumento de gestão e apoio à decisão.

Em 1997 foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), o qual constitui um passo fundamental na Reforma da Administração Financeira do Estado e das contas públicas. Este define como principal objectivo a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica – numa Contabilidade Pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores e que permita:

- O Controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados, de forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes, ou seja, os denominados “compromissos de exercícios futuros”);
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da Contabilidade Nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

Conforme se pode verificar, no processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal, foi dada inicialmente primazia aos SFAs, uma vez que para estes, antes da publicação do POCP, foi recomendado que utilizassem o POC e a Contabilidade Analítica, ou seja, não se lhes pedia que se preocupassem apenas com a Contabilidade Orçamental, mas também com a gestão e análise de todos os seus recursos de uma forma global e estratégica. Esta situação só se generalizou a todos os organismos da Administração Pública com a publicação do POCP. Isto pode levar a supor que a introdução do POCP no SFAs não tenha representado uma grande (r)evolução em termos contabilísticos e de informação para gestão, mas mais uma

questão de harmonização, com um sistema contabilístico que se pretende generalizado a toda a Administração Pública.

Subsequentemente, com este trabalho pretende-se analisar se a implementação do POCP nas entidades nacionais que tenham autonomia administrativa e financeira, designadamente nos SFAs da Administração Central, representou, de facto, um avanço em termos de mais e melhor informação para apoio à gestão e decisão e à prestação de contas das entidades da Administração Central. Este estudo irá incidir sobre as áreas da Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Analítica, não tanto na análise aprofundada dos diversos sistemas existentes nos SFAs, mas sim no tipo e qualidade da informação que é disponibilizada por cada um dos sistemas de informação.

Para tal, iremos estruturar o nosso trabalho em duas partes, para além da Introdução e da Conclusão, que serão organizadas da seguinte forma:

- Na Parte I procede-se a uma revisão de literatura, bem como de normas internacionais e diplomas nacionais, sobre o tema em análise, particularizando no **Capítulo 1** a informação da Contabilidade Pública, analisando os seus utilizadores, objectivos (prestação de contas e apoio à decisão e gestão das instituições) e principais mapas de prestação de contas; no **Capítulo 2**, abordaremos o tema da harmonização e normalização da Contabilidade Pública, em termos internacionais e em Portugal, fazendo a respectiva comparação. Após este primeiro enquadramento passaremos então à concretização do tema da nossa investigação, analisando, no **Capítulo 3**, os utilizadores, os objectivos do sistema contabilístico e a informação relatada pelos SFAs nos três principais períodos da Contabilidade Pública portuguesa: antes da Lei de Bases/RAFE de 1990, entre a Lei de Bases/RAFE de 1990 e a introdução do POCP e após a introdução do POCP; neste capítulo abordaremos também outros estudos sobre a implementação do POCP nos SFAs, bem com resumiremos uma análise *SWOT*.
- Na Parte II, partindo dos fundamentos teóricos analisados, o **Capítulo 4** é dedicado à apresentação da metodologia desta investigação, começando por uma muito breve caracterização dos SFAs portugueses, para posteriormente definir o objectivo, questões de investigação e respectivas hipóteses, estabelecer qual o método de recolha dos dados, e ainda o método para o seu tratamento; no **Capítulo 5** procedemos à apresentação e análise dos resultados, da seguinte forma:

- ❖ Em primeiro lugar, procedemos à descrição da amostra face à população alvo, a fim de verificarmos a representatividade daquela e a consequente possibilidade de generalização dos resultados;
- ❖ De seguida faz-se uma análise do estado da arte em termos de implementação do POCP, bem como ao estudo da evolução da Contabilidade Orçamental e da Contabilidade Financeira, em termos gerais, antes e após a implementação do POCP;
- ❖ Partindo para o objectivo central deste estudo, analisa-se posteriormente e mais em concreto, por categorias de características do sistema contabilístico, se a adopção do POCP nos SFAs tem sido essencialmente uma questão de harmonização de procedimentos contabilísticos, ou se, pelo contrário, tem representado, de facto, uma (r)evolução considerável no sistema contabilístico, designadamente no que respeita a fornecer mais e melhor informação, prestada através das contas desses organismos;
- ❖ Finalmente abordaremos também a Contabilidade Analítica ou de Gestão, analisando qual é o estado de implementação deste subsistema de informação.

PARTE I – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA E NORMATIVA

Capítulo 1 – A informação da Contabilidade Pública

Antes de entrarmos concretamente no tema deste capítulo, convém fazer uma abordagem sobre o conceito de Contabilidade Pública. Segundo Montesinos Julve (1993: 719), “...entendemos a Contabilidade Pública como uma parte da Contabilidade Micro Económica do Sector Público, que se ocupa da problemática própria das entidades públicas sem fins lucrativos. O alcance da Contabilidade Pública na actualidade é muito mais amplo que a tradicional Contabilidade Orçamental”. A Contabilidade Pública para Montesinos Julve (1994: 435) aplica-se a: “... toda a administração em geral, aos organismos autónomos, também às entidades públicas com estatuto jurídico especial (salvo se a lei prever que disponha de Contabilidade Empresarial), e às entidades gestoras e serviços comuns da Segurança Social”. Assim, conforme referem Rua e Carvalho (2006: 48), a Contabilidade Pública “... visa disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores internos, mas também para os utilizadores externos, nomeadamente os cidadãos”.

Convém ainda referir que a Contabilidade Pública (nível micro económico, analisa a actividade económica e financeira da Administração Pública) distingue-se da Contabilidade Nacional (nível macroeconómico, demonstra a actividade económica de um país), conforme explicam Nogueira e Ribeiro (2007: 1): “A Contabilidade Nacional tem como objectivo o registo dos fluxos dos bens e serviços e das operações financeiras e de distribuição, que permita uma análise (através da medição) da situação económica de um país. A Contabilidade Pública tem como objectivo possibilitar a prestação de contas, o controlo da legalidade e a disponibilização de informação para a tomada de decisões”. Em relação ao conceito de Contabilidade Nacional, também Martínez Manzanedo (1994: 361) esclarece que, “... em geral, pode afirmar-se que a Contabilidade Nacional é uma linguagem para a descrição dos factos económicos. Estes factos, muito numerosos e extremamente complexos, reflectem uma realidade de múltiplos aspectos que é necessário compreender e valorizar”. Rua e Carvalho (2006: 63) mencionam que “a Contabilidade Nacional não recorre apenas à Contabilidade Pública como fonte de informação, mas também à contabilidade dos restantes

organismos, que não fazem parte da Administração Pública, sejam eles públicos ou privados”.

Outro assunto que também é relevante analisar à priori é o conceito de entidade contabilística no âmbito do Sector Público. De facto, dado que há instituições do Sector Público que saem fora do âmbito da Contabilidade Pública (e.g. empresas públicas), nesta é, assim, fundamental fazer uma correcta diferenciação e delimitação da entidade contabilística, como passo prévio à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade pública. Vela Bagues (1992: 671) refere que, “... *numerosos organismos normalizadores que vêm actuando desde a década dos anos oitenta no âmbito da Contabilidade, têm-se centrado na análise do conceito de entidade contabilística, abordando também critérios para a sua delimitação, tais como a capacidade de prestar contas, o exercício de uma autoridade, ou o alcance do serviço público prestado*”. Portanto há que definir os critérios, no âmbito da Contabilidade Pública, para se classificar e distinguir cada entidade contabilística. Segundo Benito López (1996) estes critérios podem ser resumidos nos seguintes:

- Vinculação em termos de obtenção e transferência dos recursos;
- Propriedade dos activos e da maioria das acções;
- Controlo na determinação das políticas financeiras e administrativas;
- Responsabilidade política na gestão dos recursos.

Portanto, pode definir-se entidade contabilística pública como todo o ente que, pertencendo ao Sector Público, ainda que de direito privado, tenha personalidade jurídica própria, tenha um orçamento atribuído e deva prestar e ser responsável pelas contas, no âmbito das regras da Contabilidade Pública. Esta definição é praticamente idêntica nos planos de Contabilidade Pública português e espanhol. Podem, todavia, ser criadas sub entidades quando, por exemplo, uma entidade pública tenha diversos órgãos que possam executar o seu orçamento, ou também por razões de ordem informativa e de gestão, ou seja, quando uma entidade pública desejar ter informação financeira sobre as suas diversas estruturas organizativas, com o objectivo de controlar e melhorar a gestão das mesmas. Não obstante, estas sub entidades não são prestadoras de contas, no sentido em que juntam a sua informação contabilística na entidade principal na qual estão integradas. Em virtude da existência das sub entidades há a necessidade de se efectuar a integração da informação económico-financeira no organismo principal.

Sobre o reporte financeiro na Contabilidade Pública, durante longos anos, a informação proporcionada pelos organismos públicos baseava-se unicamente em mapas orçamentais. Contudo, nos últimos tempos, a Contabilidade do Sector Público tem tido, por parte de vários países, sobretudo nos mais desenvolvidos, uma atenção redobrada, em virtude da Contabilidade Pública tradicional (de âmbito quase exclusivamente orçamental) não prestar toda a informação necessária para apoiar uma gestão eficiente dos organismos públicos. Esta constatação foi realçada, entre outros, por Montesinos Julve (1993: 686): *“Parece evidente que a contabilidade meramente orçamental é insuficiente para a cobertura dos fins e cumprimento dos princípios associados aos sistemas de informação de Contabilidade Pública na actualidade”*. As administrações públicas precisam de um sistema de informação abrangente, que permita que todos os utilizadores/destinatários da informação possam tomar as suas decisões e fazer as suas análises, de uma forma racional e objectiva. Assim, as reformas que têm ocorrido na Contabilidade Pública por todo o mundo, têm alargado o âmbito de reporte à informação económico-financeira das entidades.

Esta problemática da transição da contabilidade meramente orçamental¹ para uma Contabilidade Pública moderna mais informativa, também despertou um maior interesse a nível académico sobre os temas da Contabilidade Pública. Laffarga Briones e Lucuix García (1994: 501) afirmam que *“... o interesse dado à Contabilidade Pública nas nossas Universidades, teve um notável crescimento ao longo dos últimos anos”*. Em Espanha as primeiras teses de doutoramento no âmbito da Contabilidade Pública só apareceram no início dos anos 80. Em Portugal só nos anos 90 é que a investigação da Contabilidade Pública, passou a ter mais interesse a nível académico, sendo a primeira tese de doutoramento (do Professor Doutor João Carvalho, mas realizada em Espanha) no âmbito da Contabilidade Pública dos finais dos anos 90.

Neste capítulo aborda-se a informação produzida pelas diversas entidades que actuam no espaço da Contabilidade Pública, focando particularmente os utilizadores, objectivos e principais documentos de divulgação, numa análise que se pretende evolutiva. Especial destaque é dado aos objectivos de prestação de contas e apoio à decisão.

¹ Segundo Rua e Carvalho (2006: 50), a Contabilidade Orçamental *“... visa registar e controlar o orçamento das despesas e das receitas, de cada entidade contabilística. A Contabilidade Orçamental regista as operações de despesa, desde que são previstas até ao momento em que são pagas, e as operações de receita desde a sua previsão à sua cobrança”*.

1.1 Utilizadores, objectivos e principais mapas de prestação de contas

De uma forma geral, pode afirmar-se que os objectivos principais da informação financeira pública são proporcionar informação útil, fiável, relevante e comparável², com o intuito de permitir, por um lado, a **tomada de decisões** eficientes, eficazes e económicas por parte dos diversos gestores e, por outro, efectuar as respectivas **prestações de contas**, dentro dos princípios legais, de modo a que os diversos utilizadores possam avaliar a actividade financeira (e também económica) desenvolvida e a gestão dos respectivos recursos. Jorge (2003: 76) refere que “... o estabelecimento dos objectivos para a informação contabilística (tanto na contabilidade empresarial, como na contabilidade governamental) parece basear-se num processo lógico, onde os utilizadores e suas necessidades têm que ser primeiro definidos”. Portanto, no estabelecimento dos objectivos para a informação contabilística pública, bem como na definição do tipo de mapas de prestação de contas, há que ter em conta quem são os diversos utilizadores da informação e as suas respectivas necessidades, de modo a que os objectivos do sistema de informação vão, o mais possível, ao encontro dessas necessidades, assegurando a utilidade da informação proporcionada. Vela Bargues (1991: 609) também refere que “... a análise dos objectivos da informação contabilística deve, sem dúvida, partir do estudo das necessidades informativas, dos diferentes grupos de utilizadores que é possível diferenciar...”, uma vez que as necessidades destes dois tipos de utilizadores não devem ser idênticas. Assim, os objectivos identificam os fins e os propósitos da contabilidade. Rua e Carvalho (2006: 73) explicam que “... os objectivos da informação financeira são definidos em conformidade com as necessidades dos seus utilizadores, com a informação, mais ou menos detalhada, que eles necessitam e esperam obter das demonstrações financeiras”.

O Sector Público reveste-se de uma grande heterogeneidade, quer no que respeita ao tipo de entidades e serviços, quer ao tipo de utilizadores da informação financeira, com necessidades

² Segundo o Capítulo n.º 3 do POC (Características da informação), podem ser apresentadas as seguintes definições:

- A Relevância é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utentes, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações;
- A Fiabilidade é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar ou se espera que razoavelmente represente, podendo, por conseguinte, dela depender os utentes;
- Comparabilidade – a divulgação e a quantificação dos efeitos financeiros de operações e de outros acontecimentos devem ser registadas de forma consistente pela entidade e durante a sua vida, para identificarem tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações.

informativas nem sempre coincidentes. Assim, definir as necessidades dos utilizadores da informação financeira pública não é uma tarefa fácil.

Tendo em conta o conceito de responsabilidade pública, segundo López Díaz e Pablos Rodríguez (2000: 939), pode deduzir-se que o objectivo da informação financeira no Sector Público consiste em satisfazer dois tipos de necessidades:

- As necessidades de informação derivadas do processo democrático. A prestação de contas dos poderes executivos (órgãos do Governo) constitui uma parte substancial do processo democrático, que se manifesta de forma visível com a eleição periódica das políticas públicas e das pessoas destinadas a levá-las a cabo e/ou controlá-las. O “*paradigma da legitimidade democrática*” determinará, em cada momento, as exigências concretas relativas à dita prestação de contas. O conteúdo e extensão da informação destinada à prestação de contas podem ser superiores ao estabelecido na legislação (prestação legal de contas), na medida em que os órgãos do Governo considerem que assim potenciam a transparência da gestão e a participação da cidadania;
- As necessidades de informação derivadas do processo de tomada de decisões por parte de todos os interessados na actividade pública. O “*paradigma da utilidade da informação*” determinará, neste caso, e para cada grupo de destinatários (utentes/utilizadores da informação), as características da informação a fornecer.

Em termos de utilizadores da informação, estes podem ser divididos em duas categorias, de acordo com o seu relacionamento face às entidades: os internos e os externos (Carrasco Díaz e López Hernández, 1994: 464). Os utilizadores internos são aqueles que estão relacionados com a actividade dos organismos públicos, são os que, na maioria dos casos, têm acesso à informação e controlo sobre o sistema de informação, ou seja, aqueles que intervêm directamente na gestão e funcionamento das entidades públicas, como sejam os gestores públicos, bem todos os funcionários que tenham interesse na informação do seu organismo público, e também os membros do Governo encarregues de definir as políticas e objectivos dos diversos organismos públicos por eles tutelados. No que respeita aos utilizadores externos, incluem todos aqueles que têm algum interesse na informação produzida pelos organismos públicos, mas cujo acesso à informação é mais limitado, ou seja, aqueles que necessitam de verificar e analisar as contas, para possibilitar entre outros aspectos, nomeadamente os seguintes: controlo da legalidade; controlo da economia, eficácia e

eficiência; análise da actividade económica e financeira; etc. Pode dizer-se que, enquanto os utilizadores internos têm uma maior ênfase na informação no âmbito da tomada de decisão, os utilizadores externos têm uma maior ênfase na informação no âmbito da prestação de contas.

Pina Martinez (1994: 424) refere que a importância, em termos de prioridade da informação para tomadas de decisão, que é dada aos utilizadores internos e externos, não é a mesma nos sectores público e privado: “... *consideramos que na Contabilidade Pública, o utilizador mais necessitado de informação para a tomada de decisões, é o gestor da mesma entidade, que predomina sobre o externo, em diferença do que sucede no sector privado, cujas demonstrações financeiras estão basicamente orientadas para satisfazer as necessidades deste último*”.

Jorge (2007: 230) refere, para o contexto actual dos governos locais, que “... *nos países anglo-americanos e europeus continentais, os utilizadores principais do relato financeiro (e eventualmente do orçamental) são internos*”, embora também existam utilizadores externos, nomeadamente as autoridades de controlo. Na Contabilidade Pública tradicional, todavia, os utilizadores externos eram os mais importantes, dados os objectivos fundamentais de demonstração, para as entidades superiores de controlo e supervisão, da correcta execução do orçamento e da utilização dos dinheiros públicos dentro do legalmente autorizado.

Actualmente existe uma maior sensibilização, por parte dos organismos públicos, aquando do processo de elaboração daqueles mapas. Carrasco Díaz e López Hernández (1994: 464) referem a este respeito que “... *a contabilidade das administrações públicas trata de satisfazer, cada vez em maior medida, através dos modelos que propõe, as necessidades de informação económico-financeira dos utilizadores externos e internos, interessados num melhor conhecimento dos entes que as integram*”.

Em Espanha, aquando da elaboração do novo Plano Geral de Contabilidade Pública, foram tidas em conta as necessidades de informação dos diversos utilizadores, conforme se pode verificar em Casado Robledo e Caso Fernández (1994: 504): “... *na elaboração do novo Plano Geral de Contabilidade Pública não só se teve em conta os princípios contabilísticos e recomendações gerais, que constituem o actual marco conceptual da Contabilidade Pública, como também se teve em conta as características, os requisitos e os fins que, de acordo com o documento n.º 1 de princípios contabilísticos públicos, deve cumprir a informação*

contabilística pública, e tratando de satisfazer as necessidades de informação dos distintos utilizadores enumerados de forma exhaustiva no citado documento” [nosso sublinhado]. Montesinos Julve (1993: 692) define as seguintes categorias de utentes da informação contabilística pública:

➤ **Utilizadores Externos:**

- ❖ Assembleias Legislativas e Órgãos de Controlo;
- ❖ Terceiros: Credores, Investidores e Mutuantes;
- ❖ Analistas Financeiros e Económicos;
- ❖ Outras Entidades Públicas;
- ❖ Cidadãos.

➤ **Utilizadores Internos:**

- ❖ Gestores das Entidades Públicas;
- ❖ Desenhadores das Políticas.

A exigência de informação por parte da comunidade em geral é muito maior nos organismos públicos do que em relação às empresas privadas, em virtude das entidades públicas estarem a gerir os recursos que são cobrados aos cidadãos, por via dos impostos, e a estes se dever informação sobre o destino e gestão dos seus dinheiros. Sobre este aspecto Pina Martinez (1994: 380) afirma que, “... *por financiarem-se com fundos públicos, pagos de forma coactiva pelos cidadãos, [os organismos públicos] vêem-se obrigados a apresentar um nível de informação sobre a sua actividade e gestão dos seus recursos, muito mais ampla e detalhada, do que é razoável exigir ao sector privado.*”

Em termos genéricos podem definir-se os seguintes utilizadores da informação contabilística pública (Rua e Carvalho, 2006: 74):

- Cidadãos em geral (eleitores, contribuintes e receptores dos serviços);
- Órgãos de representação política;
- Investidores e credores;
- Órgãos de gestão;
- Órgãos de controlo externo e do controlo interno;
- Entidades privadas e associações.

Consideram-se como utilizadores internos os gestores internos e outros grupos estreitamente vinculados à organização pública. Já os utilizadores externos desempenham um papel preponderante enquanto receptores da informação financeira das entidades públicas, capaz de influenciar na definição das políticas futuras da entidade.

No âmbito dos utilizadores externos, destacam-se os relacionados com o endividamento público, em que a qualidade e o nível da prestação de contas têm que ser elevados, ou seja, a informação prestada tem que ser rigorosa, completa e fiável. Conforme acontece no sector empresarial, também os organismos públicos podem recorrer ao endividamento para financiar as suas actividades, embora este endividamento seja bastante restringido, principalmente por causa de questões relacionadas com o equilíbrio financeiro, nomeadamente em termos do cumprimento dos critérios ao nível da dívida pública. Desta forma, as agências internacionais de *rating*, também estenderam a sua actividade para o Sector Público. Assim, conforme questionam Benito López *et al.* (2003: 504), interessa saber se a prestação de contas ao nível do Sector Público influencia as notações de *rating* atribuídas pelas agências internacionais. Para tal os autores desenvolveram um estudo em que analisaram as contas e os *ratings* atribuídos às Comunidades Autónomas espanholas, com o objectivo de responder à questão de saber se prestação de contas ao nível do Sector Público influencia os *ratings* atribuídos pelas agências internacionais, nomeadamente das agências Standard & Poor's e Moody's. Com base no estudo referido, Benito López *et al.* (2003: 535) concluíram que:

- Efectivamente, a informação do tipo financeiro e orçamental, nomeadamente os rácios (dívida - receitas correntes) / PIB e (excedente ou défice) / receitas correntes, têm influência nas classificações que as agências de *rating* emitiram para as Comunidades Autónomas; da análise e estudos efectuados, construíram um modelo estatístico (com base na análise discriminante) capaz de classificar, de forma correcta, 90% dos casos dos grupos utilizados no estudo³;
- O principal indicador tomado como referência pelas agências de *rating* para classificar as Comunidades Autónomas, é o que relaciona a dívida com as receitas correntes, o que é bastante lógico, dado que indica o nível de endividamento em relação à sua capacidade de gerar receitas correntes, já que serão estas que hão-de de gerar a margem de poupança bruta, para amortizar a dívida e pagar os respectivos juros;

³ As Comunidades Autónomas foram divididas em grupos, tendo em conta as notações de *rating* que lhes foram atribuídas pelas agências internacionais; esta divisão deu origem a 5 grupos.

- Os rácios tradicionalmente apontados na literatura como bons indicadores da situação financeira das entidades públicas, não se revelaram especialmente relevantes para as agências de *rating*, como sejam os casos dos rácios de:
- ❖ Poupança Líquida / Receitas Correntes;
 - ❖ (Poupança Bruta - Despesas Financeiras) / Receitas Correntes;
 - ❖ Poupança Líquida / Despesas de Capital;
 - ❖ Dívida Total/PIB.

Brusca Alijarde e Condor López (2001: 478), no âmbito das administrações locais, destacam como interessados na análise financeira da informação contabilística, os seguintes utilizadores: responsáveis financeiros e gestores da entidade; credores, instituições financeiras e outros fornecedores voluntários de recursos financeiros; analistas financeiros; contribuintes e cidadãos em geral; órgãos de controlo externo; órgãos estatais e outras administrações públicas e empregados das administrações locais.

Tendo em conta os diversos utilizadores, tem que se estabelecer o método ou modelo de recolha e organização de informação, ou seja, decidir quais os dados que devem ser introduzidos no sistema de informação, para depois serem processados, transformados e compilados, com o intuito de obter informação útil, e esta ser distribuída pelos diversos utilizadores, consoante as respectivas necessidades de informação. As particularidades do processo de selecção e elaboração da informação contabilística pública, condicionam as características da informação divulgada (Rua e Carvalho, 2006). Essas particularidades, nomeadamente o tipo de actividade desenvolvida pelos organismos, as suas fontes de financiamento e a normas legais a que estão sujeitas as suas actuações, têm que ser tidos em conta na análise e interpretação da informação por eles divulgada.

Em relação aos objectivos da informação financeira pública, pode concluir-se que, ao contrário do que sucedia antes da reforma da Contabilidade Pública, onde o objectivo da informação contabilística era basicamente a prestação de contas e o controlo da legalidade, actualmente esta possui um papel mais amplo, tendo em conta as necessidades dos diversos utilizadores, com vista não apenas ao cumprimento dos referidos objectivos mas também à satisfação dessas necessidades, fornecendo informação útil para a tomada de decisões (Rua e Carvalho, 2006: 90).

No que respeita aos principais mapas de prestação de contas, Fernandes (2007: 69) afirma que “... existe uma grande diversidade de documentos de prestação de contas, uns elaborados em base de caixa e outros em base de acréscimo dos quais é possível obter informação em diferentes perspectivas (financeira, económica, patrimonial e orçamental)”. Estes mapas devem reflectir de uma forma verdadeira e apropriada a situação económica, financeira, patrimonial e orçamental de uma determinada entidade pública, ou seja, os documentos de prestação de contas devem reflectir a situação real da entidade.

Tradicionalmente, o principal e quase único mapa de prestação de contas resumia-se ao sumário das receitas e despesas na óptica de caixa. Mas as exigências informativas levaram a que os organismos públicos passassem a disponibilizar informação sobre a situação económica, financeira e patrimonial, além da orçamental. Assim, podemos indicar os seguintes mapas de prestação de contas dos organismos públicos na actualidade, cujos elementos das demonstrações financeiras devem satisfazer os objectivos da informação financeira (Rua e Carvalho, 2006 e NICSP n.º1):

- Mapa de Execução Orçamental da Despesa;
- Mapa de Execução Orçamental da Receita;
- Balanço, que demonstra a situação (posição) financeira da entidade e apresenta a composição e o valor do património;
- Demonstração de Resultados por Natureza, que permite analisar os custos e proveitos de um período e o seu resultado líquido (desempenho financeiro);
- Notas às Demonstrações Financeiras, que contém informação adicional (orçamental e financeira), permitindo esclarecer certos aspectos inerentes às mesmas;
- Alterações nos Recursos Líquidos/Património;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa, onde se evidenciam os recebimentos e pagamentos;
- Relatório de Gestão.

Portanto, se antes das reformas dos sistemas tradicionais de Contabilidade Pública, o objectivo principal da informação da Contabilidade Pública consistia na prestação de contas de âmbito orçamental e no controlo da legalidade, actualmente passou-se também a dar importância às questões relacionadas com a imagem verdadeira e apropriada do património e disponibilizar informação financeira sobre a situação financeira e dos resultados, ou seja, as

demonstrações financeiras passaram a ser elaboradas com o intuito de fornecer informação para a tomada de decisões.

1.2 Informação no âmbito da prestação de contas

A Contabilidade Pública até há poucos anos vinha seguindo um sistema de informação rígido, condicionado por uma gestão pública burocrática. Correia (2002: 276) sustenta esta visão ao afirmar que “... a *Gestão Pública tem seguido a teoria “burocrática” (Max Weber), que não responde às mudanças verificadas na sociedade (novo paradigma social), pois aquela teoria e prática de gestão rege-se por princípios (Hierarquia; Uniformidade; “Legalismo”; Formalismo; e Impersonalidade) que lhe faz perder o dinamismo e a flexibilidade necessárias para responder aos variados problemas que se colocam actualmente à Administração Pública*”. Este tipo de Gestão Pública condicionou também o tipo e a qualidade de informação financeira produzida e publicada pelos organismos públicos, uma vez que o sistema de informação estava orientado apenas para o controlo da execução orçamental e do cumprimento da legalidade. Martínez Tapia (1991: 243) defendia que “... *sem dúvida terá que pensar-se em sistemas de informação que revelem onde não se atendem os princípios de controlo financeiro e de eficácia...*”.

Durante longos anos, a informação proporcionada pelos organismos públicos baseava-se unicamente em mapas orçamentais, ou seja, a prestação de contas consistia em apresentar um mapa com as receitas e despesas de um determinado período de tempo, normalmente anual, e os respectivos anexos, que eram geralmente mapas de controlo orçamental, um para as receitas e outro para as despesas, onde se fazia a análise do orçamento inicial, das alterações orçamentais e dos desvios entre o orçamentado e o realizado. Brusca Alijarde e Condor López (2001: 476), no contexto da administração local, afirmam que, “... *embora tradicionalmente o reflexo da situação financeira das administrações locais não fosse considerado prioritário, uma vez que a informação se dirigia exclusivamente à prestação de contas e ao controle da legalidade, e se plasmava numa Contabilidade Orçamental, é evidente que, na actualidade, não existem dúvidas sobre a necessidade de umas demonstrações financeiras que reflectam e permitam um estudo rigoroso da mesma*”. Nessa altura a preocupação dos políticos e gestores públicos consistia apenas no controlo dos dinheiros públicos e, em consequência, prestava-se contas quase exclusivamente das “entradas e saídas de caixa”, em virtude do Orçamento do Estado, também em base de caixa, ser a peça fulcral da actividade económico-financeira das

entidades públicas, o que originava que o acompanhamento da execução orçamental constituísse uma tarefa importante. Vela BARGUES (1994: 311) explica que “... *a Contabilidade Pública era eminentemente uma contabilidade orçamental, baseada na observância de uns requisitos legais...*”. Não obstante, há que ter em consideração que o Orçamento do Estado ainda constitui uma peça central e fundamental do sistema contabilístico público na actualidade, conforme explica Marques (2002: 444): “*Enquanto nas empresas privadas o orçamento é um documento indicativo, quer para os custos quer para os proveitos, o qual é utilizado para análise do período em apreço, nas entidades públicas o orçamento é o marco jurídico e financeiro a que a sua actuação há-de ajustar-se*”.

Na década de 80, um pouco por todo o mundo, com a necessidade de melhor aplicar os recursos públicos e tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência, e não só a conformidade legal e regularidade financeira das despesas públicas (deixa de se atender apenas aos critérios eminentemente legais), começou a surgir a necessidade de haver métodos e sistemas que permitissem uma informação contabilística mais abrangente e que divulgassem mais informação sobre a gestão dos recursos públicos. Havia a necessidade de se levar a cabo uma reforma da Contabilidade Pública, criando um sistema de informação para a gestão, que permitisse, por um lado, um melhor cumprimento dos princípios e regras orçamentais e um melhor controlo das despesas públicas, mas, por outro, também uma melhor implementação das políticas públicas, a uniformização dos procedimentos e a reforma do sistema administrativo.

López Díaz e Pablos Rodríguez (2000: 933) afirmavam que a reforma da Contabilidade Pública far-se-ia “... *sensibilizando a opinião pública acerca da necessidade de uma maior transparência e controlo da gestão, e conseqüentemente de uma maior qualidade da informação, que permita conhecer e julgar melhor o exercício da responsabilidade pública, contraída pelos governantes e gestores*”.

No que respeita à área orçamental “... *a necessidade de racionalizar os gastos públicos, originou a sofisticação das técnicas de elaboração dos orçamentos públicos*” (Pina Martínez e Torres Pradas, 2001: 3). Assim, dos pressupostos tradicionais de apenas se controlar os gastos públicos, evoluiu-se para modelos baseados na gestão por objectivos, que permitem um suporte mais adequado para a planificação das actividades públicas.

Segundo Pina Martinez e Torres Pradas (2001: 4), existem quatro técnicas, em função dos fins perseguidos, para a elaboração dos orçamentos das administrações públicas⁴:

- Orçamento tradicional;
- Orçamento por actividades;
- Orçamento por programas – *Planing Programing Budgeting System (PPBS)*;
- Orçamento de base zero.

Esta diversidade mostra que, também na técnica de elaboração dos orçamentos, houve necessidade de evoluir para novos modelos para fazer face às necessidades dos utilizadores da informação.

Um dos princípios do direito financeiro moderno é a responsabilidade pela gestão, ou seja, todos os gestores de dinheiros, fundos ou outros valores públicos, devem prestar contas sobre a gestão, desempenho e execução destes activos do Estado. A sofisticação das técnicas de elaboração dos orçamentos teve assim como alavanca a necessidade de se dispor de mais e melhor informação, no âmbito do apoio à gestão dos organismos públicos, de modo a que a gestão dos recursos públicos (que são escassos) seja feita da melhor maneira possível e com base em informação actualizada e abrangente. Actualmente a sociedade exige que os governos (poder político) apliquem bem os recursos dos seus países, que, na sua maioria, provêm dos impostos pagos pelos cidadãos. Assim, tendo em conta que os cidadãos e os organismos internacionais, cada vez mais querem saber qual o desempenho dos diversos países (governos), estes sentem a necessidade de produzir mais e melhor informação, para demonstrarem que estão a aplicar bem os recursos e que o fazem melhor do que os outros (outros partidos políticos e outros países) (Costa *et al.* 2006).

Actualmente o modelo contabilístico no âmbito da prestação de contas dos organismos da Administração Pública passou também a incluir informação sobre a sua situação económica, financeira e patrimonial. Esta informação tem que ser útil e abrangente. Neste sentido, Fernandes (2007: 68) explica que “... *para que a informação contabilística seja útil é necessário que seja fiável e completa, exigindo a representação fidedigna das transacções, bem como da realidade orçamental, económica, financeira e patrimonial*”.

⁴ Para mais desenvolvimentos ver Pina Martinez e Torres Pradas (2001).

A necessidade das entidades públicas prepararem e divulgarem uma maior diversidade de informação, tem levado a um aumento dos mapas constituintes da sua prestação de contas. Os principais mapas que, na actualidade, constituem o dossier de prestação de contas de um organismo da Administração Pública foram apresentados na secção anterior.

Rua e Carvalho (2006: 74) referem que “... actualmente, o objectivo da informação [na Contabilidade Pública] vai mais além de uma mera prestação de contas, prende-se também com a disponibilização de informação útil para a tomada de decisões por parte dos seus utilizadores”. Assim, também convém abordar então a informação no contexto do apoio à decisão e gestão das instituições.

1.3 Informação para apoio à decisão e gestão das instituições

Tomar decisões adequadamente implica dispor de informação que permita avaliar o orçamento, sua forma de execução e a legalidade económico-financeira, conhecer a situação patrimonial da instituição, suas necessidades de liquidez a curto e longo prazo, os recursos e sua afectação, as fontes de financiamento e sua adequação para o cumprimento das obrigações, informação de âmbito analítico, e verificar a eficácia, eficiência e economia da gestão pública (Rua e Carvalho, 2006).

Um dos instrumentos que actualmente desempenha um papel fundamental na planificação e controlo do Sector Público é a Contabilidade Analítica (ou de Gestão⁵). Carvalho *et al.* (2008: 30) referem que “*O papel básico da Contabilidade Analítica ou de Gestão no sector público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e executar as funções de controlo Efectivamente, quando direccionada para a Administração Pública, a Contabilidade Analítica é o sistema que regista e analisa, em pormenor, componentes do património da instituição para finalidades de gestão*”.

A Contabilidade Analítica, com efeito, é um veículo primordial na gestão do desempenho e fonte de informação para a gestão das organizações, ou seja, permite o acompanhamento e avaliação dos resultados da gestão. Torres Pradas (1991: 535) refere que “... cada vez é mais

⁵ Actualmente em vez do termo “Contabilidade Analítica”, utiliza-se mais o termo “Contabilidade de Gestão”. Esta é mais abrangente, mais informativa, uma vez que, a Contabilidade Analítica é essencialmente uma contabilidade de custos, enquanto que a Contabilidade de Gestão é “*um sistema de medida de diferentes grandezas da entidade, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão*” (Caiado, 2003: 49).

intensa a preocupação de dotar os centros de decisão das entidades públicas, de modernas técnicas de gestão, que contribuam eficazmente no processo de tomada de decisões. A implementação progressiva de técnicas de orçamentação por objectivos, assim como de Contabilidade Analítica por centros de responsabilidade, supõem um importante avanço no que respeita à elaboração de informação objectiva e rigorosa para a gestão das mesmas ...”.

Pina Martinez e Torres Pradas (2001: 9) reforçam que “... a Contabilidade Analítica por centros de responsabilidade, junto com o planeamento e a gestão por objectivos, constituem pontos de apoio básicos, para detectar como contribui cada centro de responsabilidade na busca da economia, eficiência e eficácia dos programas de uma entidade”, ou seja, aquela representa uma das principais ferramentas de apoio à gestão moderna das organizações, facilitando a análise do desempenho das organizações, permitindo determinar “o onde?” (função, actividade, serviço, etc.), “o como?” e “quem?” consome os recursos disponíveis e, assim, ver o que está a ser bem feito e o que não está, de modo a que possa ser rectificado e corrigido, para se melhorar o desempenho da organização. Mas esta informação tem que ser disponibilizada a um custo razoável, de modo a que os benefícios sejam superiores aos custos da sua obtenção. Para tal tem que se apostar nas tecnologias de informação, designadamente na informática, para se produzir informação analítica de qualidade e custo razoável. Gómez Crespo (1992: 251) afirma que “... uma vez que se tenham os recursos informáticos, pode-se começar o processo de instauração de uma Contabilidade Analítica que permita um conhecimento barato e de qualidade dos custos, com o fim de os reduzir”.

A Contabilidade Analítica é, assim, uma ferramenta indispensável no controlo da eficiência da actividade pública e respectiva gestão, uma vez que permite detectar se os meios previstos foram realmente utilizados e se estão a ser bem aplicados, mediante a análise dos desvios entre os custos previstos e os realizados, justificando o porquê dos desvios. A Contabilidade Analítica possibilita também que se possa efectuar o controlo da economia, eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, premiando e elogiando quem gere bem e corrigindo o que está ser mal feito. A análise dos desvios permite que, aquando de um novo planeamento, este seja feito de uma forma mais rigorosa e coerente com a realidade recente.

Goñi Legaz (1998: 999) explica que “... o processo de modernização que se está a desenvolver no sector público necessita, para que se torne efectivo, do desenvolvimento de

novos sistemas de avaliação, que permitam servir de guia para a acção, tanto dos gestores, como dos políticos, como para os próprios trabalhadores”.

No âmbito da Contabilidade de Gestão, outro instrumento essencial para melhorar a informação das entidades públicas, e também para medir o seu desempenho, é a definição de indicadores de gestão. Os indicadores devem ser fíáveis, oportunos e reflectir a realidade das organizações. Segundo Torres Pradas (1991), um conjunto de indicadores deverá cumprir certas condições, para que reflectam fiel e significativamente os aspectos relevantes de um programa, centro ou serviço. Estas características são as seguintes⁶:

- Compreensibilidade ou clareza;
- Fiabilidade ou verificabilidade;
- Relevância;
- Oportunidade;
- Consistência;
- Comparabilidade.

Os indicadores utilizados variam em função das necessidades dos utilizadores da informação. Portanto, um mesmo conjunto de indicadores pode não servir os interesses de dois tipos de utilizadores distintos, uma vez que os seus objectivos podem ser diferentes, em virtude das análises que têm de fazer terem fins distintos. Pina Martinez (1994: 380) explica que “... *as técnicas de análise e os indicadores utilizados variam sensivelmente, às vezes, em função do utilizador da informação, e dos objectivos que se persiga*”.

Uma das principais dificuldades na definição dos indicadores prende-se com o facto de, na generalidade das actividades desenvolvidas pelas entidades públicas, o *output* das mesmas não ser visível, sendo este essencial para se avaliar e rever as actividades e serviços que não estejam a ser bem executados e melhorar a sua qualidade. Pina Martinez e Torres Pradas (1995: 970) referem a este propósito que, “...*na análise da eficiência e eficácia das entidades não lucrativas, o problema mais importante com que nos deparamos é a definição do output, o que frequentemente resulta numa difícil concretização, uma vez que uma parte importante dos serviços são intangíveis*”. Pina Martinez (1994: 380) explica também que “... *as dificuldades mais importantes surgem das especiais características deste tipo de entidades,*

⁶ Para mais informações sobre as características, consultar Torres Pradas (1991).

em que a prestação de serviços à sociedade é o seu objectivo fundamental, em vez de perseguir a criação de riqueza". Outro dos grandes problemas está relacionado com a obtenção dos dados para se construírem os indicadores. Para tal tem que se definir previamente a população ou a respectiva amostra representativa, sobre a qual vai incidir a recolha de informação. Existem diversos tipos de indicadores, para analisar e avaliar diferentes aspectos inerentes a uma entidade, designadamente indicadores orçamentais, indicadores contabilísticos, indicadores sociais, indicadores de contexto, etc.⁷.

Na definição dos indicadores deve ter-se em consideração todos os intervenientes na entidade pública, ou seja, tem que se ter em conta a opinião de todos, de modo a que os objectivos e indicadores tenham o comprometimento de todos os interessados e haja co-responsabilização. Isto também permite diminuir a resistência por parte dos funcionários, na implementação destes indicadores. Segundo Correia (2002: 308), "*... os indicadores permitem analisar a evolução dos aspectos relevantes da entidade (a nível interno nas suas decisões), bem como compará-los com os correspondentes de outras entidades similares. Os indicadores de gestão, que complementam outras medidas de avaliação da performance, são instrumentos importantes para análise da gestão das Entidades Públicas, cujas fontes de obtenção variam com as necessidades de informação dos utilizadores*".

Depois de uma entidade determinar os indicadores que permitam uma visão ajustada da sua actividade e das suas realizações, deverá agrupá-los de uma forma sistematizada e apresentá-los de uma forma conveniente num quadro de indicadores (*Tableaux de Bord*), de modo a que este quadro tenha a informação que sirva os interesses do controlo de gestão, ajudando-a na tomada de decisões. Estes quadros devem ser elaborados para os vários níveis de decisão, e cada um deles deve conter apenas a informação necessária para esse nível, e não a que é necessária para toda a entidade. A informação disponibilizada nos quadros de análise deve ser sintética e deverá também ser dado um destaque à informação mais significativa do período em análise, de modo a que chame a atenção dos utilizadores. (Correia, 2002).

Também no âmbito do apoio à tomada de decisão e das boas práticas de gestão, os organismos públicos devem elaborar o respectivo Plano de Actividades e o Relatório de Actividades. O primeiro, para definir a estratégia, hierarquizar opções, programar acções e

⁷ Para mais informações sobre os diversos tipos de indicadores e suas classificações alternativas, consultar Carvalho *et al.* (1999: 617).

afectar e mobilizar os recursos; não se trata apenas de uma mera descrição de actividades, tem que se complementar com a dimensão orçamental, indicando os recursos financeiros e humanos para as realizar. O segundo, destinado a relatar o percurso efectuado, apontar os desvios, avaliar os resultados e estruturar informação relevante para o futuro próximo. Planeamento e controlo complementam-se e são exigências recíprocas numa qualquer gestão eficiente, às quais, naturalmente, a Administração Pública não pode ser indiferente. As particularidades e a diversidade das organizações que a integram, a variedade e quantidade dos seus serviços e de utentes que serve, a complexidade dos condicionalismos económicos, jurídicos e políticos que a rodeiam, não podem, em caso algum, justificar a não utilização desses mecanismos por parte dos serviços da Administração Pública.

Não obstante o papel central da Contabilidade de Gestão na produção de informação de carácter interno e para apoio à decisão, para que o sistema de informação contabilística das entidades públicas seja eficaz para suporte à gestão, tem que possuir uma tripla vertente: Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão, de modo a que se possam dispor de elementos de suporte para melhorar as decisões e, assim, o desempenho organizacional possa ser medido e analisado de uma forma mais completa, realista e comparável.

Capítulo 2 – A harmonização e normalização em Contabilidade Pública

A contabilidade é influenciada pelo ambiente em que se insere, portanto, países diferentes originam geralmente modelos contabilísticos diferentes. Rodrigues e Pereira (2004: 25) referem a este respeito que: “*a contabilidade é moldada pelo ambiente em que opera, e tal como os países têm diferentes histórias, valores e sistemas políticos, têm também diferentes modelos de desenvolvimento contabilístico*”. As normas de contabilidade assumem um papel importante na actividade económica e social, uma vez que harmonizam as práticas contabilísticas, melhoram a gestão financeira e a demonstração de responsabilidades no Sector Público, melhoram a qualidade da informação e permitem a sua comparação (uma vez que reduzem as diferenças entre os vários sistemas contabilísticos), e permitem uma melhor análise da informação por parte dos diversos utilizadores (Brusca Alijarde e Condor López, 2002).

Neste segundo capítulo o objectivo é fazer uma análise do processo de harmonização da Contabilidade Pública a nível internacional, bem com fazer um estudo da evolução do caso português. Após esta análise serão comparadas as diferenças entre as normas internacionais e as portuguesas.

Na contabilidade empresarial o processo de normalização contabilística iniciou-se há várias décadas. Conforme refere Vela Bargues (1992: 371), “*A necessidade de dispor de uns princípios contabilísticos adequados para orientar o processo de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, começa-se a manifestar nos anos imediatamente posteriores à Grande Depressão de 1929...*”. Contudo, em termos de normalização da Contabilidade Pública, esta só verificou à relativamente pouco tempo e, face às especificidades dos organismos públicos e da sua envolvente, nomeadamente a política, a normalização neste sector não é uma tarefa fácil. Segundo Vela Bargues (1994: 311), podem ser apontadas quatro razões principais para o facto da normalização no Sector Público ter começado muito mais tarde, em relação ao sector empresarial:

- A primeira destas razões está relacionada com a *configuração tradicional da Contabilidade Pública*, segundo a qual esta se orientava eminentemente para o objectivo de prestação de contas, como marco do controlo da legalidade, sendo a sua base principal toda a informação relativa à execução do orçamento. A Contabilidade

Pública era eminentemente uma contabilidade orçamental, baseada na observância dos requisitos legais, que pouco tinham que ver com as normas contabilísticas. Na sua configuração tradicional, os objectivos da Contabilidade Pública não favoreciam em absoluto a utilização de normas contabilísticas, dado que uma simples contabilidade de caixa, que informava sobre a execução do orçamento, resultava à vista de todos, como suficiente para satisfazer a dita prestação de contas;

- A segunda causa pode identificar-se com a *dimensão política que adquire a normalização contabilística* no âmbito do Sector Público, uma vez que, na hora de se emitirem as normas de contabilidade, surgem conflitos de interesses importantes. Estes interesses afectam sobretudo as relações que são possíveis estabelecer, entre as pessoas que preparam as demonstrações financeiras, e os utilizadores dessas informações;
- A terceira causa poderia situar-se no *conflito*, que foi praticamente mediado nos anos setenta, que existia (e ainda existe em algumas matérias) *entre os princípios contabilísticos e a legalidade financeira e orçamental* vigente. Tradicionalmente, e quiçá como consequência da própria subordinação dos sistemas de Contabilidade Pública ao objectivo de prestação de contas, o cumprimento da legalidade impediu, na maioria das ocasiões, não só uma aplicação uniforme e coerente dos princípios contabilísticos, como também a aplicação de normas, que apesar de terem sido emitidas no âmbito do sector empresarial, poderiam ter uma clara utilidade no Sector Público. A influência da legalidade foi certamente uma constante na Contabilidade Pública, continuando a existir. Contudo, a sua consideração nas demonstrações financeiras é objecto de um tratamento alternativo muito mais racional e consistente. Em 1973 o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* publicou um novo *Industry Audit Guide*, que preconizava um avanço significativo no que se refere à preponderância da legalidade. Nesta publicação era reconhecido que as demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGAs), e que, em caso de necessidade, poderiam preparar-se demonstrações suplementares em que se demonstrasse a aderência a possíveis regulações legais em conflito;
- A quarta causa está relacionada com o *escasso interesse que os temas relacionados com a Contabilidade Pública vinham despertando, até há muitos poucos anos*, sobretudo tendo em conta que esse interesse se tem manifestado a dois níveis fundamentais: ao nível dos utilizadores da informação, e ao da própria profissão

contabilística. Em relação aos primeiros, os interesses e necessidades que têm actualmente só se começaram a manifestar com insistência há relativamente pouco tempo. Por outro lado, no que se refere à profissão contabilística, destaca-se a pouca atenção que a Contabilidade Pública recebeu, sobretudo no âmbito académico.

Estas quatro razões podem servir para explicar o atraso que a normalização contabilística no âmbito da Contabilidade Pública, teve em relação à Contabilidade Empresarial. Contudo, estes aspectos apresentados não reflectem a realidade actual. Como veremos em seguida, a normalização contabilística no âmbito da Contabilidade Pública, constitui hoje um processo bastante avançado, apesar dos seus principais avanços apenas terem acontecido nos anos noventa e, em muitos casos, baseados nas normas da Contabilidade Empresarial. Torres Pradas e Pina Martinez (2003: 176) referem que “... *as técnicas da Contabilidade e de gestão do sector privado, estão a ser aplicadas às entidades públicas, dentro da estrutura das iniciativas de descentralização promovidas pelos postulados da Nova Gestão Pública*”.

2.1 A harmonização internacional

No âmbito do Sector Público, há muito que se fala de harmonização contabilística. Não obstante, apesar de, ao longo dos anos oitenta/noventa, terem havido, em muitos países, reformas dos sistemas contabilísticos públicos, em consequência das maiores necessidades de informação, estas não tiveram praticamente em conta a questão da harmonização internacional das práticas contabilísticas. Portanto, só depois de reformados os sistemas contabilísticos internos (passagem da tradicional Contabilidade Orçamental de caixa, para uma Contabilidade Pública moderna assente na base do acréscimo) se começou a desenvolver a harmonização internacional em alguns aspectos, de modo a que se pudesse comparar as informações dos diversos países.

Em primeiro lugar, convém definir o significado atribuído ao termo “harmonização”, distinguindo-o de um outro conceito utilizado, por vezes indistintamente, o conceito de “normalização”. Estes dois processos pressupõem a redução da diversidade contabilística, a diferença entre ambos assenta na flexibilidade relativa, ou rigidez existente na aplicação das normas e na prática contabilística. A harmonização significa reduzir substancialmente a

diversidade dos sistemas contabilísticos⁸, para que as informações financeiras sejam equivalentes e comparáveis, enquanto que, a normalização implica a uniformização dos sistemas contabilísticos, ou seja, regras e normas iguais. Portanto, a normalização vai mais além da harmonização (Rodrigues e Pereira, 2004).

Fuertes Fuertes e Vela Bargues (2000: 658) referem que a “*diversidade de práticas contabilísticas dificulta qualquer comparação da informação contabilística pública, o que nos leva a reflectir sobre a harmonização da Contabilidade Pública*”. Segundo estes autores, as diferenças entre os sistemas contabilísticos públicos estão relacionadas com dois aspectos fundamentais (Fuertes Fuertes e Vela Bargues, 2000: 668):

- A específica gradação de necessidades e objectivos da informação contabilística pública, que se manifestam em cada país;
- As diferentes características do contexto político-administrativo em que cada sistema contabilístico público opera.

Em relação às necessidades de informação contabilística pública, Lüder (1994), referenciado por Fuertes Fuertes e Vela Bargues (2000: 669), assinala que os países desenvolvidos compartilham, a um nível geral, das mesmas necessidades de informação, relacionadas principalmente com a posição financeira, o consumo líquido de recursos e a eficiência da gestão das entidades públicas. Isto poderia levar a supor que um mesmo sistema contabilístico público se poderia aplicar a todos os países. No entanto, embora os países, de uma forma genérica, compartilhem das mesmas necessidades, a interpretação assim como a ordem de prioridade dos objectivos em que estas se traduzem, varia de país para país, dando como resultado reformas de diferente natureza e, portanto, sistemas contabilísticos com características distintas.

No âmbito da investigação em Contabilidade Pública ao nível internacional, existe um amplo consenso que os factores de enquadramento político-administrativo influenciam, de uma forma substancial, os sistemas contabilísticos e explicam, em larga medida, as diferenças

⁸ Podemos definir sistema contabilístico da seguinte forma: “Conjunto de factores intrínsecos ao próprio sistema (agentes internos) que através da modelização de que são objecto através das interrelações e influências do exterior (agentes externos), proporcionam um “todo” devidamente estruturado, capaz de satisfazer as necessidades que são atribuídas à função contabilística nos diferentes âmbitos” (Jarne, 1997), referenciado por Rodrigues e Pereira (2004: 85). “O conceito de sistema contabilístico é um conceito dinâmico, em continua evolução e que deverá ser capaz de responder às alterações do ambiente envolvente” (Rodrigues e Pereira, 2004: 236).

entre os sistemas contabilísticos dos diversos países. Deste modo, conforme afirmam Fuertes Fuertes e Vela Bargues (2000: 672), existem investigadores quer no campo da contabilidade do sector empresarial (e.g. Choi e Mueller (1992) e Nobes e Parker (1995)), quer no âmbito da Contabilidade Pública (um dos mais importantes é Lüder (1994)), que enumeram os principais factores do contexto político-administrativo, que causam a existência de diferenças entre os sistemas contabilísticos dos diversos países. No quadro n.º 1 resumem-se de forma comparativa, os principais factores contextuais, que causam as diferenças dos sistemas contabilísticos.

Quadro n.º 1 – Factores Contextuais que Explicam as Diferenças entre os Sistemas Contabilísticos

Sector Empresarial		Sector Público
CHOI e MUELLER (1992)	NOBES e PARKER (1995)	LÜDER (1994)
▶ Sistema Legal	▶ Sistema Legal	▶ Sistema Legal
▶ Sistema Político		▶ Competência Política
▶ Natureza da Propriedade Industrial		
▶ Tamanho das Empresas		▶ Tamanho da Jurisdição
▶ Clima Social		▶ Cultura Administrativa ▶ Cultura Política ▶ Cultura Social ▶ Grupos de Pressão Organizados ▶ Escândalos Financeiros
▶ Nível de Sofisticação da Gestão e da Comunidade Financeira	▶ Fontes de Financiamento	▶ Mercado de Capitais
▶ Grau de Interferência Legislativa nas Empresas	▶ Fiscalidade	
▶ Existência de uma Regulamentação Contabilística Específica		▶ Normalização Contabilística
▶ Velocidade das Inovações		
▶ Grau de Desenvolvimento Económico		
▶ Crescimento e Situação da Economia	▶ Inflação	▶ Problemas Financeiros
▶ Estado da Educação Profissional e Organização	▶ A Profissão Contabilística	▶ Características Organizativas ▶ Qualificação Profissional
	▶ Outros: Teoria Contabilística, Acidentes Históricos	▶ Outros: Influência de uma Doutrina Dominante

Fonte: Fuertes Fuertes e Vela Bargues (2000: 673)

Como se pode verificar, existe grande coincidência entre os factores assinados por Choi e Mueller (1992) e Nobes e Parker (1995), como causadores das diferenças entre os sistemas contabilísticos empresariais, assim como um grande paralelismo com os apontados por Lüder (1994) como causadores das diferenças entre os sistemas contabilísticos públicos. No entanto, na hora de explicar como estes factores influenciam os sistemas contabilísticos, os argumentos utilizados na Contabilidade Pública internacional são diferentes dos da contabilidade empresarial. Na Contabilidade Pública, como aponta Lüder (1994), referenciado por Fuertes Fuertes e Vela BARGUES (2000: 672), ao se abordar o estudo dos factores de contexto e as diferenças entre os sistemas contabilísticos, não se tenta estabelecer uma relação entre as características políticas, sociais, económicas, legais e culturais de um país e as características do seu sistema contabilístico. São as necessidades de informação que determinam tais características e não os factores de contexto. No entanto, são estes factores que, condicionando os utilizadores e respectivas necessidades, influem na possibilidade de se mudar de sistema contabilístico, assim como na velocidade com que as mudanças são introduzidas no mesmo. Desta forma, as diferenças entre os sistemas contabilísticos, explicam-se pela forma com que os factores de contexto conduzem, mais ou menos rapidamente, as reformas.

A relação entre as condições de contexto e a introdução (ou não) de reformas no sistema contabilístico, explica-se através do Modelo de Contingência de Lüder (1992). O modelo estrutura as características de contexto em três categorias: estímulos, variáveis estruturais (sociais, políticas, administrativas) e barreiras de implementação. A existência ou não de estímulos, assim como a distinta configuração das variáveis estruturais e barreiras de implementação configuram contextos diferentes, que o modelo classifica de favoráveis e desfavoráveis à introdução das reformas. Tendo em conta que este modelo apresentava algumas falhas e limitações, admitidas até pelo autor do mesmo, Lüder (2001), após algumas versões melhoradas do modelo inicial, publicou o Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira (*FMR Model*). Este novo modelo pode ser caracterizado da seguinte forma, conforme definição dada por Jorge (2003: 1): “*O Modelo de Contingência do Processo de Reforma da Gestão Financeira Pública, do professor Lüder, é uma ferramenta que explica basicamente a relação entre variáveis contextuais e comportamentais e a condução a inovações num sistema de Contabilidade Pública de um determinado país, por forma a que este se torne mais informativo*”. Mas este modelo ainda não aborda o “porquê” dos sistemas

de Contabilidade Pública em si serem internacionalmente diferentes, explicando apenas os seus processos de reforma.

Lüder (2001) referido por Jorge (2003: 5), explica que o seu novo modelo “... *consiste em dois módulos de variáveis contextuais (“estímulos” e “ordenamentos institucionais”), três módulos de variáveis comportamentais (“indutores da reforma”, “promotores políticos da reforma” e “stakeholders”)* e dois módulos de variáveis instrumentais (“conceito da reforma” e “estratégia de implementação”)”. Segundo Jorge (2003: 7) as componentes dos módulos e ligações entre eles podem ser sumariamente caracterizados da seguinte forma:

- **Estímulos** (variáveis contextuais) – são eventos que ocorrem numa fase inicial do processo de reforma que, individualmente ou combinados, revelam a necessidade de mudanças no sistema contabilístico para um mais informativo; os estímulos são considerados como tendo um impacto directo apenas nos políticos responsáveis por começar a reforma;
- **Ordenamentos Institucionais** (variáveis contextuais) – este módulo contém componentes antes classificadas como variáveis estruturais sociais, políticas e administrativas, e barreiras à implementação. Apesar das várias categorias continuarem consideravelmente abrangentes, Lüder (2001) apresenta algumas explicações adicionais:
 - ❖ **Sistemas legais** – podem ser genericamente classificados em sistemas de direito civil e de direito comum – diferentes sistemas legais podem estar ligados a diferentes tipos de governança (mais ou menos flexível); o sistema legal também abarca o sistema eleitoral e a flexibilidade da lei do orçamento;
 - ❖ **Estrutura do Estado** – refere-se essencialmente aos regimes políticos em que está instituído o Estado;
 - ❖ **Estrutura Administrativa** – refere-se às características organizacionais do poder político, de como é constituído o Estado, e como essas estruturas são capazes de promover a reforma na sua área;
 - ❖ **Função Pública** – refere-se à qualificação dos funcionários públicos em geral, e aos da contabilidade em particular, que têm um impacto significativo não apenas na forma como a reforma é implementada, mas também na duração e custo dessa implementação;
 - ❖ **Cultura** – refere-se à cultura social, política e administrativa nacional, que pode ser especificamente caracterizada como “tendente ao risco/aversão ao risco”,

“individualismo/colectivismo”, o “grau de abertura” dos processos políticos e administrativos e o seu “grau de resposta” às necessidades e exigências do público em geral.

Assim, os **Ordenamentos Institucionais** são influenciados directamente pelo comportamento dos **Promotores Políticos da Reforma**, e indirectamente (através daqueles) pelos **Indutores da Reforma** e pelos *Stakeholders*. Por outro lado, têm um impacto directo no **Conceito da Reforma** e na **Estratégia de Implementação**, o que reforça a força directa no **Resultado da Reforma**;

- **Indutores da Reforma** (variáveis comportamentais) – são instituições reconhecidas e profissionais da área que promovem a reforma da Contabilidade Pública através de publicações orais ou escritas, visando torná-la um assunto político e influenciando, de uma forma específica, os decisores políticos;
- **Promotores Políticos da Reforma** (variáveis comportamentais) – aqui incluem-se políticos, normalmente membros do Governo, que iniciam a reforma e têm o poder para a impor;
- *Stakeholders* (variáveis comportamentais) – estes são instituições ou pessoas positiva ou negativamente afectadas pela reforma, mas que não são nem indutores nem promotores. Alguns *stakeholders* congratulam-se com a reforma esperando que esta seja do seu interesse, outros opõem-se esperando efeitos algo negativos;
- **Conceito da Reforma** (variáveis instrumentais) – inovações de forma a permitir que o sistema de Contabilidade Pública ofereça informação útil para assegurar a prestação de responsabilidades financeiras e a gestão financeira sã;
- **Estratégia de Implementação** (variáveis instrumentais) – inclui componentes relacionadas com a forma como a reforma é implementada, que directamente afectam a probabilidade de falha ou sucesso (*outcome*).

No âmbito do processo de harmonização em Contabilidade Pública, “... nos últimos anos têm aparecido Normas Internacionais de Contabilidade Pública, com uma especial relevância por parte do IFAC. Por outro lado, estão em curso importantes experiências no terreno de reforma dos sistemas contabilísticos, em diferentes países e entidades, como é o caso da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), da NATO (Organização do Tratado do Atlântico Norte) e da Comissão Europeia. Ao mesmo tempo, estabeleceu-se um novo marco conceptual, em paralelo com a Contabilidade Empresarial” (Montesinos Julve, 2003: 159).

Optimizar as práticas contabilísticas em vigor em cada país, criando um sistema de contabilidade único, que reflecta aquelas que se considerem ser as melhores práticas em termos internacionais, é um dos principais objectivos da harmonização contabilística internacional, quer para o sector privado, quer para o público. Deste modo, no âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (NICSPs) utilizam-se procedimentos e práticas comuns, que permitem melhor informação e uniformizada, e também a comparação de informação em termos internacionais. Assim, a harmonização contabilística internacional, também poderá ser uma realidade no Sector Público.

À semelhança do que existe para o sector empresarial, foi criado junto do *International Federation of Accountants (IFAC)* o *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* que, com o intuito de defender o interesse público, tem desenvolvido um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para as entidades do Sector Público, designadas por *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)* (NICSPs) e têm como objectivo permitir que os relatos financeiros sejam feitos com qualidade e facilitar a convergência internacional das normas dos diversos países. As NICSPs numa fase inicial, seguiram de perto o que já estava definido para o sector empresarial, através das *International Accounting Standards (IASs)* (Normas Internacionais de Contabilidade – NICs)), denominadas (as novas normas) actualmente de *International Financial Reporting Standards (IFRSs)* (Normas Internacionais de Relato Financeiro – NIRFs)), com o objectivo de assegurar a harmonia entre a normalização pública, com a que está estabelecida para o sector empresarial, nomeadamente no âmbito do relato financeiro, sendo que esta adaptação teve em conta as especificidades do sector público. Numa segunda fase, as NICSPs passaram a abordar aspectos específicos do Sector Público, nomeadamente os impostos e os orçamentos públicos. Estas normas permitem a transparência e consistência do relato financeiro das entidades do Sector Público, possibilitando assim por parte de todos os interessados, um melhor acompanhamento do desempenho destas entidades. Caiado (2004: 1) afirma que “*as organizações que integram o Sector Público estão a ser confrontadas com novos desafios em matéria contabilística. De facto, o movimento em curso tendente a normalizar, a nível mundial, a contabilidade do Sector Público, (...) prevê mudanças significativas na contabilidade adoptada pelos organismos do Sector Público em diversos países*”.

Até à presente data foram emitidas 26 NICSPs, das quais 17 foram já traduzidas para português pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC):

- NICSP n.º 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras
- NICSP n.º 2 – Demonstrações de Fluxos de Caixa
- NICSP n.º 3 – Excedente ou Défice Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações em Políticas Contabilísticas
- NICSP n.º 4 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
- NICSP n.º 5 – Custos de Empréstimos Obtidos
- NICSP n.º 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilidade de Entidades Controladas
- NICSP n.º 7 – Contabilização de Investimentos em Associadas
- NICSP n.º 8 – Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos
- NICSP n.º 9 – Rédito de Transacções de Troca
- NICSP n.º 10 – Relato Financeiro em Economias Hiper inflacionárias
- NICSP n.º 11 – Contratos de Construção
- NICSP n.º 12 – Inventários
- NICSP n.º 13 – Locações
- NICSP n.º 14 – Acontecimentos Após a Data de Relato
- NICSP n.º 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação
- NICSP n.º 16 – Propriedades de Investimento
- NICSP n.º 17 – Activos Fixos Tangíveis
- *IPSAS n.º 18 – Segment Reporting*
- *IPSAS n.º 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*
- *IPSAS n.º 20 – Related Party Disclosures*
- *IPSAS n.º 21 – Impairment of Non-Cashgenerating Assets*
- *IPSAS n.º 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*
- *IPSAS n.º 23 – Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*
- *IPSAS n.º 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements*
- *IPSAS n.º 25 – Employee Benefits*
- *IPSAS n.º 26 – Impairment of Cash-Generating Assets*

Na elaboração de normas para o Sector Público tem que se ter em conta as especificidades dos organismos públicos, deve-se principalmente considerar que estes organismos não têm como

finalidade a obtenção de lucros, e ter em conta os seus aspectos específicos (*e.g.*, o papel central do orçamento, certo tipo de serviços prestados, etc.) antes de se aplicarem e/ou adaptarem as normas já existentes para o sector privado, uma vez que a simples “importação” das regras/normas do sector privado, pode resultar num mau e inapropriado normativo. Vela Bargues (1991: 582) explica que *“a elaboração e emissão de normas contabilísticas para o sector público, requer que se considere seriamente as diferenças entre a contabilidade empresarial e a Contabilidade Pública”*, apesar de em termos conceptuais, tanto a contabilidade empresarial, como a Contabilidade Pública, terem como objectivo fundamental a produção de informação útil para prestar responsabilidades e para a tomada de decisões.

O processo de adaptação das normas nacionais dos diversos países às NICSPs ainda não está muito avançado, mas já foram adoptadas por cinco países desenvolvidos, Austrália, Canada, EUA, Nova Zelândia e Reino Unido, e também em alguns países em vias de desenvolvimento (para reportar informação para entidades supranacionais, como por exemplo o FMI, etc.), estando actualmente mais de sessenta países a estudar e/ou implementar o processo de adaptação destas normas. *“A adaptação das normas nacionais às IPSASs encontra-se, todavia, como se tinha dito, pouco desenvolvida”* (Montesinos Julve, 2003: 167).

Segundo Torres Pradas e Pina Martinez (2003: 176), *“as IPSASs representam uma estrutura para a apresentação, pelos governos, da informação financeira em base de acréscimo, que pode ser aplicável nos modelos da contabilidade de acréscimo que integram o orçamento em conjunto com o balanço, a demonstração dos resultados e a demonstração dos fluxos de caixa, nas demonstrações previsionais e nas contas anuais ...”*. Assim, apesar da própria normalização internacional da Contabilidade Pública, ter tido como referência inicial as NICs, esta apresenta-se como um factor que pode contribuir para melhorar a gestão financeira e a demonstração de responsabilidades (*accountability*) no Sector Público, tanto no âmbito do relato financeiro, como na gestão e tomada de decisões.

O avanço da normalização contabilística no âmbito do Sector Público deu-se essencialmente nos EUA nos anos oitenta, exercendo depois uma grande influência nos outros países anglo-saxónicos, como o Canadá, Reino Unido e Austrália, devido essencialmente à maior flexibilidade que, nestes países, caracteriza o processo de emissão de normas contabilísticas. Também no âmbito europeu houve países que foram percussores nesta matéria, como são os casos da França, Espanha, Holanda, Alemanha e alguns países da Europa de Leste (Vela

Bargues, 1994). Em 1984 foi criado nos EUA o *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, que é o organismo de normalização da Contabilidade Pública norte-americana, bem como o *Governmental Accounting Standards Advisory Council (GASAC)*, que é um órgão consultivo do *GASB*. Foi com a criação do *GASB* que se deu início nos EUA à emissão de normas contabilísticas, para as entidades governamentais de âmbito local e estadual.

Um estudo empírico efectuado por Montesinos Julve *et al.* (1998), onde se analisaram os princípios e as práticas contabilísticas públicas seguidas pelos países da OCDE, chegou à conclusão que existia uma coincidência entre os princípios contabilísticos públicos enunciados, em termos gerais, pelas entidades responsáveis pela normalização contabilística dos países analisados, mas que não se traduzia numa coincidência das práticas contabilísticas; existia ainda, uma considerável dispersão entre os diversos países e, em muitos casos, uma falta de consistência entre os princípios enunciados e as práticas contabilísticas utilizadas. Neste estudo concluiu-se também, que, em mais de 78% dos países considerados, estavam publicados, com base nos princípios da contabilidade empresarial, os princípios contabilísticos para a elaboração e apresentação da informação económico-financeira pública, se bem que alguns desses princípios se encontrem com um maior âmbito de implementação do que outros. Assim, com o objectivo de permitir que os relatos financeiros sejam feitos com mais qualidade e seguindo as mesmas práticas contabilísticas, ficando mais homogéneos e permitindo a comparação internacional, dever-se-á zelar pela convergência internacional das normas de Contabilidade Pública dos diversos países.

No contexto da UE, a harmonização da contabilidade a nível governamental parece ser mais justificada. Será de esperar que um mercado comum exija que se preparem demonstrações financeiras completas, que apresentem a situação financeira da UE como um todo, com o propósito de facilitar os processos de tomada de decisão a nível europeu (Brusca Alijarde e Condor López, 2002). Contudo, os mesmos autores referem que a implementação e utilização das normas internacionais de contabilidade não trazem só vantagens; também existem desvantagens (limitações) neste processo de harmonização da Contabilidade Pública. Consequentemente, referem as seguintes vantagens e desvantagens (limitações) relacionadas com a harmonização mundial e as normas internacionais da contabilidade do Sector Público:

➤ **Vantagens:**

- ❖ Melhoram a qualidade da informação relatada pelas entidades públicas para os utilizadores e gestores – aumento dos padrões de disciplina financeira, evitando corrupção e má gestão;
 - ❖ Apoiam a boa governança do Sector Público – a boa governança requer demonstração de responsabilidades e transparência fiscal dos governos e entidades governamentais, para a qual os PCGAs são fundamentais;
 - ❖ Beneficiam os utilizadores das demonstrações financeiras das entidades do Sector Público, particularmente os preocupados com transparência financeira – conduzem a: estabelecimento de práticas adequadas de relato financeiro; consistência na sua aplicação (entre países e, no mesmo país, ao longo do tempo); potencial harmonização do relato financeiro e das bases de contabilidade; permitem a comparação dos diversos países da UE;
 - ❖ Contribuem para maior eficiência e eficácia na auditoria e análise dos relatos financeiros governamentais, dado que regras comuns serão adoptadas mundialmente para relatar transacções e eventos semelhantes;
 - ❖ Aumentam a mobilidade internacional dos peritos na área, muitas vezes escassos no Sector Público;
 - ❖ Apesar de serem muito próximas das regras para a contabilidade empresarial, trazem para o Sector Público diferentes critérios de medida (além da caixa) – proveitos, custos, activos e passivos – para contas individuais e consolidadas.
- **Desvantagens (limitações):**
- ❖ A grande importância que os aspectos legais específicos de cada jurisdição, associados ao Orçamento, exercem no âmbito da Contabilidade Pública;
 - ❖ Cultura e linguagens diferentes;
 - ❖ Normas de relato financeiro em base de acréscimo – ignoram o resto da contabilidade: orçamentação, financiamento e custos (contabilidade de gestão); a orçamentação é central na gestão financeira do Sector Público: qual o interesse de demonstrar responsabilidades (*accountability*) sem o Orçamento?;
 - ❖ A atitude da própria Administração Pública, no sentido de que não vêem grandes benefícios na comparabilidade da informação a nível internacional;
 - ❖ A pouca pressão que é exercida pelos potenciais interessados, que não pode ser comparada com a pressão exercida pelos investidores internacionais no sector empresarial;

- ❖ Muito genéricas e flexíveis – não harmonizam – ainda admitem demasiada diversidade.

O sucesso das NICSPs depende do seu reconhecimento e apoio por parte de grupos interessados, que actuam dentro de cada jurisdição, designadamente os próprios governos.

De acordo com a OCDE (www.oecd.org) “*a boa e eficiente gestão pública ajudam a reforçar a democracia e os direitos humanos, promovem a prosperidade económica e a coesão social, reduzem a pobreza, contribuem para a protecção ambiental e a sustentabilidade no uso dos recursos naturais, e aprofundam a confiança no governo e na administração pública*”. Neste sentido, esta organização, tem vindo a estabelecer diversas normas e recomendações na área da Contabilidade Pública, com o intuito de incentivar a modernização dos governos centrais e das respectivas entidades públicas, entre elas destacam-se as seguintes:

- A orçamentação deve ser feita a médio e a longo prazo;
- Governo e responsabilidade por resultados, melhorando a informação sobre a gestão;
- Desenvolvimento do *E-Government* (Governo Electrónico), tendo por base os princípios da boa governação e as necessidades dos cidadãos; os governos devem através das novas tecnologias, proporcionar informação oportuna e actual;
- Descentralização da gestão, de modo a que esta seja feita mais próxima dos cidadãos, sendo desenvolvida de forma mais eficaz; “... possibilitar ao pessoal a participação em alguns níveis de decisão, ao menos a partir de chefias intermédias” (Martínez Tapia, 1991: 841).

2.2 O caso português

Os objectivos que a Contabilidade Pública persegue na actualidade, tanto do ponto de vista da gestão das organizações, do controlo e fiscalização e da divulgação de informação, não podem ser alcançados sem um processo de normalização que sirva de base para a implementação de um modelo contabilístico de informação pública, que seja abrangente, actual, racional e útil, e que contemple as vertentes orçamental, patrimonial, económica e financeira. Para tal, tem que se definir os princípios contabilísticos, os procedimentos a adoptar, bem como a definição de demonstrações financeiras que sirvam os interesses dos diversos utilizadores, designadamente, os gestores dos organismos públicos, os funcionários públicos em geral, o próprio Estado, os cidadãos em geral, etc.. O desenvolvimento do processo normalizador tem que partir sempre do estudo e definição prévia dos objectivos da informação contabilística.

O processo de normalização da Contabilidade Pública em Portugal deu os primeiros passos com a RAFE e iniciou-se com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – “*Lei de Bases da Contabilidade Pública*”, que estatuiu as bases da Contabilidade Pública, nomeadamente o controlo orçamental, as regras de contabilização para as receitas e despesas dos organismos públicos, e os regimes aplicáveis, que são regime geral (autonomia administrativa) e regime excepcional (autonomia administrativa e financeira)⁹.

Tendo em conta as alterações introduzidas nos artigos 108.º, 109.º e 110.º (actualmente 105.º, 106.º e 107.º) da Constituição da República Portuguesa (CRP), foi publicada a Lei 6/91, de 20 de Fevereiro (lei esta que já foi revogada), que faz uma alteração à estrutura do Orçamento do Estado (OE) e dos princípios e métodos de gestão orçamental, reformulando o sistema de execução orçamental, reforçando a responsabilidade por essa execução e prevendo uma nova Conta Geral do Estado, cuja estrutura coincide, no essencial, com a do Orçamento, permitindo portanto, uma fácil e clara leitura e a consequente apreciação política pelo Parlamento.

Em 28 de Julho de 1992 é publicado o Decreto-Lei n.º 155/92, que regulamenta as bases da Contabilidade Pública e define as regras orientadoras do novo regime da administração financeira do Estado. O modelo tipo de regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central é a autonomia administrativa. Este novo modelo permite uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna, que o adequam à estrutura do orçamento por programas. Introduce-se a contabilidade de compromissos e estrutura-se a contabilidade de caixa, de forma a melhorar a gestão orçamental e dos recursos financeiros; em complemento implementa-se a Contabilidade Analítica (que no caso dos organismos com autonomia administrativa, é na óptica das despesas e não na dos custos), indispensável ao controlo de resultados. Entre estas regras, no âmbito dos princípios aplicáveis ao regime excepcional, destaca-se que, com o objectivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem como uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos, os Serviços e Fundos Autónomos (SFAs) deverão utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no **Plano Oficial de Contabilidade** (POC) bem como a instituição da Contabilidade Analítica como instrumento de gestão e apoio à decisão.

⁹ Mais desenvolvimentos sobre estes regimes e conceitos de autonomia serão apresentados no Capítulo n.º 3.

O Tribunal de Contas publicou a Resolução n.º 1/93, 21 de Janeiro, que estabelece as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas, pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com contabilidade patrimonial regularmente organizada, passando a ser um modelo muito mais exigente. Considera-se contabilidade regularmente organizada, a contabilidade digráfica elaborada em obediência aos requisitos previstos no Código Comercial e que tenha, ainda, em conta a normalização contabilística oficialmente estabelecida e, designadamente, a instituída para o respectivo sector de actividade. Este diploma foi entretanto revogado.

Em 1996 é criada, através do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro, a Direcção-Geral do Orçamento (DGO), que sucede à Direcção-Geral da Contabilidade Pública (DGCP). Este novo serviço (de administração indirecta) do Ministério das Finanças superintende na elaboração e execução do OE, na contabilidade do Estado e no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado. Compete à DGO, para além de outras tarefas, as seguintes (art. 16º):

- Centralizar e coordenar a escrituração e contabilização das receitas e despesas públicas;
- Colaborar na definição das regras e procedimentos necessários à elaboração do balanço do Estado;
- Realizar auditorias internas à administração financeira do Estado.

No ano de 1997, em virtude da Resolução n.º 1/93, 21 de Janeiro, só se aplicar aos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com contabilidade patrimonial, o Tribunal de Contas publica as Instruções n.º 2/97 de 3 de Março – “*Instruções para a organização e documentação dos serviços e organismos da Administração Pública (regime geral, autonomia administrativa)*”. Estas definem o modelo de prestação de contas ao Tribunal de Contas para organismos com autonomia administrativa, integrados no novo regime da administração financeira do Estado. Este diploma também já foi entretanto revogado.

Em virtude do sistema de Contabilidade Pública tradicional existente em Portugal já não satisfazer as necessidades de informação contabilística dos tempos modernos, e também com a necessidade de se adoptar técnicas de gestão modernas, foi publicado o Decreto-Lei n.º

232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o **Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)**, o qual constituiu um passo fundamental naquela que pode ser considerada a segunda fase da RAFE e das contas públicas. Este plano definiu como principal objectivo a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos, em termos da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica, numa Contabilidade Pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores e que permita:

- O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas, e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados, de forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes, ou seja, os denominados “compromissos de exercícios futuros”);
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da Contabilidade Nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

No próprio preâmbulo deste decreto-lei pode verificar-se que o sistema existente não era o adequado: *“Na verdade, se o principal e quase único objectivo da Contabilidade Pública tradicional – demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais – não pode deixar de se considerar intrínseco a qualquer sistema de Contabilidade Pública de um Estado democrático, a disponibilidade de informação contabilística aparece como absolutamente essencial para permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado”*; *“Aliás, as exigências em termos de informação contabilística impostas pelo desenvolvimento das novas técnicas de gestão, não acompanhadas por uma evolução paralela da Contabilidade Pública, levaram a que nalguns organismos da Administração Pública se tenha dado prevalência à Contabilidade Patrimonial e Analítica, descurando a Contabilidade Pública e, conseqüentemente, a informação contabilística indispensável ao controlo da regularidade financeira e da execução do Orçamento. Ainda neste quadro e visando dar resposta às necessidades de informação contabilística, estão em aplicação na Administração Pública planos de contabilidade que são essencialmente adaptações do Plano Oficial de Contabilidade aplicável ao sector privado (POC) e que, à*

falta de normas gerais de enquadramento, não permitem a realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública de uma forma automática.”.

O POCP é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à Segurança Social. Aplica-se também às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE. Com a publicação deste decreto-lei é que se deu início à verdadeira normalização contabilística na Contabilidade Pública portuguesa, uma vez que, pela primeira vez, é publicado um plano de contabilidade para os organismos públicos, onde se estabelecem regras e procedimentos a seguir por todos, de modo a que toda a informação seja comparável, e que se possa fazer finalmente a tão desejada consolidação de contas do Sector Público, com os correspondentes benefícios daí decorrentes, nomeadamente em termos de gestão, indicadores económicos e financeiros e planeamento das actividades do Estado.

Tendo em conta a importância relativa no OE de alguns sectores da Administração Pública, aliada à especificidade dos seus organismos, sentiu-se a necessidade de serem aprovados planos sectoriais, de modo a reflectirem melhor a realidade das actividades destes sectores. Assim, foram criados quatro planos sectoriais baseados no POCP, mas reflectindo as especificidades desses sectores:

- **Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)**, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro. As preocupações inerentes à gestão económica, eficiente e eficaz das actividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições, e a necessidade do conhecimento integral e exacto da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais, levou a que se criasse este diploma, que é aplicável a todas as autarquias locais, às áreas metropolitanas, às assembleias distritais, às associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais. Nele são definidos os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, e os modelos do Balanço, Demonstração de Resultados, bem como dos documentos previsionais e demais documentos de prestação de contas. Em relação ao POCP, é de realçar o facto do POCAL prever no

âmbito da Contabilidade de Custos, um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatório para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços;

➤ **Plano Oficial de Contabilidade para o Sector de Educação (POC-Educação)**, aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro. A especificidade, a dimensão e a diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, os serviços de administração desconcentrada e as instituições de ensino superior, com os seus diferentes modelos organizacionais e estatutários, justificam, a existência de um plano sectorial para a educação. Esse universo diversificado justifica não só a existência de mecanismos que garantam a consolidação das contas da educação, mas também a adopção de regras que tornem coerentes as contas dos diferentes grupos públicos desta área (direcções regionais de educação, universidades, institutos politécnicos, etc.), clarificando os conceitos de entidade, subentidade e entidade mãe. O POC-Educação é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública; é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação, ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e ou dos orçamentos privativos destas entidades. O Plano abrange a Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica, contendo, para além das componentes estabelecidas no POCP:

- ❖ Um desenvolvimento das contas orçamentais, incluindo a explicitação e esquematização detalhada da sua movimentação;
- ❖ O reconhecimento da necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma em algumas situações específicas do sector da educação;
- ❖ Normas de consolidação de contas dos grupos públicos do sector;
- ❖ Normas para a implementação da Contabilidade Analítica.

➤ **Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)**, aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro. Desde o início dos anos 80 que se tornou obrigatório um plano de contas para todos os serviços do Ministério da Saúde. O Plano Oficial de Contas dos Serviço de Saúde (POCSS) que existia consistia num

sistema de informação contabilístico baseado no POC (dentro da filosofia de que os serviços do Serviço Nacional de Saúde (SNS) têm de ser geridos como empresas e, como tal, devem ter um sistema contabilístico semelhante), que respondia às necessidades da gestão dos respectivos serviços, integrando também todos os instrumentos necessários ao controlo e avaliação da respectiva actividade, por parte dos serviços centrais do Ministério da Saúde. Teve um contínuo trabalho de aperfeiçoamento, normalização e adaptação às necessidades sempre crescentes de melhoria da qualidade da informação, de forma a responder cada vez melhor ao que lhe era solicitado pelos órgãos de gestão e pelos serviços centrais. Tornou-se, assim, necessário adaptar o POCSS ao POCP, por forma, a que os objectivos específicos definidos para este último, em termos de contas do Sector Público, sejam atingíveis igualmente com o plano de contas vigente no sector da saúde. Assim, tendo em conta a especificidade do sector, procedeu-se à elaboração do POCMS, adaptado do POCP, com aplicação a todos os serviços e organismos do SNS e do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. O POCMS é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a saúde, ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e ou dos orçamentos privativos destas entidades. Além do código de contas e da conceituação e âmbito das contas, consta do POCMS um conjunto de considerações técnicas, em que se integram algumas normas de controlo interno (situação não contemplada no POCP), os princípios contabilísticos, os critérios de valorimetria, os modelos dos documentos de prestação de contas e respectivos anexos, bem como a consolidação de contas (não prevê as normas de consolidação, que serão aprovadas posteriormente; a consolidação de contas também não está considerada no POCP) e a importância do Relatório de Gestão.

- **Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social** (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro. O POCISSSS, veio colmatar as limitações existentes no Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/88, de 29 de Janeiro, cuja concepção assentava já no registo digráfico, tendo como modelo o POC empresarial. As alterações legislativas produzidas na segunda metade da década

de 90, considerando novas respostas sociais, vinham tornando cada vez mais evidente a dificuldade de gerir o sistema de informação financeira da Segurança Social a partir de adaptações sucessivas do PCISS. Com a aprovação do POCISSSS, as instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (SSSS) vêm relançadas as bases do controlo orçamental, na óptica do reforço da transparência deste sector da Administração Pública, e da sua responsabilidade no acompanhamento da execução orçamental e das envolventes financeiras que lhe são subjacentes. Acresce ainda que este Plano, vem dotar as instituições que constituem a estrutura do SSSS com um importante instrumento de gestão, direccionado para o futuro e preparado para acompanhar o processo de mudança no sector. O POCISSSS aplica-se obrigatoriamente a todas as instituições do SSSS e compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, as demonstrações financeiras, orçamentais e patrimoniais e seus anexos, o quadro de contas e suas notas explicativas, o sistema contabilístico, os documentos de prestação de contas, as normas de consolidação de contas, o Sistema de Controlo Interno (SCI) e a composição do Relatório de Gestão. Além disso, são evidenciadas as especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais, das provisões e da Contabilidade de Custos.

No âmbito da revisão do regime da Tesouraria do Estado, foi publicado o Decreto-Lei n.º 191/99, de 05 de Junho, que aprovou o novo regime da Tesouraria do Estado. Houve diversos factores que condicionaram e impuseram esta revisão, tanto externos como internos, de que são exemplos quer as exigências decorrentes da estabilidade imposta pela UEM e pela moeda única, quer a RAFE e a reforma orçamental, que contam exactamente com o rigor orçamental como um dos seus principais objectivos e estabelecem como linha de desenvolvimento o aprofundamento da unidade de Tesouraria. Esta reforma também foi motivada pelos novos desafios cometidos à Tesouraria do Estado, mediante uma estrutura especificamente vocacionada para o planeamento e o acompanhamento dos fluxos de Tesouraria, numa óptica de gestão previsional e integrada de fundos.

Um dos factores onde existiu (e continua a existir) harmonização entre Portugal e outros países, foi a nível da sistematização das normas orçamentais portuguesas com as da UE. Para tal, foi publicada uma nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) no ano de 2001, que reflecte as exigências e procedimentos requeridos pela UE. A nova lei também surgiu para

fazer face às crescentes necessidades de informação e para um melhor funcionamento dos organismos públicos e, principalmente, para melhorar a Contabilidade Pública na vertente orçamental, nomeadamente no que se refere ao sistema de organização e elaboração do OE. A Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto (LEO), revogou o sistema que vigorava desde de 1991 (Lei n.º 6/91) e estabelece:

- As disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o Sector Público Administrativo (SPA);
- As regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do OE, incluindo o da Segurança Social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental;
- As regras relativas à organização, elaboração, apresentação, discussão e votação das Contas do Estado, incluindo as da Segurança Social.

Em virtude de estarem desactualizados os classificadores económicos em vigor desde de 1988, principalmente porque aplicando-se os Decretos-Leis n.º 112/88, de 2 de Abril (receitas), e n.º 450/88, de 12 de Dezembro (despesas), apenas ao OE e aos orçamentos privativos dos SFAs da Administração Central, encontravam-se em dissonância com as necessidades de obtenção de informação consolidada, para o conjunto do SPA e respectivos fluxos financeiros com o Sector Público Empresarial, para aferição do cumprimento dos objectivos fixados em matéria de consolidação orçamental. No sentido da consolidação do processo de reforma da Contabilidade Pública, que tendo sido já consubstanciado no POCP incluindo Contabilidade Patrimonial e Analítica junto com a Contabilidade Orçamental, faltava agora completar algo no âmbito da Contabilidade Orçamental. Para tal foi publicado o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, que estabelece o novo regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, sendo aplicável aos serviços integrados do Estado, aos SFAs, à Segurança Social e à Administração Regional e Local. Define também a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a Administração Central. Este novo classificador adequa-se ao novo POCP e às especificidades dos planos sectoriais.

A participação de Portugal na União Económica e Monetária (UEM) constituiu, neste âmbito, um factor indutor da harmonização internacional em termos orçamentais. Esta deveu-se por um lado, à importância que assume a compatibilidade da informação prestada pelo Governo português às instâncias comunitárias, face aos demais Estados-Membros e, por outro, por

causa dos fortes constrangimentos impostos pelos compromissos assumidos em matéria de consolidação orçamental, através do Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC) acordado entre o Governo português e a Comissão Europeia, que passa pelo acompanhamento individualizado da execução orçamental de cada um dos subsectores do SPA.

Para concretizar este novo modelo de orçamentação, que traduz uma gestão pública por objectivos, não como mera aglutinação de programas e projectos concretos, mas tendo antes como base de partida as grandes linhas de política governamental, bem como os objectivos que o Governo se propõe a atingir, foi publicado o Decreto-Lei n.º 131/2003, de 28 de Junho. Este diploma estabelece as regras relativas à definição dos programas e medidas a inscrever no OE e das respectivas estruturas, assim como à sua especificação nos mapas orçamentais e ao acompanhamento da sua execução, no desenvolvido no artigo n.º 18.º da LEO. Os programas aparecem assim como a expressão de decisões e orientações superiormente tomadas, quer de âmbito sectorial, quer horizontalmente, para áreas mais alargadas da Administração Pública. O decreto-lei contém ainda as normas necessárias para essa concretização, que caracterizam, desenvolvem, enquadram e regulamentam os programas orçamentais.

Em Portugal a técnica que está em vigor, ou seja, aquela que se pratica realmente para se elaborar os orçamentos dos organismos públicos é uma mistura entre a técnica tradicional e a orçamentação por programas, uma vez que estão definidos os diversos programas (divididos em medidas e actividades) onde se devem enquadrar as despesas públicas, tendo em conta as regras estabelecidas no já citado Decreto-Lei n.º 131/2003, mas não é feita a análise do impacto que os programas existentes e os alternativos terão nos objectivos (na maior parte não estão bem definidos nem justificados), nem dos custos associados aos programas. Também o artigo 105.º da CRP estabelece no seu n.º 3 que o orçamento deve ser estruturado por programas.

Para se cumprir este objectivo e de modo a se ter um modelo de orçamentação por programas que, de forma sistemática e coerente, assegure numa perspectiva plurianual de afectação da despesa pública, um melhor acompanhamento, avaliação e controlo da execução orçamental, o Governo português (através do Despacho n.º 3858-A/2007, de 1 de Março, do Ministro de Estado e das Finanças) criou uma estrutura técnica de apoio ao Governo de cariz interministerial e multidisciplinar, para a elaboração de estudos e pareceres. Esta comissão

tem como missão a recomendação ao Governo de um modelo e respectiva metodologia de aplicação de estruturação do OE por programas, com estabelecimento de regras e objectivos orçamentais, trabalhando na dependência directa do Ministro de Estado e das Finanças. O Governo português definiu uma estratégia de, até 2010, dotar Portugal de um sistema jurídico e operacional coerente na área da orçamentação por programas, em linha, aliás, com o que já acontece hoje em diversos Estados da União Europeia (UE) e na esteira das melhores práticas internacionais, nomeadamente as enunciadas nos últimos anos pela OCDE.

No entanto, foi 2004 que constituiu o ano de arranque da estruturação, parcial, do OE por programas. A Circular n.º 1302-Série A/2003, de 31 de Julho, da DGO, dizia estarem lançadas as bases para uma efectiva gestão dos recursos públicos por objectivos, promovendo-se, desta forma, a qualidade da despesa pública numa base plurianual. Com efeito, constitui condição prévia para a aprovação de cada programa a definição, por um lado, da correspondente calendarização financeira e, por outro lado, de indicadores claros e precisos em função dos quais será avaliada, através do acompanhamento da execução orçamental, a eficácia, eficiência e economia associadas à sua prossecução, estando criadas as condições para a reafectação de recursos públicos, em termos plurianuais, entre despesas orçamentais em função dos objectivos estabelecidos.

Para tal o governo português tem levado a cabo algumas tentativas de modificar e reestruturar vários organismos públicos, fazendo uma análise do porquê da sua existência e quais são os seus verdadeiros e necessários objectivos, mas não é feita com a profundidade desejada, sobretudo na parte respeitante aos recursos que são necessários para se atingir esses objectivos, de modo a que se possa elaborar um OE “real”, em que os valores nele inscritos tenham por base a execução de actividades que sejam necessárias para Portugal, e os “custos” dessas actividades estejam baseados apenas nos recursos necessários para as desenvolver de uma forma eficaz e eficiente, anulando-se as despesas desnecessárias. Só com estes passos para se controlar e diminuir as despesas públicas, eliminando as desnecessárias, é que se pode fazer a tão desejada consolidação das finanças públicas, possibilitando assim o aumento das despesas de capital (investimento), diminuindo as despesas correntes e promovendo uma redução da carga fiscal portuguesa.

Face à publicação do POCP e dos planos sectoriais, o Tribunal de Contas (2.^a Secção) publicou um novo normativo relativo à organização e apresentação das contas ao Tribunal de

Contas – Instruções n.º 1/2004, de 22 de Janeiro – “*Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública e Planos Sectoriais*”. Estas visam sistematizar o modelo de prestação de contas tendo em conta os mapas exigidos pelos planos abrangidos, exigindo outros documentos que não estavam previstos nesses diplomas. Estas novas instruções revogaram as anteriores.

Este processo, relativamente recente, de reforma da Contabilidade Pública em Portugal, com reforço da normalização e harmonização, pode ser explicado por recurso ao Modelo de Contingência (*FMR Model*) do Lüder (2001). Neste sentido, Jorge (2003) desenvolveu um estudo, onde o principal objectivo foi aplicar este modelo de modo a explicar as recentes inovações na Contabilidade Pública portuguesa. Em concreto analisaram-se quais e como as variáveis contextuais, comportamentais e instrumentais têm interferido no recente processo de mudança. Tendo em conta os elementos contidos no referido estudo, e com base na informação do Quadro n.º 2, pôde concluir-se pela existência então de um clima geral favorável para que as recentes inovações da Contabilidade Pública em Portugal não só tivessem começado, como também tivessem prosseguido com sucesso.

Quadro n.º 2 – FMR MODEL em Portugal: Interferência de Condições Ambientais para as Inovações na Contabilidade Pública

Critérios	Condução às Inovações
Estímulos	
➤ Crise Económica/Financeira	+/=
➤ Pressões Financeiras	+
➤ Doutrina Dominante (contabilidade empresarial)	+
➤ Requisitos da Reforma do Sector Público	+
➤ Mudanças no regime político	+/=
Ordenamentos Institucionais	
➤ Sistema Legal	+ -
➤ Estrutura do Estado	+
➤ Estrutura Administrativa	+
➤ Função Pública	-/+
➤ Cultura	+ -
➤ Desenvolvimento Regional	+
➤ Tamanho da Jurisdição	+ -
Indutores da Reforma	
➤ Comissões Governamentais	+ -
➤ Associações Profissionais	=/+
➤ Organismos Normalizadores	=/+

<p>Promotores Políticos da Reforma</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Membros do Governo ➤ Membros do Parlamento 	<p>+</p> <p>+</p>
<p>Stakeholders</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Parlamento ➤ Instituições de Auditoria ➤ Gabinetes/Divisões/Departamentos ➤ Gabinetes de Estatística 	<p>+</p> <p>+</p> <p>+ -</p> <p>+</p>
<p>Conceito da Reforma</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ POCP, e os planos sectoriais que lhe seguiram, como um sistema contabilístico integrado incluindo: <ul style="list-style-type: none"> ❖ Contabilidade Orçamental – base de caixa modificada e digrafia ❖ Contabilidade Patrimonial – base de acréscimo e digrafia ❖ Contabilidade de Custos – obrigatória – não é sugerido nenhum método de registo, mas são pré-definidas fichas de custos nas regulamentações ❖ Inovações orientadas essencialmente para o interior do sistema (e não para o enquadramento contextual) e focalizadas em procedimentos e instrumentos, com normas a prevalecer sobre conceitos 	<p>+</p>
<p>Estratégia de Implementação</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participativa • Orientação Central • Selectiva • Multi-Passo 	<p>+</p> <p>+</p> <p>+ -</p> <p>+ -</p>
<p>Apreciação Global</p>	<p>Favorável</p>

CHAVE: + Favorável; + - Às vezes desfavorável; -/+ Mudando para favorável; +/- Mudando para não importante; =/+ Mudando para importante.

Fonte: Jorge (2003: 372)

Da análise do quadro acima, segundo o estudo referido, pôde concluir-se o seguinte (Jorge, 2003: 371):

- Algumas variáveis sugeridas no modelo original, como “escândalos financeiros”, “empresas de consultoria”, “redes de investigadores e académicos”, “comunidades epistémicas” e “público em geral”, não foram consideradas como tendo influenciado o processo de reforma em Portugal, pelo menos até ao momento;
- “Mudanças no regime político” foram pela primeira vez consideradas na abordagem contingencial como um estímulo para reformas na Contabilidade Pública;
- Os “tamanho da jurisdição” e “desenvolvimento regional” foram considerados como componentes do ordenamento institucional português, dado terem tido uma

interferência importante na fase actual da reforma. Além disto, a “doutrina dominante” (superioridade da contabilidade empresarial) foi considerada não só como tendo um impacto no comportamento dos promotores políticos, mas também influenciando o comportamento e expectativas dos indutores e *stakeholders* da reforma;

- Havia um clima em Portugal, de uma forma geral, favorável não só a que aquela fase da reforma prosseguisse com sucesso, mas também encorajador para inovações futuras mais profundas.

Como se pode verificar pelo o exposto nesta secção, foram dados imensos passos para a normalização da Contabilidade Pública portuguesa, onde o grande marco foi a publicação do POCP e os consequentes planos sectoriais. Mas para que se possa fazer a integral e consistente prestação de contas do Estado português, é necessário que esta reforma seja implementada em **todos** os organismos da Administração Pública, para que toda a informação por estes elaborada, seja fornecida nos mesmos moldes e com base nos mesmos princípios contabilísticos. Não obstante, passados mais de 10 anos desde a publicação do POCP, infelizmente isto ainda não é uma realidade. Actualmente, como se verá no Capítulo n.º 3, o processo de implementação do POCP e dos planos sectoriais não se encontra finalizado, em virtude de muitos organismos públicos ainda não os terem implementado, principalmente devido à falta de recursos humanos e financeiros, e também por causa da resistência à mudança.

Por outro lado, poderá ser argumentado que a aprovação dos planos sectoriais terá representado um retrocesso neste processo de normalização da Contabilidade Pública em Portugal. Contudo, julgamos que, uma vez que estes planos têm a sua raiz no POCP, tal argumento não é muito aceitável, pois continua a ser possível a tão desejada consolidação das Contas da Administração Pública. Na realidade, aqueles planos apenas reflectem a necessidade de se caracterizarem e evidenciarem certos aspectos específicos dos organismos a quem eles se destinam.

Segundo Jorge (2005: 13) e tendo em conta que o *FMR Model* também ajuda a antecipar se futuras fases da reforma são prováveis de acontecer, chegou-se às seguintes sugestões para o futuro da Contabilidade Pública portuguesa:

- Estender a aplicação do POCP à Administração Pública não autónoma;
- Desenvolver um enquadramento conceptual para a Contabilidade Pública portuguesa;

- Desenvolvimentos e aprofundamentos na Contabilidade de Gestão;
- Possíveis mudanças em direcção à orçamentação por recursos (óptica económica e base de acréscimo);
- Nas Autarquias Locais¹⁰:
 - ❖ Regras de consolidação;
 - ❖ Relato de performance;
 - ❖ “Novo” regime simplificado;
 - ❖ Revisão do POCAL.

Após este processo de harmonização e normalização “interna” estar devidamente implementado e consolidado, é tempo de começar a tentar harmonizar as práticas da Contabilidade Pública portuguesa com as normas internacionais, de modo a melhorar o nosso sistema contabilístico, adaptando as melhores práticas internacionais em termos de registos e relato financeiro. Navarro Galera (2005: 637) afirma que “... *também a Contabilidade Pública, está chamada a juntar-se a esta corrente de modernização*”. O autor também tem a mesma opinião em relação à Contabilidade Pública espanhola, ao referir que “*recentemente, as novidades incorporadas pelas Directivas da União Europeia, e pelas normas emitidas por instituições como o IASB, o FASB, e sobretudo, a IFAC, difundiram um panorama que aconselha, como mínimo, considerar-se a possibilidade de modificar o sistema contabilístico das administrações públicas...*” (Navarro Galera, 2005: 638).

2.3 Portugal face à situação internacional

Em termos de Contabilidade Pública, só na década de noventa do século passado é que se começaram a desenvolver estudos comparativos sobre os princípios e práticas contabilísticas seguidas pelos diversos países (Jorge, 2003), ao contrário do que se passou na contabilidade empresarial, em que já há mais anos que se fazem estas análises comparativas a nível internacional (Montesinos Julve *et al.*, 1998).

Subsequentemente, o processo de harmonização da Contabilidade Pública em termos internacionais, apesar de bem mais tarde do que na contabilidade empresarial, já se iniciou há alguns anos, tendo como pioneiros nesta matéria os países anglo-saxónicos. Já nos países de

¹⁰ Já há projecto de novo POCAL, subsequente à nova Lei das Finanças Locais, contemplando, entre outros aspectos, regras de consolidação de contas. Espera-se a sua publicação em decreto-lei no decurso de 2009.

tradição continental as reformas começaram mais tarde. Em Espanha, por exemplo, foi na década de noventa do século passado que se introduziram muitas reformas e inovações na Contabilidade Pública, situação esta que também se verificou nessa altura em Portugal, como será apresentado no Capítulo n.º 3. Tanto no caso espanhol como no português, foram principalmente os novos desenvolvimentos internacionais, designadamente a adopção da base de acréscimo, com aproximação à contabilidade empresarial, que levaram a uma reforma profunda dos sistemas contabilísticos, de modo a adaptarem-se às novas exigências em termos de relato financeiro, tanto a nível micro como macro económico.

Um factor defendido por alguns (*e.g.* Adhemar, 2001 – referenciado por Jorge (2003: 126) como proporcionando um relato financeiro com mais qualidade e abrangência é a adopção das NICSPs por parte dos governos dos diversos países. Em Espanha, o Ministro da Economia e Finanças já se comprometeu a adoptar estas normas, no âmbito do relato financeiro do Sector Publico espanhol, o mais tardar até 2010. Em Portugal não se conhece compromisso público semelhante.

Em muitos dos países mais desenvolvidos, a fase de implementação dos respectivos sistemas de Contabilidade Pública nacionais, assentes na base do acréscimo e com os princípios contabilísticos devidamente estabelecidos, já se encontra completa e consolidada, estando neste momento na fase de compatibilização dos seus normativos, às normas internacionais. Embora esta situação ainda não se equacione em Portugal, alguns países que já são pioneiros nesta área (*e.g.* Nova Zelândia), já adaptaram e estão a implementar as NICSPs, possibilitando assim que a informação disponibilizada pelas entidades públicas destes países possa ser comparada entre si. Conforme referem Torres Pradas e Pina Martinez (2003: 159), actualmente existem três modelos básicos de sistemas de Contabilidade Pública, que representam três maneiras de balancear a Fiscalidade, a Contabilidade e o Processo Orçamental:

- Aqueles países que implementaram a base de acréscimo nos seus sistemas Orçamental e de Contabilidade, estabelecendo um único sistema de Contabilidade Pública integrado. São exemplos o Reino Unido, a Nova Zelândia, a Austrália e o Canadá (embora o último não divulgue a informação sobre activos físicos); este é o modelo mais desenvolvido;
- Aqueles que implementaram a base de acréscimo na Contabilidade, mas cujo orçamento assenta ainda na base de caixa, ou na base de caixa modificada, mantendo

dois sistemas sobrepostos de Contabilidade Pública: o do acréscimo para a apresentação do Balanço e da Demonstração dos Resultados e o da contabilidade de caixa para o processo orçamental. Este é o caso dos países continentais europeus tais como: Espanha, França, Suíça, **Portugal**, países nórdicos tais como a Suécia e Finlândia; e os EUA, onde o GASB *Statement* 34 implementa a contabilidade na base de acréscimo, mas mantém também a contabilidade tradicional de fundos;

- Aqueles cuja Contabilidade Pública é baseada na contabilidade de caixa, por exemplo, na Noruega, na Dinamarca, na Bélgica, na Alemanha ou no Japão.

Conforme se pode verificar, segundo aqueles autores, Portugal encontra-se situado a meio do processo de modernização da Contabilidade Pública, ou seja, existe a base de acréscimo na Contabilidade Financeira e Patrimonial, mas o processo orçamental e a sua execução assenta ainda na base de caixa. Contudo, há quem defenda que o processo orçamental baseado na óptica de caixa é melhor em termos de gestão orçamental. Caiado (2004: 3) explica que “... *qualquer das ópticas referidas apresenta vantagens e inconvenientes. É preciso não esquecer que o que está em causa é o objecto das demonstrações financeiras. Dito de outro modo, há que ponderar se é prioritário a apresentação dos aspectos de tesouraria ou se é preferível dar relevância aos aspectos decorrentes do regime de acréscimo ou se se deve adoptar simultaneamente as duas ópticas*”.

Nos regimes democráticos, onde existe um maior ênfase na informação prestada pelo governo e respectivo desempenho, está instituído que as organizações públicas e o Estado devem ter sistemas de informação financeira que permitam elaborar a Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão. Esta situação, no caso português, só ficou institucionalizada para a generalidade da Administração Pública com a publicação do POCP em 1997, o qual, como será explicado, constituiu um passo fundamental na RAFE e das contas públicas. Por exemplo, em Espanha, país que inspirou a reforma da Contabilidade Pública portuguesa, já em 1983 havia sido publicado pelo Ministério da Economia e Fazenda espanhol, um texto que desenvolvia a temática da Contabilidade Analítica no âmbito do Sector Público espanhol, estabelecendo a Classe 9 (contas da Contabilidade Analítica) no âmbito do Plano Geral de Contabilidade Pública. Também no mesmo país, no ano de 1986, foi disponibilizada uma aplicação informática, que consistia num sistema integrado de informação, que possibilitou a implementação descentralizada, no subsector Estado, do Plano

Geral de Contabilidade Pública, o que permitiu o desenvolvimento do modelo contabilístico e a obtenção de informação em tempo real, de maior qualidade e com uma maior abrangência.

Em termos da Contabilidade Pública portuguesa, como veremos no Capítulo n.º 3, a informação prestada pelo Estado (sentido restrito) e pela grande maioria dos organismos públicos não autónomos, tem-se limitado quase exclusivamente à Contabilidade Orçamental, ou seja, apenas tem sido dado relevo à parte referente ao OE e respectiva execução orçamental; tem-se prestado contas sobre o que se recebeu e onde se gastou. Não se tem dado grande importância à Contabilidade Financeira como fonte para a prestação de informação. Quando se elaboram os orçamentos, apenas se fala do quanto é que se vai receber e onde se vai gastar, mas não se fala no que se vai melhorar em termos dos serviços prestados pelos diversos organismos. Mais recentemente esta situação tem vindo a mudar, não tanto por parte do Estado em si próprio, mas mais por parte de diversos organismos públicos autónomos, existindo até alguns que publicam as suas contas nos *media*, que têm dado também relevo à Contabilidade Financeira e não apenas à orçamental.

Esta tendência da opção pela quase exclusividade da Contabilidade Orçamental (óptica de caixa), também se deve ao facto de tradicionalmente a grande maioria da sociedade portuguesa, incluindo os políticos (Governo e oposição) e os cidadãos em geral, apenas quererem saber qual o montante dos recursos públicos (em termos de tesouraria) e quanto se gastou nas diversas áreas. Não se questiona muitas vezes se determinada quantia em dinheiro, que o Estado gastou para atingir determinado objectivo, não podia ter sido evitada ou ser de menor montante, uma vez que, para se atingir esse mesmo objectivo, poderiam ter sido utilizados outros recursos (não financeiros) que o Estado possa possuir, ou então podiam ter sido partilhados recursos entre os diversos organismos públicos, que tenham que satisfazer as mesmas necessidades. Isto só acontece porque não se sabe qual é o verdadeiro património do Estado, não se sabe quais são os recursos do Estado (extra tesouraria) na sua globalidade, porque não existe informação verdadeiramente consolidada das contas públicas. Para tal é necessário que seja elaborada informação financeira (Contabilidade Patrimonial) por todos os organismos públicos, sejam autónomos, seja o Estado em si mesmo (ministérios), de modo a que se possa apresentar a Demonstração dos Resultados, o Balanço e demais informação financeira para todo o Estado português (Carvalho *et al.*, 2008b).

A introdução do orçamento de base zero na Administração Pública portuguesa tem sido amplamente defendida por diversos sectores da sociedade portuguesa, de modo a que se consiga realmente saber quais os recursos que o Estado português precisa para seguir as suas políticas e alcançar os seus objectivos. Só que um sistema destes implica que, em todos os organismos públicos, se faça uma análise do porquê da sua existência, quais são os seus objectivos, quais são os recursos necessários para se atingir esses objectivos, e, a partir daqui, elaborar-se um novo orçamento, devidamente estruturado e justificado e não apenas com base no do ano anterior, em que é aplicada uma simples percentagem de aumento ou diminuição do valor global do orçamento, sem se questionar, de uma forma objectiva e concreta, as actividades em curso. Esta reforma é, contudo, de difícil aplicação, uma vez que existem múltiplas resistências dentro da Administração Pública portuguesa, que são avessas às mudanças. Mas, devido à actual dificuldade dos governos, em continuarem a disponibilizar o mesmo tipo de serviços à sociedade, e a preocupação em controlar o défice público, principalmente por causa das imposições da UE, no sentido de se ficar abaixo dos 3% do PIB, o Governo português tem que reduzir as despesas públicas¹¹.

Para se desenvolver e melhorar a informação prestada pelo Estado, este e os seus organismos autónomos têm que implementar efectivamente (uma vez que, o mesmo já está institucionalizado) um sistema de Contabilidade Pública, que contenha as vertentes da Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão, juntamente com um SCI, para que a sua gestão, seja mais eficiente e sejam prestadas contas de uma forma fiável e real, principalmente sobre o cumprimento, ou não, dos objectivos pré-estabelecidos. Uns dos principais problemas é a definição de medidas de desempenho adequadas, que reflectam o real desempenho dos diversos organismos, de modo a que se possa determinar quem melhor afecta e gere os recursos públicos, ou seja, tem que se fazer a análise dos benefícios face aos custos. A orçamentação por programas é o método que está definido para se elaborar o OE português, mas este não está a ser correctamente aplicado. Uma das principais razões para a técnica do *PPBS* não estar a ser correctamente utilizada, é que esta se baseia no planeamento e tomada de decisões a longo prazo, o que também não é feito na maioria dos casos em Portugal. Para tal espera-se que a estrutura técnica de apoio ao Governo

¹¹ Pina Martinez e Torres Pradas (1995: 970) referem, a este propósito, que “... no sector público, o processo de integração económica da União Europeia e as dificuldades dos governos para financiar o estado de bem-estar, têm incentivado a disciplina orçamental das despesas públicas”.

entretanto criada (referenciada na secção anterior), realize um bom trabalho, e que as conclusões e recomendações desta sejam efectivamente implementadas.

Em termos europeus, a Comissão Europeia estabeleceu várias regras de harmonização para os Estados-Membros, nomeadamente no âmbito orçamental, as quais, junto com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95), que tem em vista a obtenção de dados para a Contabilidade Nacional, permitem a comparabilidade do comportamento financeiro dos governos da Europa, principalmente em termos de défice e endividamento público. Hoje em dia, em diversos Estados da UE, está também instituído um modelo e estabelecida a respectiva metodologia de estruturação do OE por Programas. Portugal, conforme já foi referido anteriormente, pretende também atingir este objectivo, de forma a colocar-se em linha com as melhores práticas internacionais, de modo a atingir-se a eficiência do Estado e respectivos organismos públicos portugueses. Em termos de Contabilidade Financeira, todavia, a EU ainda não estabeleceu qualquer normativo para as entidades do Sector Público, para que também se possa fazer a comparabilidade dos diversos Estados-membros nesta área, normas estas que deverão, há semelhança da contabilidade empresarial, ser baseadas nas NICSPs.

“O crescimento das expectativas e necessidades dos cidadãos em muitos países tem induzido a uma nova orientação na prestação de serviços por parte da administração pública para responder a esta crescente exigência social. A qualidade dos serviços prestados bem como a satisfação do cliente são o centro desta nova orientação” (Costa *et al.*, 2006: 203). O desenvolvimento do pensamento liberal levou a que uma série de novas estratégias fossem pensadas e colocadas em prática na Administração Pública, nomeadamente devido à crescente falta de recursos financeiros e a exigência por parte dos cidadãos de um melhor Sector Público. Um dos modelos propostos para essa reforma é o da Nova Gestão Pública – NGP (*New Public Management*), que defende a aplicação de métodos e metodologias do sector privado, já implementadas e testadas, ao Sector Público (Luz, 2007).

A NGP baseia-se na introdução de mecanismos de mercado e na adopção de ferramentas de gestão privada, na promoção de competição entre fornecedores de bens e serviços públicos, na expectativa da melhoria do serviço para o cidadão, no aumento da eficiência e na flexibilização da gestão. As estratégias apontadas pela NGP dão uma grande ênfase ao cliente da Administração Pública e ressaltam que é igualmente importante estabelecer estratégias de

motivação dos funcionários e de controlo efectivo dos orçamentos. No entanto, a adopção de métodos de gestão privada ao Sector Público não deve ser feita de uma forma directa, pois este sector tem as suas especificidades. Alguns parâmetros assinalados pela NGP já foram implementados nos vários níveis da Administração Pública em Portugal; um exemplo é a certificação de serviços municipais nas Autarquias que tem vindo a crescer de forma exponencial (Luz, 2007).

Nesta tendência, actualmente, a nível internacional, está a aplicar-se na gestão pública a gestão pela qualidade total – *Total Quality Management*. Este novo modelo também é originário do meio empresarial, mais concretamente das empresas de prestação de serviços. Em virtude da prestação de serviços à comunidade (cidadãos) constituir a principal actividade dos organismos públicos, é espectável que a melhoria da qualidade dos mesmos constitua um objectivo cada vez mais em voga na Administração Pública. Portanto, Portugal também está a seguir esta tendência, no sentido de poder melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, ou seja, a moderna gestão pública portuguesa tem que se basear na qualidade total nos serviços públicos, tendo como objectivo a melhoria contínua dos seus processos de gestão e produção (na sua grande maioria, prestação de serviços).

Conforme definem Pina Martinez e Torres Pradas (2001: 8), “... *a qualidade total na gestão dos serviços públicos, mais do que uma técnica organizativa, constitui uma filosofia e uma atitude para orientar a actividade, na qual o factor humano desempenha um papel fundamental para que a mesma se estenda a toda a organização*”. Para se determinar se um organismo está a cumprir os seus objectivos com eficiência e eficácia, não basta apenas utilizar indicadores quantitativos (monetários, financeiros e económicos); é necessário complementa-los com indicadores de qualidade, uma vez que seria relativamente fácil incrementar a quantidade dos serviços prestados com base na redução da qualidade dos mesmos.

As exigências do bom governo das organizações, são um dos principais factores que têm impulsionado a adopção das melhores práticas internacionais em termos de Contabilidade Pública, tendo subjacente o princípio de uma maior cultura democrática, o que implica que, por parte dos governos, exista uma maior transparência da gestão pública, proporcionada por melhor e mais informação. Todavia, em muitos casos, como em Portugal, estas reformas têm sido feitas de uma forma lenta e com poucos desenvolvimentos nos procedimentos e

processos das entidades públicas (reforma administrativa). Carvalho *et al.* (2008: 30) referem que: “*as várias entidades públicas têm relevado para segundo plano a implementação*” da Contabilidade Analítica. Portanto há que “imprimir mais energia” nestas matérias, de modo a que a NGP seja uma realidade na vida diária das organizações públicas. Torres Pradas e Pina Martinez (2003: 176) também referem que “... *embora sob os postulados da Nova Gestão Pública, a Contabilidade Pública vá além da conformidade e da legalidade, alargando os seus objectivos para aumentar a utilidade da informação, para a finalidade de tomada de decisão, os resultados mostram que o processo está a ser consolidado de uma forma relativamente lenta*”.

No âmbito da Contabilidade Pública portuguesa, tem-se falado da necessidade de se adoptarem as NICSPs, mas como já referido, publicamente não se conhece qualquer compromisso. Seria importante que Portugal adoptasse estas normas, ou que adoptasse alguns dos métodos e procedimentos estabelecidos em certas normas, de modo a reduzir a diversidade contabilística internacional e aproximar-se das que se assumem como as melhores práticas internacionais em termos de Contabilidade Financeira para o Sector Público e respectivo relato financeiro.

Em jeito de conclusão, e conforme se verificou no presente Capítulo, em Portugal já existe um sistema de normalização contabilística para os organismos públicos (POCP e planos sectoriais), que contempla a Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Analítica, só que a sua adopção (utilização) ainda não se generalizou a toda a Administração Pública. Para se melhorar o sistema contabilístico português, nomeadamente, o subsistema Financeiro (Patrimonial) tem que se começar a harmonizar o sistema português com as NICSPs, nas matérias que forem mais relevantes e consensuais. Também há que reforçar as políticas relacionadas com a NGP, de modo a que a Administração Pública portuguesa se torne mais eficiente e eficaz, prestando um melhor serviço aos cidadãos e ao país.

Capítulo 3 – O sistema contabilístico dos SFAs em Portugal

Este capítulo começa por efectuar uma análise sobre o tipo, objectivos e utilizadores da informação que era/é produzida pelos SFAs portugueses, durante os três principais períodos da Contabilidade Pública portuguesa, ou seja, antes da Lei de Bases/RAFE de 1990, entre a Lei de Bases/RAFE de 1990 e o POCP e após a introdução do POCP. Assim, iremos em primeiro lugar, analisar qual era o sistema de Contabilidade Pública dos SFAs que vigorava antes da Lei de Bases/RAFE de 1990; em seguida vamos comentar o que é que mudou no âmbito dos sistemas contabilísticos dos SFAs, com a publicação da Lei 8/90 e respectivo Decreto-Lei n.º 155/92, quer em termos de objectivos e utilizadores da informação, e dos pressupostos da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica; finalmente vamos verificar quais os impactos que o POCP teve no sistema contabilístico dos SFAs, ou seja, o que mudou no âmbito dos objectivos da informação, bem como quais as inovações trazidas no contexto daqueles três subsistemas contabilísticos.

Será também efectuada uma análise, sobre alguns estudos relacionados com a implementação do POCP. No final iremos abordar a análise SWOT da Contabilidade Pública portuguesa, fazendo um enfoque especial aos SFAs.

3.1 Informação relatada, utilizadores e objectivos

3.1.1 Antes da Lei de Bases/RAFE de 1990

No período anterior à de Lei de Bases/RAFE de 1990, o sistema de Contabilidade Pública dos SFAs era essencialmente o que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936, onde os princípios fundamentais encontravam-se repartidos por 31 diplomas, desde a 3.^a Carta de Lei, de 9 de Setembro de 1908. As disposições básicas sobre procedimentos e normas da Contabilidade Pública eram as constantes essencialmente dos seguintes diplomas, que titulava diversas regras sobre despesas e receitas, e diversas disposições sobre os funcionários públicos:

- Lei de 20 de Março de 1907
- Decreto com força de Lei n.º 5.519, de 8 de Maio de 1919
- Decreto com força de Lei n.º 18.381, de 24 de Maio de 1930

- Decreto-Lei n.º 25.299, de 6 de Maio de 1935
- Lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro

Nesta altura a ênfase estava exclusivamente na Contabilidade Orçamental, ou seja, apenas havia a preocupação com o “Orçamento do Estado” e com o cumprimento das regras e princípios orçamentais; a Contabilidade Patrimonial, assim como a Analítica eram relegadas para segundo plano. Apenas se queria saber em quê e como eram usados os dinheiros públicos. A este respeito podemos referenciar o Dr. Aureliano Felismino, Ex-Director-Geral da Contabilidade Pública: “A *Contabilidade Pública* [era] *entendida como o conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efectivação e escrituração das receitas e despesas públicas*” (Monteiro, 1999).

Mas as origens da Contabilidade Pública portuguesa são muito mais antigas, conforme refere Jorge (2003: 2): “*As origens da Contabilidade Pública Portuguesa remontam à fundação do país no século XII. Todavia, os desenvolvimentos mais importantes aconteceram após as Descobertas do século XV. Em particular a partir do século XVIII, foi criado o Tesouro Geral, uma considerável reforma das Finanças Públicas começou mais tarde a partir de 1832, e o primeiro Código Administrativo português foi emitido em 1836, estabelecendo regras para as finanças e contabilidade orçamental públicas. Depois deste, outros Códigos se seguiram, sendo o mais importante o Código Administrativo Rodrigues Sampaio de 1878, dado ter representado inovações significativas comparativamente aos anteriores. Após a implementação da República em 1910 diversas leis foram aprovadas, mesmo durante o período ditatorial, essencialmente recuperando princípios e regras de Códigos Administrativos anteriores, procurando alcançar alguma homogeneidade*”.

Gonçalves (2007: 16) refere que “*a gestão pública tradicional pode-se caracterizar por dar grande ênfase à regulamentação, tendo como consequência o excesso de normas e regras, sendo a sua principal preocupação a regulamentação da actuação pública, o que implica uma preocupação excessiva no cumprimento da legalidade*”.

Os manuais de Contabilidade Pública desta época, eram autênticos compêndios da inúmera legislação e disposições que regulamentavam a actividade administrativa e financeira dos serviços do Estado. Este facto pode confirmar-se, pela seguinte expressão incluída no prefácio de um livro (com 1.024 páginas) de Contabilidade Pública da época: “... *designadamente em*

matéria de Contabilidade Pública, é agora publicada a 6.ª edição de CONTABILIDADE PÚBLICA – DIPLOMAS COORDENADOS E ANOTADOS cuja obra, pelo volumoso caudal de toda a legislação e doutrina nela compendiada, é desde há muito também já conhecida, na gíria dos profissionais que mais a consultam, pela expressiva designação de “A Gorda”” (Tavares e Pinela, 1988: 5).

O orçamento e a sua execução constituíam (e, em grande parte, ainda constituem) o ponto fulcral em que se baseava toda a actividade económico-financeira dos organismos públicos portugueses e, conseqüentemente, dos SFAs. Toda a actividade destes organismos e a utilização dos seus recursos estava subjacente às normas e princípios da execução orçamental. Para tal os organismos apresentavam as suas contas¹² preenchendo mapas que evidenciem a execução do orçamento, numa óptica de caixa, fazendo a análise das despesas e receitas de um exercício económico.

Portanto, neste período, toda a informação produzida por todos os organismos públicos consistia basicamente em apenas três mapas:

- Conta de Gerência, onde eram inscritas todas as receitas e despesas de um determinado exercício económico, apresentado também o saldo do ano anterior, bem como o que transitava para o ano seguinte;
- Mapa do Controlo Orçamental da Despesa, apresentava o valor do orçamento aprovado para as várias rubricas de despesa, as respectivas alterações orçamentais, os valores comprometidos e os pagos;
- Mapa do Controlo Orçamental da Receita, apresentava o valor do orçamento aprovado para as várias rubricas de receita, as respectivas alterações orçamentais e os valores recebidos.

A Contabilidade Pública era efectuada apenas numa base de caixa, com os registos contabilísticos a serem feitos com a técnica da unigrafia. Nesta época, prestava-se contas quase exclusivamente sobre a execução do Orçamento, sendo que os principais utilizadores da informação produzida pelos SFAs, além do membro do Governo responsável pelo organismo, eram a DGCP e o Tribunal de Contas, ou seja, utilizadores externos.

¹² A Conta é o registo das receitas arrecadadas e das despesas pagas.

Em resumo, nesta fase, a ênfase estava posta no cumprimento zeloso da legalidade e de todas as normas e disposições, sobre a actividade administrativa e financeira dos organismos públicos. Não havia informação sobre a situação patrimonial e económica dos organismos públicos.

3.1.2 Entre a Lei de Bases/RAFE de 1990 e a introdução do POCP

Como já referido no Capítulo n.º 2, o caminho para a normalização da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se com a RAFE, tendo como ponto de partida a publicação em 1990 da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – “*Lei de Bases da Contabilidade Pública*”, que estatuiu as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis. Esta lei introduziu a digrafia na Contabilidade Pública e definiu que o regime financeiro da Administração Central passasse a ter duas configurações básicas:

- A autonomia administrativa, como regra geral; e
- A autonomia administrativa e financeira, como regime excepcional.

Portanto, convém analisar qual a diferença entre autonomia administrativa e autonomia administrativa e financeira. Para tal começemos por definir o que se entende por autonomia. Marques (2001: 695) explica que, “*em termos gerais podemos definir **autonomia**, como a medida de liberdade dos poderes financeiros da entidades públicas; ou de outro modo, a capacidade financeira de uma pessoa ou órgão público. A autonomia tem diferentes graus. Para cada caso, a Lei atribui ou delimita os diferentes fins de autonomia*”. Assim podemos definir:

- Serviços com autonomia administrativa – são aqueles que podem praticar actos de gestão correntes, ou seja, operações que integram a actividade que os organismos e serviços normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições; traduz-se na competência dos dirigentes dos respectivos organismos para praticar actos administrativos definitivos e executórios, desde que obedeçam a todos os requisitos previstos na lei, como por exemplo, autorizar as respectivas despesas e os pagamentos, mas com créditos inscritos no OE;
- Serviços com autonomia administrativa e financeira – são os que, para além de possuírem autonomia administrativa, dispõem de receitas próprias, orçamento

privativo, património próprio e autonomia creditícia¹³, ou seja, os rendimentos do património do organismo público e outros que a lei lhe permita cobrar, são considerados receita própria e fazem parte do seu orçamento, podendo ser utilizados para as despesas previstas no seu orçamento. Este regime para ser atribuído a uma entidade tem que ser devidamente justificado.

Na Administração Central a regra geral é que os serviços e organismos devem possuir apenas autonomia administrativa, sendo a autonomia administrativa e financeira uma excepção à regra. Os organismos da Administração Central só podem dispor de autonomia administrativa e financeira se as suas receitas próprias forem superiores a 2/3 das despesas totais. Esta autonomia também poderá ser concedida excepcionalmente por imperativos constitucionais.

O Decreto-Lei n.º 155/92, define entre outros aspectos, que, com o objectivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem como uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos, os SFAs deveriam passar a utilizar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no POC, instituindo também a Contabilidade Analítica como instrumento de gestão e apoio à decisão. Logo, isto implicou que, em conjunto com a base de caixa e unigrafia para a Contabilidade Orçamental, se preparasse uma Contabilidade Patrimonial, em base de acréscimo e usando a digrafia.

Com esta nova legislação iniciou-se uma reforma considerável do sistema de informação contabilístico-financeira dos organismos estatais, com maior relevância para os organismos autónomos, de modo a que este permitisse uma ampla cobertura de todas as realidades existentes, em termos de políticas e desempenhos orçamentais, económicos, financeiros e avaliação da gestão interna, permitindo assim responder, de uma forma mais abrangente e eficaz, às necessidades de informação dos utilizadores internos e externos¹⁴. Se as necessidades de informação dos utilizadores aumentam, torna-se necessário alterar os sistemas de informação contabilística para satisfazer essas necessidades.

Com efeito, os utilizadores internos da informação financeira dos SFAs que, nesta fase, começam a ganhar importância, passaram a dispor de mais informação, nomeadamente de

¹³ Autonomia Creditícia é o poder de contrair dívidas e responsabilizar-se pelo seu pagamento.

¹⁴ Carvalho *et al.* (1999: 55) também dão relevância a este aspecto ao afirmarem que “... a contabilidade deve proporcionar o máximo de informação financeira, económica e patrimonial, simultaneamente para diversos utilizadores”.

âmbito financeiro, apesar de estar formatada aos princípios da contabilidade empresarial, e também na vertente analítica, uma vez que a introdução do POC permitiu passar a dispor de informação sobre custos e proveitos. Nesta altura surgiu um novo utilizador interno nos SFAs, que foram as *Comissões de Fiscalização Interna*, que têm como objectivo, como o nome indica, fiscalizar e analisar a gestão interna dos SFAs, no âmbito orçamental e financeiro, para o que têm que ser tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de gestão. Em termos de utilizadores externos, o Tribunal de Contas passou a dispor de mais e melhor informação, sobre os SFAs, publicando até a Resolução n.º 1/93, que estabeleceu um regime de prestação de contas muito mais exigente para estes organismos.

Neste período, o principal e quase único objectivo da informação prestada pela Contabilidade Orçamental continuou a ser a demonstração de que os diversos organismos públicos aplicaram os meios financeiros de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais. Dada a responsabilidade dos órgãos executivos relativamente aos legislativos, aquele objectivo não pode deixar de ser considerado essencial a qualquer sistema de Contabilidade Pública.

Contudo, o sistema de Contabilidade Orçamental não previa contas específicas para o acompanhamento da execução orçamental, ou seja, não permitia o controlo numa perspectiva de caixa e de compromissos (designadamente com efeitos em anos futuros). Esta constituía uma limitação fundamental, sobretudo num período em que já se pretendia um maior rigor das contas públicas, numa óptica integrada para o conjunto do SPA.

Entretanto, o desenvolvimento das novas técnicas de gestão veio impor novas exigências em termos de informação, nomeadamente contabilística. Daí que, nalguns organismos da Administração Pública (principalmente nos SFAs), se tenha dado prevalência à Contabilidade Patrimonial e Analítica, descurando a Contabilidade Orçamental, indispensável ao controlo da regularidade financeira e da execução do Orçamento. Esta necessidade de privilegiar a Contabilidade Patrimonial e Analítica, deveu-se principalmente ao facto das actividades dos SFAs não consistirem meramente na execução “administrativa” do orçamento, ou seja, muitos deles desenvolvem actividades de carácter económico (*e.g.* construção e reparação naval, gestão de estradas, entre outras), o que leva a que tenham necessidade de dispor de mais informação financeira, para além da orçamental. Subsequentemente, muitos dos SFAs adoptaram como plano contabilístico o POC, tal como previsto no Decreto-Lei n.º 155/92.

Em consequência, neste período verificou-se uma grande evolução nos sistemas de Contabilidade Patrimonial (Financeira) dos SFAs, ainda que baseados no POC, que está concebido numa perspectiva empresarial e não tem em conta as especificidades da Administração Pública. Esta mudança possibilitou que os SFAs passassem a dispor de novos mapas (nova informação), para além dos três mapas já referenciados na fase anterior de âmbito orçamental, entre os quais se destacam:

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados por Natureza;
- Demonstração da Origem e Aplicação de Fundos;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

Em relação aos mapas da Contabilidade Orçamental, no caso dos SFAs e demais serviços com Contabilidade Patrimonial, estes eram estruturados de modo a permitirem a conciliação das receitas e despesas entre a Contabilidade Patrimonial e a classificação económicas das receitas e despesas públicas.

Por outro lado, ao não existirem regras para a referida adaptação, originou que cada organismo a fizesse, consoante as suas necessidades e até atendendo às preferências das pessoas que estavam responsáveis por a efectuar nos diversos organismos. Ainda assim, esta adaptação teve as suas virtudes, uma vez que permitiu, nos organismos que a fizeram, implementar a cultura da Contabilidade Financeira (Patrimonial), o que viria, mais tarde, a facilitar a transição para a Contabilidade Patrimonial, que foi instituída para os organismos públicos.

Dado que o requisito era apenas adoptarem o POC, não estabelecendo quaisquer regras, os organismos públicos fizeram uma adaptação directa do POC à sua situação, ou, em alguns casos, à de cada sector, o que levou a que, por exemplo, um determinado código de conta tivesse um conteúdo completamente diferente consoante o organismo ou o respectivo sector. Esta situação tornou extremamente difícil, senão impossível a obtenção de informação consolidada e comparável, acarretando elevados custos adicionais à concretização destes objectivos, tendo em conta os meios e os recursos disponíveis (Preâmbulo do POCP). A consolidação de contas tem sido, ao longo dos anos, um dos grandes objectivos do Estado, em termos de informação financeira, mas durante este período da reforma, este objectivo parece ter sido olvidado. Rua e Carvalho (2006: 56) afirmam que: “A existência de uma variedade de

planos para o Sector Público, com diferentes contas e designações, dificultavam a comparabilidade das contas entre os diferentes organismos, e a execução de auditorias externas, bem como a consolidação de contas do Estado”.

No que respeita à Contabilidade Analítica, também neste período ficou estabelecido que os SFAs deveriam instituí-la como instrumento de gestão e apoio à decisão. No entanto, não foram estabelecidos quaisquer princípios para a criação e/ou implementação deste sistema. Nem todos os SFAs adoptaram a Contabilidade Analítica, mas aqueles que o fizeram, criaram um sistema que consistia basicamente na classificação dos custos por centros de custo e/ou por actividades, de modo a apurarem-se os respectivos custos por estas áreas, em que a informação apresentada consistia em mapas, onde para cada um dos centros de custo ou actividades, ou um conjunto deles, eram apresentados segundo determinada terminologia, os respectivos custos. Em relação aos proveitos, poucos eram aqueles, que faziam um tratamento analítico destes, uma vez que era dada mais importância ao destino de aplicação dos recursos, do que à sua origem. Não era feita uma relação entre os custos incorridos e os respectivos proveitos ou benefícios económicos.

Também no âmbito do planeamento e das boas práticas de gestão, os organismos públicos devem elaborar o respectivo Plano de Actividades e o Relatório de Actividades. O primeiro, para definir a estratégia, hierarquizar opções, programar acções e afectar e mobilizar os recursos. O segundo, destinado a relatar o percurso efectuado, apontar os desvios, avaliar os resultados e estruturar informação relevante para o futuro próximo. Verifica-se, no entanto, que, apesar das resoluções e normas que obrigam à elaboração dos planos e relatórios anuais – a Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/87, de 8 de Julho, e o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – e de tal prática estar já institucionalizada em largo número de serviços, a sua generalização não é ainda satisfatória, o que é duplamente preocupante, uma vez que reflecte o desrespeito pelo cumprimento da lei e deficientes práticas de gestão. Para impulsionar o uso do Plano de Actividades e do Relatório de Actividades, o Governo publicou o Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro, que estabelece a obrigatoriedade de se efectuar o Plano e o Relatório de Actividades: define orientações no sentido de o Plano e Relatório anuais deverem ser processos participados na sua elaboração e divulgados perante os cidadãos para que, através da participação e da informação, se reforce o desejável envolvimento entre a sociedade e a Administração Pública. Para tal:

- Todos os serviços e organismos da Administração Pública central, institutos públicos que revistam a natureza de serviços personalizados, e fundos públicos deverão obrigatoriamente elaborar Planos e Relatórios anuais de actividades;
- O Plano anual de Actividades deve discriminar os objectivos a atingir, os programas a realizar e os recursos a utilizar, o qual, após aprovação pelo ministro competente, fundamentará a proposta de orçamento a apresentar na fase de preparação do OE, devendo ser corrigido em função deste após a aprovação da Lei do Orçamento.

O artigo 3.º do referido Decreto-Lei, estabelece que deve haver participação de todos os interessados. Para tal, no processo de elaboração do Plano e Relatório anuais devem os dirigentes dos serviços e organismos, fomentar e assegurar a efectiva participação dos respectivos trabalhadores, bem como dos seus cidadãos, designadamente através das respectivas associações.

Neste período, para além do cumprimento da legalidade e normas orçamentas no âmbito da Contabilidade Orçamental, houve a instituição de dois novos subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Financeira (Patrimonial) e a Contabilidade Analítica. A Contabilidade Pública passa a ter uma finalidade de fornecer informação com vista ao controlo financeiro, medição da eficácia e análise dos efeitos económicos do orçamento (Rua e Carvalho, 2006). Esta tripla vertente tinha como objectivo aumentar o tipo e qualidade da informação dos SFAs, proporcionando para além da informação no âmbito da prestação de contas, informação para a tomada de decisões e gestão interna dos SFAs, ou seja, os utilizadores internos começam a ganhar mais importância por parte do sistema contabilístico.

3.1.3 Após a introdução do POCP

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, em 3 de Setembro, que aprovou o POCP, foi finalmente publicado um normativo para a Contabilidade Patrimonial (Financeira) do Estado, representando o marco principal na RAFE e das contas públicas, dado que finalmente requer a implementação em toda a Administração Pública, de um sistema integrando a Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica, permitindo que seja instituída uma Contabilidade Pública mais desenvolvida.

Este diploma foi fundamental para reformar toda a Administração Pública portuguesa, no que concerne ao sistema de informação contabilístico-financeira, no sentido de que deixa-se de se dar importância apenas à Contabilidade Orçamental, para se passar também a reconhecer e a incluir a Contabilidade Patrimonial e a Analítica, como instrumentos de apoio à gestão e à tomada de decisão em todos os organismos públicos. Este normativo tem em vista a passagem de um sistema baseado na contabilidade de caixa (ainda existente na maior parte dos organismos) para um modelo evoluído, utilizando também a base de acréscimo, que facilite e apoie uma gestão moderna e eficaz dos organismos do Estado. Esta nova era também é reconhecida por Pablos Rodríguez (1997: 64): “... *nos últimos anos são as exigências derivadas do novo modelo de gestão pública, o principal factor que vai pressionando para que se desenvolvam os sistemas de informação apropriados*”.

Com esta legislação foi generalizada a toda a Administração Pública, a utilização do método das partidas dobradas (débito/crédito). Por outro lado, o **modelo de prestação de contas** previsto no POCP assemelha-se ao empresarial na parte correspondente à Contabilidade Patrimonial, com algumas excepções, nomeadamente relacionadas com a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração dos Resultados por Funções.

Na informação a prestar pelos organismos públicos deve incluir-se toda a prevista no POCP, e também aquela que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas, de forma a que estas possam reflectir adequadamente a situação económica e financeira da entidade, o resultado das suas operações e a execução do respectivo orçamento. Nesta fase a informação de apoio à gestão começa a ganhar ainda mais importância, com a consolidação da reforma da Contabilidade Pública, Carvalho *et al.* (1999: 184) afirmam que ampliam-se “... *os objectivos clássicos a outros relacionados com a utilidade da informação para a tomada de decisão dos distintos utilizadores ...*”.

A prestação de contas tem em conta as necessidades dos utilizadores internos e não apenas as dos utilizadores externos. Em relação à fase anterior, no que respeita ao caso particular dos SFAs, não houve grandes alterações em termos de utilizadores externos, excepto no que respeita a fornecer mais informação aos cidadãos, uma vez que estes começam a ganhar mais importância, conforme já referido no Capítulo n.º 2, no âmbito da NGP. No que se refere aos utilizadores internos, estes continuaram a ser praticamente os mesmos, mas a sua importância

aumentou ainda mais, uma vez que se pretende com o POCP reforçar a moderna concepção da Contabilidade Pública como instrumento de apoio à gestão e tomada de decisões.

No POCP são estabelecidos princípios contabilísticos fundamentais a seguir, para conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade. A grande maioria destes princípios é idêntica aos do POC, tal como referem Nogueira e Ribeiro (2007: 23): *“a evolução da contabilidade pública, no sentido de contabilidade privada, permitiu a definição dos seus princípios contabilísticos em consonância com os da contabilidade privada sem prejuízo do cumprimento da legalidade”*. Quando não for possível aplicar os princípios estabelecidos no POCP, de modo a assegurar que as contas anuais expressem a referida imagem verdadeira e apropriada, dever-se-á indicar no anexo a correspondente justificação. Os **princípios contabilísticos** explícitos neste plano são os seguintes¹⁵:

- Princípio da entidade contabilística;
- Princípio da continuidade;
- Princípio da consistência;
- Princípio da especialização (ou do acréscimo);
- Princípio do custo histórico;
- Princípio da prudência;
- Princípio da materialidade;
- Princípio da não compensação.

Apesar dos princípios contabilísticos na óptica Patrimonial terem por base os do POC, existem as seguintes diferenças:

- O POCP não refere o princípio contabilístico da substância sobre a forma, uma vez que, a forma legal tem sempre mais força na Contabilidade Pública; Caiado e Pinto (2002: 202) referem a este respeito o seguinte: *“Para o POCP e dado a importância da legalidade nas Contas Públicas decidiu-se não incluir este princípio, preferindo-se indicar expressamente as situações em que a substância prevalece sobre a forma”*;
- O POCP acrescenta o princípio da entidade contabilística; este princípio é bastante importante, tem por objectivo identificar de forma clara quais são as entidades contabilísticas sujeitas ao POCP; Caiado e Pinto (2002: 205) referem que: *“A sua*

¹⁵ Para mais desenvolvimentos, veja-se POCP – Capítulo 3.

importância advém da necessidade de estender a aplicação do Plano ao maior número possível de entidades do Estado”. Apesar do POC não prever este princípio, a Directriz Contabilística n.º 23 trata do tema das entidades contabilísticas;

- O POCP acrescenta o princípio da não compensação; mas também é prática seguir este princípio na contabilidade empresarial, apesar de não estar previsto no POC; Caiado e Pinto (2002: 200) afirmam que: “*A razão de ser deste princípio advém do receio de que o objectivo da imagem fiel desvirtue as informações necessárias ao conjugar saldos de sinal contrário*”.

Além destes princípios relacionados com a Contabilidade Patrimonial, a contabilidade dos SFAs também deve obedecer aos seguintes **princípios e regras orçamentais** (LEO):

- Anualidade: Os orçamentos dos organismos do SPA são anuais (art. 4.º);
- Unidade e universalidade: O OE é unitário e compreende todas as receitas e despesas dos Serviços Integrados, dos SFAs e do sistema de Segurança Social (excluindo as administrações autárquicas e regional) (art. 5.º);
- Não compensação: Todas as receitas são previstas pela importância integral em que foram avaliadas, sem dedução alguma para encargos de cobrança ou de qualquer outra natureza; todas as despesas são inscritas pela sua importância integral, sem dedução de qualquer espécie (art. 6.º);
- Não consignação: Não pode afectar-se o produto de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas, excepto os casos previstos na Lei (art. 7.º);
- Especificação: As receitas previstas devem ser suficientemente especificadas de acordo com uma classificação económica; as despesas são fixadas de acordo com uma classificação orgânica, económica e funcional, podendo os níveis mais desagregados de especificação constar apenas dos desenvolvimentos, nos termos da presente Lei (art. 8.º);
- Equilíbrio: Os orçamentos dos organismos do SPA prevêm as receitas necessárias para cobrir todas as despesas, sem prejuízo do disposto para cada um dos subsectores (Serviços Integrados, SFAs e Segurança Social) (art. 9.º);
- Instrumentos de gestão: Os organismos do SPA ficam sujeitos ao POCP, podendo ainda dispor de outros instrumentos necessários à boa gestão e ao controlo dos dinheiros e outros activos públicos, nos termos previstos na Lei (art. 10.º);
- Publicidade: O Governo assegura a publicação de todos os documentos que se revelem necessários para assegurar a adequada divulgação e transparência do OE e da sua

execução, recorrendo, sempre que possível, aos mais avançados meios de comunicação existentes em cada momento (é obrigatória a publicação do OE no Diário da República 1.^a Série para este entrar em vigor) (art. 11.º).

Monteiro (1999: 13) refere que: *“De entre esses princípios, sobressai a regra da “especificação das receitas e das despesas públicas”, que constitui a pedra angular da elaboração dos orçamentos e das contas de gerência dos Serviços da Administração Central.”*

Neste plano, para o registo das operações e organização da informação da Contabilidade Patrimonial, são estabelecidos **critérios de valorimetria**, conforme já acontecia no plano empresarial, mas com particularidades próprias do contexto da Administração Pública (POCP – Capítulo 4):

➤ Imobilizações – como regra geral, o activo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorado ao custo de aquisição, ou ao custo de produção. Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período, sem prejuízo das excepções expressamente consignadas.

Os bens de domínio público classificáveis como tal na legislação em vigor, serão incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, independentemente de estarem ou não afectos à sua actividade operacional. A valoração destes bens será efectuada, sempre que possível, ao custo de aquisição, ou ao custo de produção;

➤ Existências – as existências serão valoradas ao custo de aquisição, ou ao custo de produção, sem prejuízo de certas excepções previstas no plano;

➤ Dívidas de e a terceiros – as operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade. À data do balanço, as dívidas de ou a terceiros resultantes dessas operações, em relação às quais não exista fixação ou garantia de câmbio, são actualizadas com base no câmbio dessa data;

➤ Disponibilidades – as disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final do exercício ao câmbio em vigor nessa data.

Nesta nova era da Contabilidade Pública em Portugal, é reforçada a política de controlo financeiro das diferentes entidades envolvidas na execução do OE, que, assim, devem disponibilizar informação aos diferentes agentes interessados, de forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental, numa perspectiva de caixa e de compromissos¹⁶ (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes).

O POCP estabelece ainda um **plano de contas** que abrange a Contabilidade Orçamental e Patrimonial. Dadas as especificidades do Sector Público e a inexperiência, para a maioria dos organismos na aplicação de um plano de contas, para além das componentes tradicionais, o preconizado pelo POCP contém uma explicitação detalhada da movimentação das contas orçamentais (POCP – Capítulo 11), uma vez que a introdução destas, movimentadas pela técnica digráfica, é uma das principais novidades. Assim, para a execução da contabilidade orçamental utilizou-se a Classe 0 do POC, que no POCP passou a designar-se «Contas do controlo orçamental e de ordem», onde se registam as operações contabilísticas correspondentes à execução do orçamento, até ao momento em que são criados débitos ou créditos relativamente a terceiros, e articulando-se com a Contabilidade Patrimonial através de contas da Classe 2 «Terceiros».

Uma vez que, na lógica do POCP, se pretende manter uma distinção clara entre a contabilização das operações orçamentais, com efeitos unicamente internos à entidade, e a contabilização das operações subsequentes ao reconhecimento de um direito ou obrigação, com efeitos na esfera patrimonial de terceiros, as contas da Classe 0 destinam-se apenas ao registo do primeiro tipo de operações. São ainda contabilizados nesta classe de contas os compromissos com efeitos em exercícios seguintes.

Em termos da Contabilidade Orçamental, os **principais mapas relativos à situação orçamental** contêm, para cada entidade, a situação da execução do Orçamento, por natureza das despesas e receitas, assim como por actividades ou projectos. Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental requerem-se os seguintes mapas (POCP – Capítulo 7):

¹⁶ Conforme referem Rua e Carvalho (2006: 49) “se as receitas e despesas são reconhecidas, respectivamente, aquando o seu recebimento ou pagamento, estamos perante uma Contabilidade de Caixa. Caso as transacções sejam registadas no momento em que a organização se compromete a pagar, ou seja no momento da obrigação, estamos perante uma contabilidade de compromissos”.

- Controlo Orçamental – Despesa – tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da despesa durante o exercício, devendo a coluna «Classificação económica» apresentar um nível de desagregação idêntico ao do orçamento. Faculta informação sobre: «Dotações corrigidas»; «Compromissos assumidos»; «Despesas pagas»; «Diferenças» – diferenças entre os valores orçamentados e os compromissos assumidos, e entre estes e as despesas pagas em relação ao orçamento corrigido, bem como os valores por pagar das correspondentes dotações orçamentais; e «Grau de execução orçamental»;
- Controlo Orçamental – Receita – tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da receita durante o exercício, devendo a coluna «Classificação económica» apresentar um nível de desagregação idêntico ao do orçamento e ser organizada de forma a evidenciar as receitas gerais do orçamento e as receitas próprias. Faculta informação sobre: «Previsões corrigidas»; «Receitas por cobrar no início do ano»; «Liquidações anuladas»; «Receitas cobradas brutas»; «Reembolsos e restituições»; «Receitas cobradas líquidas»; «Receitas por cobrar no final do ano»; e «Grau de execução orçamental»;
- Fluxos de Caixa – mapa onde são evidenciadas as importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no exercício, quer se reportem à execução orçamental quer a operações extraorçamentais¹⁷. Nele se evidenciam também os correspondentes saldos (da gerência anterior e para a gerência seguinte), desagregados de acordo com a sua proveniência (execução orçamental e operações extraorçamentais). As receitas e as despesas orçamentais são desagregadas de acordo com a discriminação constante no orçamento.

Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o de fluxos de caixa e permitem acompanhar, de forma sintética, o desenvolvimento das principais fases das despesas e das receitas. O Mapa de Fluxos de Caixa apresenta os recebimentos e pagamentos, associados à execução do orçamento e às demais operações que afectam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais. O POC não apresenta mapas relacionados com a execução orçamental, mas prevê uma Demonstração dos Fluxos de Caixa, que tem como objectivo mostrar como uma entidade gera e utiliza o dinheiro num determinado período. Este

¹⁷ Nas operações extraorçamentais englobam-se as operações que não são consideradas receita orçamental, nem despesa orçamental, mas com expressão na tesouraria.

mapa é baseado nas rubricas da Contabilidade Financeira (Patrimonial), enquanto que o Mapa de Fluxos de Caixa baseia-se nas rubricas orçamentais.

A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade, e consequente agregação (consolidação) de toda a informação, tem sido ao longo dos últimos anos, um dos objectivos do Estado português. Todavia, só com a publicação do POCP apareceu um normativo para os organismos públicos, que permite sistematizar e organizar as suas contas através de políticas contabilísticas comuns, de modo a possibilitar a referida consolidação financeira (patrimonial) (Preâmbulo do POCP).

Em termos de procedimentos concretos, no âmbito do POCP optou-se por não fazer lançamentos com sinal negativo, contrariamente ao que acontece, por exemplo, no Plano de Contabilidade Pública espanhol¹⁸. Julgou-se preferível seguir tão perto quanto possível, os procedimentos seguidos no POC. Os inconvenientes ligados a esta opção, designadamente os que resultam de totais dos movimentos a débito e a crédito não apresentarem um significado directo em termos de Contabilidade Pública, podem ser eliminados recorrendo a adequada codificação ou ao uso de subcontas apropriadas.

Os **mapas relativos à situação patrimonial** de cada entidade, previstos para os SFAs são os seguintes:

- Balanço – apresenta uma estrutura semelhante à do POC, indicando-se a correspondência dos seus elementos com as contas do plano; também se indicam as quantias do exercício anterior, tendo em vista contribuir para a melhoria da comparabilidade da informação contabilística divulgada;
- Demonstração dos Resultados – segue também o modelo constante do POC, apresentando os custos e os proveitos classificados por natureza; os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros;
- Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados – Para uma melhor caracterização e compreensão da situação económica, financeira e da execução orçamental da entidade, foram criados **anexos** às demonstrações financeiras, para as completar com a

¹⁸ Este plano foi uma das principais bases inspiradoras do POCP português.

informação considerada essencial e relevante e, assim, melhorar o relato financeiro. Estes anexos compreendem três partes distintas (POCP – Capítulo 8):

- ❖ Caracterização da entidade – prevê a inclusão de elementos com vista à caracterização geral da entidade, nomeadamente: Identificação (designação, endereço, código de classificação orgânica, tutela(s), regime financeiro e outros elementos de identificação); Legislação (constituição, orgânica e funcionamento); Estrutura organizacional efectiva; Descrição sumária das actividades; Recursos humanos; Organização contabilística; e Outra informação considerada relevante;
- ❖ Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados – estas notas, à semelhança do que acontece no POC, abrangem um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras, ou de outras situações que, não tendo reflexo nessas demonstrações, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo, tendo em vista a necessidade de proporcionarem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade;
- ❖ Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução – têm por finalidade principal, evidenciar as modificações ocorridas no orçamento inicial durante o exercício, devendo a classificação económica apresentar um grau de desagregação idêntico ao do orçamento inicial, com as alterações posteriormente ocorridas, e ser organizada de forma a evidenciar as receitas gerais do orçamento, as receitas próprias e as respectivas despesas. Deve também apresentar-se informação sobre:
 - Contratação administrativa (situação dos contratos e formas de adjudicação);
 - Execução de programas e projectos de investimento;
 - Transferências e subsídios;
 - Aplicações em activos de rendimento fixo e variável;
 - Endividamento.

O POCP não prevê a elaboração de um mapa que demonstre as alterações na posição financeira das entidades públicas¹⁹. Mas a Resolução n.º 1/93, de 21 de Janeiro do Tribunal de Contas, que estabelecia as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas, pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com Contabilidade Patrimonial, previa no artigo 6.º, a elaboração da Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos – DOAF (incluindo as variações dos fundos circulantes), diploma este que foi revogado em 2004. Já que antes deveriam elaborar a DOAF, neste âmbito poderemos dizer que houve um retrocesso com o POCP no que respeita à elaboração de informação por parte dos SFAs, uma vez que já não existe a obrigatoriedade de se elaborar aquele mapa.

Comparativamente ao POC, são de realçar as seguintes especificidades nas contas de Balanço:

- Foi criada uma conta de imobilizado específica para os bens de domínio público (a classificação, valoração e contabilização destes bens, tem sido um dos grandes problemas desta reforma) definidos na legislação em vigor, que serão objecto de amortização, salvo em situações excepcionais devidamente fundamentadas no anexo;
- Optou-se pela criação da conta 28 «Empréstimos concedidos», dado o facto de existir um número significativo de entidades do Sector Público cuja actividade normal abrange a concessão de empréstimos;
- Introduziram-se algumas alterações terminológicas e de conteúdo decorrentes da natureza pública das entidades abrangidas, de que são exemplo as contas 13 «Conta do Tesouro», 21 «Clientes, contribuintes e utentes», 25 «Devedores e credores pela execução do orçamento», 51 «Património» e 577 «Reservas decorrentes da transferência de activos».

¹⁹ Brusca Alijarde (1997: 625) reconhece a importância da existência de um mapa que demonstre as alterações na posição financeira, ao afirmar o seguinte: “No contexto das administrações públicas, os pronunciamentos contabilísticos relativos aos objectivos da informação contabilística pública, reconhecem também o interesse da informação sobre as alterações na situação financeira, assim como a procedência dos recursos financeiros e as suas aplicações, mostrando como se financiam as actividades da entidade”.

Pina Martínez (1993: 815) também refere que “as demonstrações de fluxos de fundos proporcionam informação relevante para avaliar a situação da entidade a curto prazo,” e continua a explicar que: “Daí a importância de apresentar conjuntamente com o balanço e a demonstração de resultados, uma demonstração que recolha a evolução dos fundos da entidade no exercício, porque completa de maneira notável a informação precisa para avaliar a evolução de curto prazo da mesma”.

Também em relação às contas de custos, proveitos e resultados, efectuaram-se algumas modificações e adaptações por força das especificidades das entidades a que se destina o plano:

- São exemplos as contas 63 «Transferências correntes concedidas e prestações sociais», 71 «Vendas e prestações de serviços», 72 «Impostos e taxas» e 74 «Transferências e subsídios correntes obtidos»;
- Eliminaram-se ainda as contas 85 «Resultados antes de impostos», 86 «Imposto sobre o rendimento do exercício» e 89 «Dividendos antecipados».

A Contabilidade de Gestão (Contabilidade Analítica) também tem um “espaço” no novo normativo, uma vez que é definido que, num quadro geral, ao complementar-se a Contabilidade Orçamental com a Contabilidade Patrimonial e Analítica, pretende-se também realizar, numa base regular, as análises da eficiência e eficácia das despesas públicas, permitindo passar dos resultados das actividades e da realização dos projectos, para os objectivos e fazendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos realizados. Mas, apenas é dito que se deve ter a Contabilidade Analítica, não se estabelece qualquer plano ou normas, enumerando-se só os objectivos deste sistema de informação.

Conforme já vinha sendo prática antes da publicação do POCP, uma vez que este apenas estabelece a obrigatoriedade da sua utilização, em todos os SFAs que já tinham adoptado a Contabilidade Analítica, continuou a seguir-se o sistema instituído nos respectivos organismos, que, como já referido, consiste basicamente na classificação dos custos por centros de custo e/ou por actividades, de modo a apurarem-se os respectivos custos por estas áreas. Como o POCP vem reforçar a necessidade de possuírem Contabilidade Analítica, o número de SFAs com este sistema de informação tem aumentado e, em consequência, também aumentou o campo de análise, mais concretamente em relação aos proveitos, onde alguns começaram a fazer um tratamento analítico destes. Iniciou-se a análise do custo/benefício, ou seja, passou-se a fazer uma relação entre os custos incorridos e os respectivos proveitos.

Não se apresenta a Demonstração dos Resultados por Funções, a qual é de produção obrigatória para algumas empresas no âmbito do POC, por se entender que, para a grande maioria das entidades a que se destina o POCP, esta peça não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas. Sendo igualmente desejável nas entidades de carácter público,

o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de Contabilidade Analítica, deixa-se livre, à semelhança do POC, a Classe 9 para esse efeito, reservando-se para uma fase posterior a eventual produção de normas sobre esta área.

Em jeito de conclusão, podemos dizer que esta fase é uma continuação da anterior, tendo-se estabelecido um normativo que contempla as vertentes da Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Analítica. Rua e Carvalho (2006: 53) referem que: *“esta terceira etapa é uma continuação da segunda, ou mesmo a aplicação prática de algumas teorias desenvolvidas com a reforma”*.

Apesar de só nesta fase ter sido publicado um normativo público que integra a Contabilidade Orçamental, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Analítica, no caso dos SFAs, já estava prevista a utilização destes três subsistemas. Portanto, o POCP em princípio não terá revolucionado em grande medida os sistemas contabilísticos dos SFAs, esta situação irá ser confirmada ou não, no Capítulo n.º 5.

3.1.4 Balanço da Reforma

No que respeita ao caso particular dos SFAs, em termos de Contabilidade Orçamental o sistema instituído não difere em grande medida do dos outros organismos públicos, existindo alguns organismos que têm um sistema que disponibiliza mais e melhor informação, em virtude de mais necessidades dos respectivos utilizadores, já que em termos da definição dos objectivos da informação, estes estão, na generalidade dos casos, devidamente estabelecidos e, portanto, a prestação de contas sobre os mesmos em termos de gestão orçamental é mais rigorosa e abrangente.

Em relação à Contabilidade Patrimonial (Financeira), pode-se afirmar que a informação prestada é mais abrangente e está mais enraizada na cultura destes organismos, face à generalidade dos organismos que têm apenas autonomia administrativa. Em primeiro lugar, devido ao facto da sua maior dimensão e da natureza das actividades que desenvolvem, ter originado internamente a necessidade de possuírem mais informação; em segundo lugar, por exigências legais que estabeleceram que os SFAs deveriam utilizar a Contabilidade Financeira, enquanto que esta situação só se generalizou a todos os organismos da

Administração Pública portuguesa com a publicação do POCP em 1997 (e, na prática, ainda não se verifica).

Também no que se refere à Contabilidade Analítica, tendo em conta os factores enunciados no parágrafo anterior, os SFAs estiveram na vanguarda da implementação deste sistema de informação, mais concretamente no âmbito do cálculo de despesas por centro de custo (despesa). Todas estas iniciativas dos SFAs tiveram o intuito de melhorar a transparência das contas dos organismos públicos; os SFAs melhoraram o seu nível e métodos de informação. Esta necessidade de se ter mais e melhor informação sobre o desempenho das organizações públicas, e das diversas divisões dessas organizações, também é referida por Correia (2002: 275) ao afirmar que: *“Às entidades públicas é exigida uma gestão mais profissional e formalizada, com maior agilidade no processo de informação e decisão, e com prévia definição da estratégia e das políticas, onde a Contabilidade de Gestão tem um papel fundamental, ao permitir avaliar o desempenho da organização”*.

Nas últimas secções apresentámos o tipo de informação que era/é produzida pelos SFAs portugueses, durante os três principais períodos da reforma da Contabilidade Pública portuguesa. O Quadro n.º 3 constitui um quadro recapitulativo da situação pré e pós POCP, em termos do tipo de informação que era/é obrigatório produzir por aqueles organismos, a fim de verificarmos se existem grandes diferenças entre estes dois períodos, como fundamento do estudo empírico que pretendemos realizar.

Quadro n.º 3 – Quadro resumo da situação pré e pós POCP nos Serviços e Fundos Autónomos

Descrição do tipo de informação e mapas de prestação de contas	Período			
	Pré POCP		Pós POCP	
	Sim	Não	Sim	Não
Contabilidade Orçamental/Unigrafia	√			√
Contabilidade Orçamental/Digrafia		√	√	
Contabilidade Financeira	√		√	
Contabilidade Analítica/Gestão	√		√	
Informação imediata sobre todas as disponibilidades	√		√	
Informação imediata sobre todas as dívidas de terceiros	√		√	
Informação imediata sobre stocks (existências)	√		√	
Informação imediata sobre o inventário	√		√	
Informação imediata sobre as dívidas a terceiros	√		√	
Informação imediata sobre todos os proveitos	√		√	
Informação imediata sobre todos os custos	√		√	
Balanço	√		√	
Demonstração dos Resultados por Natureza	√		√	
Demonstração da Origem e Aplicação de Fundos	√			√
Mapa do Controlo Orçamental da Despesa	√		√	
Mapa do Controlo Orçamental da Receita	√		√	
Conta de Gerência/Mapa dos Fluxos de Caixa	√		√	
Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados	√		√	
Relatório de Gestão	√		√	

Como se pode verificar, em relação aos principais tipos de informação e mapas de prestação de contas que os SFAs estavam/estão obrigados a produzir nestes dois períodos, não existem grandes diferenças. Exceptuam-se os factos, do POCP prever a execução da Contabilidade Orçamental pela técnica da digrafia e, para o período pré-POCP, a Resolução n.º 1/93, de 21 de Janeiro, do Tribunal de Contas, requerer a elaboração da Demonstração da Origem e Aplicação de Fundos (incluindo as variações dos fundos circulantes). Portanto, isto pode levar a concluir que a introdução do POCP no caso específico dos SFAs, foi mais uma questão de harmonização, com os restantes tipos de organismos públicos, e também entre alguns deles, de procedimentos e dos mapas de prestação de contas. A verificação deste facto constitui o cerne do estudo empírico a desenvolver na Parte II desta dissertação.

O desenvolvimento e modernização da Contabilidade Pública terão que ter, para além da colaboração dos respectivos funcionários e demais agentes públicos, o apoio e o comprometimento dos respectivos governos, para que se tornem efectivos e que aquela constitua uma fonte de informação eficaz e eficiente para a gestão dos organismos públicos. Torres Pradas e Pina Martinez (2003: 176) também afirmam que “o conjunto dos objectivos

para a Contabilidade Pública, assim como a informação divulgada para alcançá-los, é uma matéria política que mostra o nível do interesse de cada país nesta missão”.

3.2 A implementação do POCP nos SFAs

Nesta secção resumem-se alguns estudos sobre a implementação do POCP, não só os desenvolvidos pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), mas também outros de carácter mais académico.

3.2.1 Relatórios de Actividades da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

A CNCAP foi criada, no âmbito do Ministério das Finanças, pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, diploma que aprovou o POCP. Enquadrada no Conselho Superior de Finanças, com a publicação do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de Março, viu aprovada a sua orgânica, tendo sido dado mais um passo na reforma da Administração Pública. Tem como missão coordenar a aplicação geral e sectorial do POCP, que será efectuada de uma forma gradual, através de uma amostragem de serviços e organismos que se apresentem como mais adequados para iniciar essa aplicação, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia. As suas atribuições são as seguintes (art. 1.º do Decreto-Lei n.º 68/98):

- Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como a sua aplicação sectorial;
- Promover os estudos necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectorial;
- Elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP;
- Pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos sectoriais.

O referido diploma previu a existência de dois órgãos – o Conselho e a Comissão Executiva, bem como as respectivas competências. Entre os trabalhos desenvolvidos até agora destacam-se, no caso do Conselho, a apreciação dos projectos de planos sectoriais apresentados por grupos de trabalho constituídos no âmbito dos respectivos ministérios; e, no caso da Comissão Executiva, o desenvolvimento de tarefas ligadas à implementação do POCP (CNCAP, 2007).

Tendo em conta as suas atribuições e competências, procede-se aqui à análise dos seus Relatórios de Actividades, com o intuito de verificar o processo e grau de implementação do POCP nos SFAs. Face aos relatórios disponíveis no site da CNCAP, foram considerados os relatórios dos anos de 1999 a 2006.

A CNCAP iniciou as suas funções nos finais de 1998, com o objectivo inicial de impulsionar a aplicação do POCP. Neste sentido foram seleccionados 13 organismos piloto, para implementar e aplicar o POCP no ano 2000, constituindo a primeira fase da sua implementação e aplicação. Para a segunda fase foram seleccionados no ano 2000 mais 15 organismos. Após a selecção dos organismos piloto que integraram estas primeiras fases de implementação e aplicação do POCP, a Comissão Executiva da CNCAP promoveu várias reuniões com os referidos organismos, nomeadamente nos anos 2000 e 2001, com a finalidade de recolher informação sobre a evolução dos trabalhos, a data prevista para o arranque, bem como as dificuldades encontradas, quer ao nível da informática, quer ao nível da contabilização.

A CNCAP, como medida para impulsionar o POCP, seleccionou, em 2001, um terceiro grupo de organismos piloto, para acompanhar na implementação deste plano. Com este grupo, constituído por 23 organismos com autonomia administrativa e financeira, a CNCAP contou com um total de 51 organismos piloto. Salienta-se o facto de todos os organismos escolhidos para implementar e aplicar o POCP serem SFAs. Conforme CNCAP (2001: 21), “A CNCAP acompanha e apoia, a partir do ano 2000, um total de 51 organismos com **autonomia administrativa e financeira**, seleccionados para “organismos piloto” na implementação do POCP” [realce nosso].

No que concerne à coordenação e acompanhamento da aplicação e aperfeiçoamento do POCP, a CNCAP efectuou o levantamento da situação sobre a implementação do POCP nos 51 organismos piloto da 1.^a, 2.^a e 3.^a fases de acompanhamento, através da análise das suas demonstrações financeiras a partir do ano 2000. Desta análise constatou-se que a implementação do POCP, no universo dos organismos piloto, estava ainda numa fase em que existiam problemas complexos e dificuldades a ultrapassar, sendo a sua maior parte relacionados com a adequação das aplicações informáticas e a insuficiência de recursos humanos qualificados nestas matérias. Não obstante a situação melhorou substancialmente.

Com efeito, da análise dos dados contidos nos Relatórios de Actividades dos anos de 2002 a 2006 (CNCAP, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007) elaboramos o Quadro n.º 4, resumindo a evolução da situação sobre a aplicação do POCP nos SFAs durante esse período.

Quadro n.º 4 – Situação sobre a aplicação do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos

Situação	Anos				
	2002	2003	2004	2005	2006
Aplica o POCP	55	49	58	71	69
Não aplica o POCP	57	54	46	46	
Não respondeu	31	40			
Adoptou o POC				15	
Inicia a aplicação no ano seguinte	6				
Organismo extinto	2	2			
Total	151	145	104	132	69

Fonte: CNCAP (2003, 2004, 2005, 2006 e 2007)

Apesar dos dados sobre a aplicação do POCP nos SFAs não apresentarem, nos vários relatórios, a mesma configuração, constata-se que tem havido uma evolução favorável ao longo dos vários anos, no número de organismos que já implementaram o POCP. A diminuição, em termos absolutos, em alguns anos, deve-se ao facto de alguns organismos terem sido fundidos, extintos, ou terem entretanto perdido a autonomia financeira. Esta situação pode ser verificada pela seguinte afirmação contida nos vários relatórios: “A implementação do POCP tem tido uma evolução favorável atento a que se tem registado mais organismos a adoptar o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, assim como um crescimento no número de organismos a apresentar demonstrações financeiras neste formato”.

Nos vários relatórios é possível verificar também que tem constituído um constrangimento à não adopção do POCP o facto dos organismos não disporem de todos os recursos, nomeadamente os recursos humanos com conhecimentos específicos sobre esta matéria, para efectuar a implementação do POCP.

3.2.2 Estudos académicos

Nos últimos anos têm sido vários os trabalhos académicos desenvolvidos no âmbito da Contabilidade Pública em Portugal, se bem que especificamente sobre o POCP não são assim tão frequentes. Neste sentido, há dois que merecem o nosso destaque.

Ribeiro (2003) desenvolveu uma investigação em que o principal objectivo consistiu em evidenciar em que estado se encontrava a implementação e aplicação do POCP e, assim, verificar se havia tendência para uma harmonização da Contabilidade Pública portuguesa, uma vez que aquele plano segue, em alguns pontos, as novas tendências internacionais da Contabilidade Pública. O referido estudo incidiu sobre todos os organismos piloto que foram seleccionados pela CNCAP, organismos estes que, conforme referido, eram todos SFAs da Administração Central.

Para efectuar o referido estudo, a autora enviou, em 2003, quarenta e nove questionários para todos os organismos piloto. Os resultados obtidos resumem-se no Quadro n.º 5.

Quadro n.º 5 – Situação sobre a implementação do POCP nos Organismos piloto

Situação	Valores	
	n.º	%
Questionários enviados	49	100,00%
N.º de entidades que ainda não iniciaram a aplicação do POCP	5	10,20%
N.º de entidades que já iniciaram, mas ainda não concluíram a aplicação do POCP	9	18,37%
N.º de entidades que já concluíram a aplicação do POCP	13	26,53%
N.º de entidades que não responderam	22	44,90%

Fonte: Ribeiro (2003: 189)

Como se pode verificar pela análise dos dados, em 2003 5 entidades ainda não tinham iniciado a aplicação do POCP, 9 já tinham iniciado mas ainda não tinham concluído, e apenas 13 entidades já tinham concluído a aplicação do POCP. Houve ainda 22 entidades que não responderam ao questionário. Considerando o total da população, a taxa de implementação do POCP correspondia a 26,53% do total dos organismos piloto. Se consideramos na análise dos dados apenas a amostra, obtemos os valores resumidos no Quadro n.º 6.

Quadro n.º 6 – Situação sobre a implementação do POCP nos Organismos piloto

Situação	Valores	
	n.º	%
Questionários recebidos	27	100,00%
N.º de entidades que ainda não iniciaram a aplicação do POCP	5	18,52%
N.º de entidades que já iniciaram, mas ainda não concluíram a aplicação do POCP	9	33,33%
N.º de entidades que já concluíram a aplicação do POCP	13	48,15%

Fonte: Ribeiro (2003: 189)

Os valores mostram que só 48,15% dos organismos piloto respondentes tinham concluído a implementação do POCP no ano de 2003. Este valor, correspondente apenas a 13 organismos, é manifestamente pouco, não só pelo facto de estes serem os organismos piloto escolhidos pela CNCAP para a implementação do POCP, mas também em face da totalidade dos 143 SFAs existentes em 2003. Ribeiro (2003: 250) refere o seguinte: *“Face a este cenário, podemos concluir que, não obstante os esforços desenvolvidos para por em prática a aplicação do POCP, a dinâmica das entidades piloto para a implementação do POCP não corresponde ao esperado, visto estas terem sido seleccionadas no pressuposto de estarem mais preparadas para a implementação do POCP e serem pioneiras na passagem para o novo modelo de Contabilidade Pública”*.

Neste estudo, entre outros aspectos, analisou-se também a interligação entre a implementação do POCP e o tipo de autonomia. Da análise das 27 respostas recebidas todos tinham autonomia administrativa e financeira no ano 2002, tendo-se verificado que, no ano de 2003, 10 entidades perderam a autonomia financeira. Algumas das entidades que perderam a autonomia financeira e já tinha implementado o POCP, deixaram de o utilizar, em virtude das entidades que disponham apenas de autonomia administrativa, terem de utilizar o SIC – Sistema de Informação Contabilística (de cariz apenas orçamental). Ribeiro (2003: 204) refere que *“ocorreram situações em que a perda de autonomia financeira levou entidades que já tinham implementado o POCP a abandonar a sua utilização já que o SIC passou a ser de aplicação obrigatória. Ora, devido à falta de condições, em termos de recursos humanos e financeiros, para continuar em simultâneo com a utilização de dois sistemas, implica que seja apenas aplicado o SIC em prejuízo do POCP. Algumas passam de um sistema de contabilidade digráfico para um sistema unigráfico que utilizam pela primeira vez, já que*

algumas destas entidades, antes da implementação do POCP tinham um plano de contas baseado no POC". Logo, nesta altura, as alterações no tipo de autonomia provocaram, de certa forma, algum retrocesso na implementação do POCP.

Outro aspecto analisado foi o sistema contabilístico vigente antes do início da implementação do POCP. Em relação aos organismos que já tinham iniciado a implementação do POCP, mas que ainda não a tinham terminado, verificou-se que em 67% o sistema contabilístico vigente era o da Contabilidade Orçamental unigráfica em base de caixa, sendo que apenas 33% possuíam um sistema de Contabilidade Patrimonial. Já em relação aos organismos que já tinham terminado a implementação do POCP, verificou-se que 69% possuíam um sistema de Contabilidade Patrimonial baseado no POC e 8% um sistema de Contabilidade Patrimonial baseado noutro plano, ou seja, cerca de 77% possuíam já um sistema de Contabilidade Patrimonial. Ribeiro (2003: 210) conclui assim que "*... as entidades que tinham um sistema de Contabilidade Patrimonial vigente antes da implementação do POCP têm mais facilidade na implementação do mesmo, sendo que este pode ser considerado um factor de sucesso*".

Esta conclusão vem de encontro a um dos nossos pressupostos, ao admitirmos à partida que, para o caso específico dos SFAs, a implementação do POCP foi basicamente uma questão de harmonização contabilística e da prestação de contas, uma vez que a existência de um sistema de Contabilidade Patrimonial próximo do POC, permite uma implementação do POCP sem grandes dificuldades, devido ao facto do sistema de Contabilidade Patrimonial deste plano ser baseado no do primeiro. Mas um factor que pode levar a uma conclusão contrária está relacionado com facto de alguns SFAs não terem cumprido com o estabelecido no Decreto-Lei n.º 155/92, no que diz respeito à condição de terem que utilizar um sistema de Contabilidade Patrimonial que se enquadre no POC. Se um organismo não implementou a Contabilidade Financeira (Patrimonial) da RAFE, obviamente que a implementação do POCP se apresenta como que uma "revolução" em termos contabilísticos e de prestação de contas, uma vez que vai requerer a preparação de diversa informação de âmbito patrimonial que antes não detinha. Portanto, um factor que pode vir a ter influência no estudo que vamos efectuar, está directamente relacionado com o número de SFAs que não cumpriu com o estabelecido no Decreto-Lei n.º 155/92, na parte referente à Contabilidade Patrimonial.

Um outro estudo que mereceu o nosso interesse foi o desenvolvido por Araújo (2005). Este autor levou a cabo uma investigação entre os anos de 2003/2004, sobre a implementação do

POCP e dos planos sectoriais POC-Educação e POCMS nos SFAs da Administração Central. No que respeita ao POCP em particular, neste trabalho, entre outros aspectos, analisou, através do questionário que enviou aos SFAs com POCP, se estes estavam a cumprir o estabelecido no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, ou seja, se o respectivos organismos públicos já tinha implementado o novo sistema de Contabilidade Pública. Este questionário foi enviado para 86 organismos, tendo-se obtido as respostas resumidas no Quadro n.º 7.

Quadro n.º 7 – Situação sobre a aplicação do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos

Situação	Valores	
	n.º	%
Questionários recebidos (válidos)	60	100,00%
N.º de SFAs que aplicam o POCP	36	60,00%
N.º de SFAs que não aplicam o POCP	24	40,00%

Fonte: Araújo (2005: 167)

Conforme se pode verificar, apenas 60% dos SFAs aplicavam o POCP nesta altura, existindo ainda 40% que não aplicavam (Araújo, 2005: 170).

Os organismos que ainda não tinham implementado o POCP, apresentaram como principal motivo a falta de meios adequados para realizar o processo de transição para este plano. Como refere Araújo (2005: 208), *“os Serviços que ainda não aplicaram o POCP apresentam como razões de sua defesa, a falta de meios adequados – sistemas informáticos compatíveis com as exigências contabilísticas do POCP – e a falta de pessoal com conhecimentos específicos para o tratamento conjunto da Contabilidade Orçamental e Patrimonial e, ainda, da Contabilidade Analítica”*.

Também no âmbito da Contabilidade Analítica o cenário não era muito animador, como poderemos verificar pelos dados constantes no Quadro n.º 8.

Quadro n.º 8 – Situação sobre a implementação da Contabilidade Analítica nos Serviços e Fundos Autónomos sujeitos ao POCP

Situação	Valores	
	n.º	%
Questionários recebidos (válidos)	60	100,00%
N.º de SFAs que implementaram a Contabilidade Analítica	17	28,33%
N.º de SFAs que não implementaram a Contabilidade Analítica	19	31,67%
N.º de SFAs que não responderam a esta questão	24	40,00%

Fonte: Araújo (2007: 51)

Conforme se pode verificar, apenas 28,33% dos SFAs sujeitos ao POCP tinham implementado a Contabilidade Analítica. Este valor era bastante preocupante, uma vez que demonstra que cerca de 71,67% não dispunham ainda deste sistema fundamental para a boa e sã gestão dos organismos públicos. Em relação aos 24 organismos que não responderam a esta questão, partimos do pressuposto que ainda não possuem o sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão, tal como Araújo (2007: 52) também refere: “... *significa que os restantes 24, à partida, ainda não implementaram a Contabilidade Analítica*”.

No estudo que iremos efectuar, apesar de não ser o objectivo fundamental, também procuramos abordar as duas questões aqui analisadas, portanto será interessante e também conveniente, analisar a respectiva evolução nestes dois âmbitos, para verificarmos o estado actual destas matérias.

3.3 Análise SWOT

Tendo em conta o processo de modernização da Contabilidade Pública em Portugal, Carvalho (2008) efectuou uma análise SWOT²⁰ à Contabilidade Pública portuguesa. No referido estudo foram identificadas as seguintes oportunidades, ameaças, forças e fraquezas (Carvalho, 2008: 11):

➤ **Oportunidades (factores externos)**

- ❖ NICSPs – estas normas são perfeitamente aplicáveis à Administração Pública em Portugal;

²⁰ Esta metodologia serve para se efectuar um diagnóstico estratégico: avalia-se o problema estratégico geral, e valoriza-se a solução estratégica geral, obtendo-se, assim, o índice de posicionamento estratégico da organização. Faz-se uma análise interna analisando os pontos Fortes (*Strengths*) e Fracos (*Weaknesses*) de uma organização e sua relação com as Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*) do meio envolvente, ou seja, efectua-se uma análise externa.

- ❖ Já existem experiências internacionais, em países com a Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Suécia, etc.;
 - ❖ Existência de formação superior em Contabilidade Pública e jovens disponíveis para trabalharem nestas matérias;
 - ❖ Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses;
 - ❖ Existe disponibilidade por parte da CTOC (Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas) para colaboração com o Governo, Associação Nacional de Municípios, Associação Nacional de Freguesias, etc..
- **Ameaças (factores externos)**
- ❖ Descrédito por parte do cidadão nas contas públicas;
 - ❖ Redução orçamental dando-se prioridade aos investimentos;
 - ❖ Empresas/serviços externos com fraca formação em Contabilidade Pública;
 - ❖ Novo sistema de normalização contabilística empresarial;
 - ❖ Mudanças de políticas dos diferentes governos.
- **Forças (internas)**
- ❖ Vontade da DGO e da DGAL (Direcção Geral da Administração Local) no sucesso da reforma da Contabilidade Pública;
 - ❖ Existe uma formação de técnicos já aceitável, nomeadamente por parte do INA (Instituto Nacional de Administração), CTOC, e também por existirem diversas pós-graduações na área, etc.;
 - ❖ Sucesso da implementação do POCAL, sucesso este também facilitado pelo facto das autarquias terem autonomia financeira, pela criação do SATAPOCAL (Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL), e pela existência de ROC (Revisor Oficial de Contas) em algumas autarquias. No ensino superior também existem ROCs a certificar as contas destes organismos;
 - ❖ Criação do SIADAP (Sistema Integrado de Avaliação da Administração Pública)²¹, do QUAR (Quadro de Avaliação e Responsabilização)²², e do *BSC (Balanced Scorecard)*²³.

²¹ O SIADAP é um modelo de avaliação global, que permite implementar uma cultura de gestão pública baseada na responsabilização de dirigentes e outros trabalhadores relativamente à prossecução dos objectivos fixados, mediante a avaliação dos resultados.

²² O QUAR é um quadro onde se evidenciam os objectivos, indicadores de desempenho, resultados alcançados, meios disponíveis e a avaliação final do desempenho do serviço.

➤ **Fraquezas (internas)**

- ❖ Cultura da base de caixa;
- ❖ Desvalorização dos resultados económicos;
- ❖ Intervenção insuficiente (não visível) da CNCAP;
- ❖ Resistência à mudança;
- ❖ Falta de sistemas de controlo fiáveis;
- ❖ Processo de consolidação contabilística de contas atrasado;
- ❖ Implementação da Contabilidade de Custos atrasada;
- ❖ Falta de TOCs (Técnicos Oficiais de Contas) na Administração Pública, e ausência de representatividade da CTOC na CNCAP.

Face à análise efectuada, tendo em conta que a contabilidade constitui um meio de comunicação de informação para a tomada de decisões, Carvalho (2008: 15) concluiu que existe vontade política na reforma da Contabilidade Pública, mas devido ao facto da informação contabilística ainda estar a ser pouco utilizada pelos seus destinatários, torna-se necessário assumir politicamente os pontos fracos e dar maior utilidade à informação disponibilizada. A Contabilidade Pública não pode ser imposta de uma maneira rígida e sem atender aos aspectos específicos dos seus utilizadores.

Um dos problemas fundamentais da Contabilidade Pública portuguesa é que, após uma reforma destas, geralmente leva-se muito tempo para “reagir” aos novos desenvolvimentos e tendências nestas matérias, dado o processo burocrático que uma mudança de normativo legal implica. Portanto, como refere Carvalho (2008: 17-18), *“devem aplicar-se as leis, mas também alterá-las ou adaptá-las como motor de normalização de procedimentos e processos. A Contabilidade Pública deve aproveitar melhor as “oportunidades externas””* que estão “disponíveis” no meio envolvente, e assim tornar-se numa Contabilidade Pública moderna e eficiente.

Apesar de esta análise não ter um enfoque especial nos SFAs, as “Oportunidades”, “Ameaças”, “Forças” e “Fraquezas” referidas por Carvalho (2008), também lhes são aplicáveis, uma vez que, o sistema de Contabilidade Pública que foi analisado também é o dos SFAs, ou seja, os SFAs pertencem à Administração Pública portuguesa.

²³ O BSC foi apresentado inicialmente como um modelo de avaliação e performance empresarial. Porém, a aplicação em empresas proporcionou o seu desenvolvimento para uma metodologia de gestão estratégica.

PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO

Depois de efectuado o respectivo enquadramento teórico e normativo, iremos passar à parte prática, ou seja, ao estudo empírico que visa responder à questão central desta dissertação: *A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos representou uma (r)evolução ou fundamentalmente uma harmonização?*

Capítulo 4 – Metodologia

A escolha e definição de uma metodologia de investigação é fundamental para se determinar como se vai abordar o objecto de estudo, designadamente estabelecendo que métodos usar na análise de um dado fenómeno, considerando um objectivo pré-definido. O objecto de estudo – **população-alvo** – desta dissertação são os SFAs em actividade em Portugal em 2007 que aplicam o POCP, dado serem estes os organismos que têm mais experiência com este plano.

Neste sentido, entende-se como importante proceder a uma breve caracterização destes organismos.

4.1 Caracterização do universo

No âmbito da Contabilidade Nacional as diversas unidades que constituem a economia nacional são agrupadas por sectores institucionais. Um desses sectores é as “Administrações Públicas”, que se divide em quatro subsectores: “Administração Central”, “Administração Local”, “Administração Regional” e “Segurança Social”.

A criação da figura jurídica de “Serviço e Fundo Autónomo” (SFA) da Administração Central remonta ao contexto da Lei de Bases da Contabilidade Pública, aprovada em 1990, designadamente no âmbito do regime excepcional dos serviços com autonomia administrativa e financeira.

Os SFAs dispõem, assim, de personalidade jurídica e são organismos que possuem autonomia patrimonial, orçamental, de tesouraria e creditícia, significando que têm orçamento e património próprios e podem contrair dívidas, assumindo as respectivas responsabilidades.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública estabelece as regras de enquadramento do regime financeiro, às quais a gestão e administração financeira e orçamental dos SFAs devem obedecer. Também estabelece o seu enquadramento jurídico e legal, sendo que a atribuição do regime de autonomia administrativa e financeira se faz mediante lei ou decreto-lei. Cada SFA tem depois a sua lei orgânica própria, onde estão estabelecidos os seus estatutos e as regras de funcionamento das suas actividades.

Tal como para os serviços e organismos com autonomia administrativa, para os SFAs está prevista a fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira das despesas efectuadas, abrangendo também a análise da sua eficiência e eficácia. Por outro lado, o controlo é mais apertado nos SFAs, porque a sua contabilidade pode ser verificada e as suas contas serão apreciadas e julgadas pelo Tribunal de Contas.

Os serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira deverão também dispor de meios de fiscalização interna, tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de direcção, de modo a que possam existir mecanismos internos de controlo orçamental e financeiro, para tal os SFAs devem instituir na sua estrutura uma Comissão de Fiscalização Interna.

Em termos contabilísticos, o n.º 2 do artigo 14.º da Lei 8/90, previa para os serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira, um sistema digráfico e moldado no POC, no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias, ou ainda noutro plano oficial adequado, afim de permitir um controlo orçamental permanente, bem como uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos. Actualmente o POCP já inclui o sistema de Contabilidade Patrimonial (Financeira), assim os SFAs devem utilizar o POCP.

4.2 Objectivo e questões de investigação

Conforme já foi referido, **pretende-se** com a elaboração deste trabalho verificar se a implementação do POCP representou, de facto, um avanço em termos de mais e melhor informação para apoio à gestão e decisão e à prestação de contas, nos organismos da Administração Central que tenham autonomia administrativa e financeira.

Seguindo Raimundo (2006: 1), que afirma que “*o sucesso do desenvolvimento do projecto de investigação depende quase exclusivamente de uma boa formulação das questões de investigação*”, para concretizar este objectivo, propomo-nos responder às seguintes **questões**:

- Que tipo e qual a quantidade de informação que era proporcionada/produzida pelas entidades em análise, em termos de relato externo e apoio às decisões internas, após a Lei de Bases/RAFE de 1990 e antes da introdução do POCP?
- Quais as principais inovações trazidas pelo POCP, em termos de prestação de contas e organização da informação contabilístico-financeira?
- Terão as mudanças introduzidas pelo POCP sido de tal modo significativas face ao sistema então em prática, que se possa considerar uma (r)evolução contabilística?

As respostas a estas questões irão ser obtidas no âmbito do estudo empírico. Este, que constitui a principal contribuição desta dissertação, espera-se que culmine na resposta à questão “Terão sido os objectivos do POCP realmente alcançados?”, trazendo assim algo de novo sobre o tema em análise.

Em resumo, esta dissertação, além de verificar o nível actual de implementação do POCP, pretende verificar se este sistema teve um impacto significativo no tipo e quantidade de informação produzida pelos SFAs. Neste sentido, faz uma contribuição adicional face aos estudos referidos no capítulo anterior, que fundamentalmente analisaram o estado de implementação do POCP e quais as principais dificuldades encontradas no processo.

4.3 Definição das hipóteses de estudo

A hipótese adiantada subjacente a este estudo é que a adopção do POCP nos SFAs foi basicamente uma questão de harmonização dos procedimentos contabilísticos e da prestação de contas; a hipótese alternativa será que o POCP nos SFAs representou uma evolução em termos contabilísticos e de prestação de contas e/ou uma revolução, nomeadamente no sentido de constituir um sistema de contabilidade mais informativo (mais e diferente tipo de informação do que a proporcionada anteriormente).

Por outro lado, esperamos que a prévia existência do subsistema de Contabilidade Financeira nos organismos em análise, influencie o tipo de evolução ocorrido no sistema contabilístico,

nomeadamente fazendo com que o POCP apenas trouxesse uma harmonização de procedimentos. Neste sentido, formalmente iremos testar:

- H0: A implementação da Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP não afecta o tipo de evolução do sistema contabilístico.
- H1: A implementação da Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP afecta o tipo de evolução do sistema contabilístico.

Caso H0 seja rejeitada, testa-se depois o grau de (r)evolução ocorrido no sistema contabilístico, designadamente se a diferença na evolução no grupo dos SFAs que não tinham Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, em relação aos que tinham, é muito significativa, admitindo-se neste caso uma evolução em todas as categorias de características do sistema contabilístico (ver Capítulo 5) superior a 75%, ou seja:

- H0: O aumento na evolução das médias dos grupos é superior a 75%.
- H1: O aumento na evolução das médias dos grupos não é superior a 75%.

4.4 Recolha dos dados

No âmbito do estudo empírico terão que ser recolhidos dados dos SFAs, relacionados principalmente com o tipo e evolução da informação financeira para apoio à gestão e decisão e à prestação de contas.

Estes dados terão que ser abrangentes (em termos do n.º de SFAs), precisos e actuais, de modo a que se possa chegar a conclusões credíveis e realistas. Para tal é crucial seleccionar um método de recolha o mais adequado possível ao estudo do fenómeno em causa.

4.4.1 Escolha do método

Tendo em conta as diversas possibilidades, a recolha dos dados poderia ser feita por dois métodos: pela realização de entrevistas ou através do envio de questionários. Considerando a dimensão e localização da população alvo (113 SFAs), a opção pelo método da entrevista não nos parece a mais viável, uma vez que implicaria a deslocação aos 113 SFAs para a realização de cada uma das entrevistas, o que requeria grande disponibilidade de tempo. O método da entrevista também apresentava como principal desvantagem, neste caso, exigência de disponibilidade do entrevistado para resposta imediata. Como se pretendem informações

sobre o período que antecedeu a implementação do POCP, muitas vezes implicando alguma reflexão e pesquisa da resposta correcta por parte do entrevistado, este facto também criava problemas às entrevistas. Outra das desvantagens é que se perdia o anonimato do respondente, condicionando portanto o tipo e taxa de resposta. Por outro lado, as entrevistas são para um tipo de estudo aprofundado sobre um fenómeno, por exemplo, via um estudo de caso, que não é o que pretendemos fazer.

Tavares (2007: 2) refere as seguintes vantagens dos questionários:

- É susceptível de ser aplicado a uma amostra lata da população em estudo;
- São baratos (envio pelo correio, etc.);
- Garantem, em princípio, o anonimato (condição necessária para a autenticidade da resposta);
- Não implicam uma resposta imediata (permite ao inquirido a escolha da hora mais conveniente para o efeito).

Por outro lado a entrevista apresenta as seguintes desvantagens:

- Exigem recursos humanos devidamente preparados;
- Implicam resposta imediata;
- Não garantem o anonimato;
- Aplicação inviável no caso de uma grande amostra.

As vantagens apresentadas para os questionários, bem como as desvantagens apresentadas para as entrevistas, são pertinentes no âmbito do nosso estudo, principalmente tendo em conta o paradigma quantitativo, o qual se aplica na investigação que queremos fazer, enquanto que as entrevistas aplica-se mais a investigações qualitativas.

Assim, optou-se pelo método do questionário, que permite que seja enviado para uma população-alvo grande, e com custos mais reduzidos na obtenção das respostas. Também possibilita o anonimato da resposta. A principal vantagem deste método, em oposição ao da entrevista, é que permite que haja reflexão nas respostas a dar, uma vez que o respondente tem mais tempo para pensar sobre o assunto.

Em relação às principais desvantagens que são apontadas ao método dos questionários, a única que se aplica nesta situação é o facto de, geralmente, existirem atrasos na devolução dos questionários por parte dos respondentes. A opção pelo método do questionário afigurou-se

como o melhor meio para a recolha fidedigna da informação pretendida, bem como aquele que mais realisticamente poderia apresentar uma taxa satisfatória de respostas.

A validade e fiabilidade dos resultados de uma investigação dependem, em larga escala, da validação do processo de recolha de informações. Segundo Ketele e Roegiers (1999: 220) esta validação “*assegura ao investigador que aquilo que quer recolher como informação, a informação que realmente recolhe e o modo como a recolhe servem adequadamente o objectivo da investigação (avaliação ou pesquisa)*”. Após a elaboração do questionário, e antes do envio do mesmo para os SFAs, será feito um teste de validação do mesmo, através de um pré-teste de aplicação do questionário a um SFA, com vista ao seu aperfeiçoamento.

4.4.2 Elaboração e aplicação do questionário

Para concretizar o objectivo desta dissertação foi elaborado então um questionário, enviado a todos os SFAs em actividade em Portugal, que utilizassem ou que estivessem obrigados a utilizar o POCP como plano contabilístico. Estes SFAs foram identificados com base na análise do OE para 2007, ou seja, o questionário foi enviado para todos os organismos que tinham orçamento aprovado pela Assembleia da República (AR) para esse ano.

Na elaboração do questionário considerámos apenas perguntas em que as respostas fossem objectivas e concretas, de modo a que a sua análise fosse mais fácil e a comparação das respostas dos diversos organismos pudesse ser feita de uma forma mais coerente, ou seja, não foram efectuadas perguntas abertas que “*permitem plena liberdade de resposta ao inquirido*” Tavares (2007: 5), mas sim perguntas fechadas, que “*limitam o informante à opção por uma de entre as respostas apresentadas*” Tavares (2007: 6).

As perguntas fechadas têm enormes vantagens em relação às perguntas abertas, porque apresentam as seguintes características (Tavares, 2007: 7):

- Facilitam o tratamento estatístico das respostas;
- Proporcionam entendimento fácil para o inquirido;
- Permitem resposta fácil; e
- Podem servir de perguntas-filtro²⁴.

²⁴ As perguntas-filtro são aquelas, em que a resposta de uma determinada maneira a uma pergunta, condiciona a resposta a dar na pergunta seguinte ou seguintes.

Tendo em conta o número máximo de questionários (113), seria muito trabalhoso e complexo o tratamento estatístico, caso o questionário tivesse muitas perguntas abertas, assim sendo, este quase que se aproximava a uma entrevista escrita.

Subsequentemente, construímos o questionário (Apêndice n.º 2) composto por três partes:

- A primeira refere-se à caracterização da entidade;
- A segunda (e principal) sobre a informação contabilístico-financeira (orçamental e patrimonial) proporcionada pelo sistema contabilístico. Dado constituir o fundamento para a parte central do estudo empírico, os assuntos analisados nesta parte abrangem dois períodos distintos: antes do POCP e após o POCP;
- A última parte está relacionada com a Contabilidade Analítica ou de Gestão, abordando a visão que o respondente tem deste subsistema contabilístico e, caso ainda não esteja implementado no organismo, procura-se saber quais os motivos para essa não implementação.

No envio, o questionário foi ainda acompanhado de uma carta de apresentação (Apêndice n.º 1), o questionário para além das três partes já mencionadas anteriormente, tinha no seu início as instruções de preenchimento.

Numa primeira fase, o questionário foi enviado nos meses Maio e Junho de 2007 por correio postal para os 113 SFAs. Após cerca de 2 meses de espera, tendo em conta o número ainda reduzido de respostas, foi enviada uma carta (Apêndice n.º 3) por correio postal (correio azul), para os organismos que ainda não tinham enviado qualquer resposta, onde era solicitado novamente o envio do referido questionário. Com este novo pedido receberam-se mais respostas, mas como se considerava ainda insuficiente o número de respostas recebidas até à data, foi feito um novo pedido, desta vez via correio electrónico (Apêndice n.º 4). Passados cerca de seis meses do envio inicial, foram efectuados contactos telefónicos, na tentativa de obter ainda mais respostas, de modo a que, a respectiva amostra fosse a mais representativa possível.

Nestes organismos os respondentes do questionário, foram pessoas com a função de responsável máximo pela área contabilístico-financeira, normalmente funcionários com os cargos de Director de Serviço, Chefe de Divisão ou Técnico Superior.

4.5 Método de tratamento dos dados

Os dados são os ingredientes essenciais da estatística (Ferreira, 2004: 1). Para podermos efectuar o estudo a que nos propusemos, temos que obter dados com qualidade e também no maior número possível, pelo que nos empenhámos de modo a obtermos um elevado número de respostas (questionários preenchidos).

Em termos de métodos estatísticos, iremos utilizar a estatística descritiva, designadamente análise (univariada) de frequências, fazendo uma caracterização da nossa amostra, que incluirá entre outros aspectos os seguintes:

- Verificação da representatividade da amostra face à população;
- Ordenação e compilação dos dados em quadros;
- Construção e análise de gráficos.

Para verificarmos se existem relações entre algumas variáveis, aplicaremos o coeficiente de correlação, com o objectivo de analisar se existe alguma contestação da relação entre variáveis, se existe alguma relação causa-efeito, de modo a que a análise dos dados seja a mais correcta e isenta de erros, para podermos retirar as conclusões fiáveis sobre a questão em estudo, extensíveis ao universo dos SFAs.

No âmbito da questão central do nosso estudo – *A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos foi uma (r)evolução ou harmonização?* – iremos verificar qual o grau (em %) de incremento, que houve entre o período antes o POCP, para o período após o POCP, em diversos aspectos da informação financeira preparada e divulgada.

Como já tínhamos afirmado anteriormente, uma condição que pode influenciar esta evolução é a prévia implementação do sistema de Contabilidade Financeira, consequência da RAFE. Assim, analisaremos se existe, ou não, uma clara diferença entre a evolução dos dois grupos de organismos públicos: aqueles que tinham implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, e os que não tinham implementado. Para tal

utilizaremos um teste estatístico T de Student, executado em duas perspectivas²⁵: uma que pressupõe que as variâncias nos dois grupos é igual e outra que não. Deste modo podemos comparar os dois grupos, inferindo se as “amostras” de onde as entidades/organismos provêm, são idênticas ou diferem em relação a determinadas características. Neste caso a hipótese nula implica que não exista diferença entre as médias das “amostras”. Para se concluir que tal diferença existe, há a necessidade de rejeitarmos a hipótese nula, conforme secção n.º 4.3.

No âmbito dos testes estatísticos há que ter sempre presente que mesmo efectuando todos os procedimentos necessários, poderá ocorrer um erro amostral – diferença entre um resultado amostral e o resultado verdadeiro da população. Este erro resulta das flutuações amostrais causais. Portanto, para minorar este erro, teremos que garantir que a nossa amostra seja a mais representativa possível da população (Ferreira, 2004).

²⁵ Utilizamos o teste T e não o Teste Z, porque este último só se aplica para amostras de cada população (grupo) superiores ou iguais a 30 elementos. No nosso caso, o grupo dos organismos que tinham a Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP é constituído por 23 entidades, e o dos que não tinham é composto por 12.

Capítulo 5 – Análise dos resultados

Neste capítulo apresentaremos os principais resultados do nosso estudo, obtidos após análise e tratamento dos dados e realização dos correspondentes testes estatísticos descritos anteriormente.

Depois de procedermos à descrição da amostra face à população, de onde concluiremos sobre a sua representatividade, as secções seguintes apresentam uma análise univariada dos resultados dos questionários. No final do capítulo procedemos aos testes da hipótese, no âmbito de uma análise bivariada.

5.1 Descrição da população e amostra

Como descrito anteriormente, a população alvo do questionário foram todos os SFAs em actividade em 2007, ou seja, todos aqueles em que o respectivo Orçamento Privativo para 2007 foi aprovado pela AR, e que utilizem ou que estejam obrigados a utilizar o POCP.

Com base no Mapa V da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, que aprovou o OE para 2007, onde constam todos os SFAs com orçamento aprovado para 2007, seleccionaram-se os que aplicariam o POCP. Em diversas situações em que tínhamos dúvidas, efectuamos telefonemas para os vários organismos. Finalmente foi elaborada a lista dos **113 SFAs** para onde foi enviado o questionário (Anexo n.º 1).

O Quadro n.º 9 mostra as proporções, para o universo e a população, dos SFAs por ministério, conforme o Mapa V da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro.

Quadro n.º 9 – Serviços e Fundos Autónomos por Ministério

Ministério	Universo		População		Comparação População/Univ.
	N.º	%	N.º	%	
01 - Encargos Gerais do Estado ²⁶	11	3,14%	11	9,73%	100,00%
02 - Administração Interna	4	1,14%	4	3,54%	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	1	0,29%	1	0,88%	100,00%
04 - Finanças e Administração Pública	8	2,29%	8	7,08%	100,00%
05 - Defesa Nacional	7	2,00%	7	6,19%	100,00%
06 – Justiça	3	0,86%	3	2,65%	100,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	11	3,14%	11	9,73%	100,00%
08 - Economia e Inovação	9	2,57%	9	7,96%	100,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	7	2,00%	7	6,19%	100,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	7	2,00%	7	6,19%	100,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	33	9,43%	33	29,20%	100,00%
12 – Saúde	69	19,71%	0	0,00%	0,00%
13 – Educação	3	0,86%	0	0,00%	0,00%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	172	49,14%	7	6,19%	4,07%
15 – Cultura	5	1,43%	5	4,42%	100,00%
Total	350	100,0%	113	100,0%	32,29%

Conforme se pode verificar, em quase todos os ministérios a população alvo é igual ao universo, sendo as únicas excepções os ministérios da Saúde, da Educação e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior. Tal deve-se ao facto da existência de planos sectoriais específicos para estes três ministérios, que são:

- Ministério da Saúde – POCMS;
- Ministério da Educação – POC-Educação;
- No Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior quase todas as entidades utilizam o POC-Educação, uma vez que estão ligadas ao ensino superior; das 172 entidades pertencentes a este ministério apenas 7 (4,07% do universo) utilizam o POCP, em virtude da sua actividade estar mais relacionada com a Ciência e Tecnologia.

Do universo de 350 SFAs, a população alvo corresponde a 113 (32,29%) organismos. Destes, o ministério que apresenta um maior n.º de SFAs na população é o do Trabalho e Solidariedade Social com 33 (29,20%), enquanto o que tem o menor n.º de SFAs é o dos Negócios Estrangeiros, com apenas 1 organismo (0,88% da população).

²⁶ Não se tratando propriamente de um ministério, em termos orçamentais assume a mesma designação, sendo tratado como tal e englobando organismos independentes do governo e do poder político, como sejam a Assembleia da República, a Presidência da República, o Tribunal de Contas, entre outros.

Pelo Quadro n.º 10 podemos verificar que, dos 113 questionários enviados, receberam-se 60 respostas válidas, o que representa uma taxa de resposta de 53,10%.

Quadro n.º 10 – Respostas recebidas por Ministério

Ministério	População		Respostas	
	N.º	%	N.º	%
01 - Encargos Gerais do Estado	11	9,73%	6	5,31%
02 - Administração Interna	4	3,54%	3	2,65%
03 - Negócios Estrangeiros	1	0,88%	0	0,00%
04 - Finanças e Administração Pública	8	7,08%	3	2,65%
05 - Defesa Nacional	7	6,19%	3	2,65%
06 - Justiça	3	2,65%	2	1,77%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	11	9,73%	5	4,42%
08 - Economia e Inovação	9	7,96%	6	5,31%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	7	6,19%	4	3,54%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	7	6,19%	3	2,65%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	33	29,20%	21	18,58%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	7	6,19%	2	1,77%
15 - Cultura	5	4,42%	2	1,77%
Total	113	100,00%	60	53,10%

Desses 60 questionários verificou-se que, em relação a três organismos que inicialmente se pensava aplicarem o POCP, afinal estavam obrigados a utilizar o plano empresarial, ou seja, o POC. Estes organismos são os seguintes:

- Ministério das Finanças e Administração Pública – Fundo de Estabilização Aduaneiro;
- Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações – Autoridade Nacional de Comunicações;
- Ministério do Trabalho e Solidariedade Social – Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres.

Assim elaborou-se finalmente o Quadro n.º 11, considerando 57 SFAs como amostra, representando então 51,82% da população. Dado que a selecção dos organismos da amostra foi probabilística e que, como se observa, a sua distribuição por ministério na amostra aproxima-se da mesma na população, podemos afirmar que amostra é representativa e que, portanto, os resultados obtidos poderão ser generalizados.

Quadro n.º 11 – Representatividade da amostra

Ministério	População	Amostra	% relativa da população	% relativa da amostra	% A/P
01 - Encargos Gerais do Estado	11	6	10,00%	10,53%	54,55%
02 - Administração Interna	4	3	3,64%	5,26%	75,00%
03 - Negócios Estrangeiros	1	0	0,91%	0,00%	0,00%
04 - Finanças e Administração Pública	7	2	6,36%	3,51%	28,57%
05 - Defesa Nacional	7	3	6,36%	5,26%	42,86%
06 - Justiça	3	2	2,73%	3,51%	66,67%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	11	5	10,00%	8,77%	45,45%
08 - Economia e Inovação	9	6	8,18%	10,53%	66,67%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	7	4	6,36%	7,02%	57,14%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	6	2	5,45%	3,51%	33,33%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	32	20	29,09%	35,09%	62,50%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	7	2	6,36%	3,51%	28,57%
15 - Cultura	5	2	4,55%	3,51%	40,00%
Total	110	57	100,00%	100,00%	51,82%

Em relação a esta amostra é de salientar o facto de, apesar dos esforços efectuados para se obter a resposta por parte do organismo pertencente ao Ministério dos Negócios Estrangeiros, não se conseguiu que o questionário fosse respondido. Este facto implica que em termos da % relativa da amostra, este Ministério não esteja representado. Por outro lado, o que apresenta a maior representatividade é o do Trabalho e Solidariedade Social com 20 respostas (35,09% da amostra).

A amostra ministerial mais representativa é a do Ministério da Administração Interna com 75%, ou seja, 3 dos 4 organismos deste ministério responderam ao questionário. Apenas 6 dos 13 ministérios apresentam uma taxa de representatividade ministerial superior a 50%, ou seja, mais de metade dos organismos pertencentes a estes ministérios responderam a este questionário. Por outro lado, nos restantes 7 ministérios, a taxa de resposta foi inferior a 50%, logo menos de metade dos organismos pertencentes a estes ministérios responderam ao questionário.

As secções seguintes vão centrar-se na análise (univariada) dos dados recolhidos nos questionários, e só no fim do capítulo é que vamos testar a hipótese base e responder finalmente ao objectivo principal no nosso estudo.

5.2 Análise sobre o estado de implementação do POCP

Conforme tivemos a oportunidade de verificar no Capítulo n.º 3 desta dissertação, o estado de implementação do POCP nos SFAs não era, até há pouco tempo, muito satisfatório. Assim sendo procurámos também, apesar de não ser o objectivo fundamental, analisar brevemente esta temática, verificando o estado actual e observando a respectiva evolução, particularmente em relação aos estudos apresentados nesse capítulo. Para tal, no questionário foi introduzida uma questão que perguntava se os organismos já tinham introduzido o POCP. Em caso afirmativo, solicitava-se informação sobre o ano da introdução do mesmo; se a resposta fosse negativa, perguntava-se qual o plano de contas que utilizam e que indicassem os motivos para ainda não ter sido implementado o POCP. Com base nos dados recebidos elaborámos o Quadro n.º 12.

Quadro n.º 12 – Organismos que já implementaram o POCP

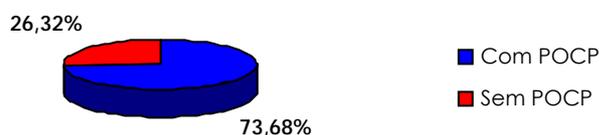
Ministério	Organismos				
	Amostra	Com POCP	%	Início de actividade com POCP	%
01 - Encargos Gerais do Estado	6	6	100,00%	1	16,67%
02 - Administração Interna	3	3	100,00%	0	0,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0	0	0,00%	0	0,00%
04 - Finanças e Administração Pública	2	1	50,00%	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	3	2	66,67%	0	0,00%
06 - Justiça	2	1	50,00%	0	0,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	5	3	60,00%	1	20,00%
08 - Economia e Inovação	6	6	100,00%	2	33,33%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	4	2	50,00%	1	25,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	2	100,00%	0	0,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	20	14	70,00%	0	0,00%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	2	0	0,00%	0	0,00%
15 - Cultura	2	2	100,00%	0	0,00%
Total	57	42	73,68%	5	8,77%

Conforme se pode verificar, ainda existiam no ano de 2007 (dez anos após a publicação do POCP) 15 organismos da amostra que não tinham implementado o POCP. Dos 42 organismos que já tinham o POCP, 5 iniciaram a sua actividade directamente com o POCP. Isto levamos a concluir que a reforma da Contabilidade Pública portuguesa está a ser feita efectivamente de

uma forma muito lenta. Contudo, existem já cinco ministérios em que todos os SFAs respectivos, já implementaram o POCP.

Pelo Gráfico n.º 1 pode constatar-se que a taxa de implementação do POCP, com base nos dados da amostra, é 73,68%, o que se pode afirmar ser manifestamente baixo, tendo em conta que esta análise se refere ao ano de 2007 e apenas a organismos com autonomia administrativa e financeira, ou seja, não inclui os organismos apenas com autonomia administrativa, nem os serviços integrados, que se esperava virem também todos eles a implementar o POCP.

Gráfico n.º 1 – Nível de Implementação do POCP



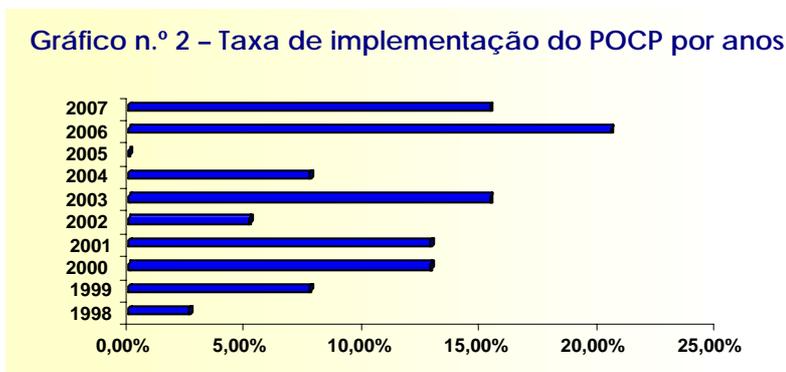
Em relação aos organismos que ainda não implementaram o POCP, foram apresentadas as seguintes razões, como principais motivos para ainda não terem efectuado a mudança:

- Falta de sistema informático que possibilite a transição para o POCP;
- Falta de meios financeiros e humanos.

Os principais motivos aqui apresentados para o ainda não cumprimento do estabelecido no diploma que introduziu o POCP há mais de 10 anos, continuam a ser os mesmos referidos nos estudos por nós analisados no Capítulo n.º 3. Assim sendo, pode afirmar-se que parece ter havido pouca preocupação da parte das entidades competentes, para colmatar as lacunas referidas, eventualmente melhorando a implementação do sistema contabilístico dos SFAs.

Não obstante, comparando a taxa de implementação do POCP no nosso estudo (73,68%) com as dos estudos anteriores, a evolução é francamente positiva. Com efeito, no estudo feito em 2003 o POCP era implementado em 48,15% dos organismos e em 2004 em 60%. Este crescimento é justificado pelo número de organismos que implementaram o POCP nos anos de 2006 e 2007, que foram de 8 (20,51%) e 6 (15,38%) respectivamente. Esta evolução pode

confirmar-se no Gráfico n.º 2, onde é apresentada a repartição (em %) por anos, do n.º de organismos que implementaram o POCP nesse ano, em relação ao número total de organismos (39) com POCP (neste gráfico dos 42 organismos com POCP foram excluídos 3, porque não apresentaram informação sobre o ano em que implementaram o POCP).



Para sabermos se há alguma relação entre o valor do orçamento e a implementação do POCP, elaborámos o Quadro n.º 13, distribuindo os organismos da amostra pelos respectivos intervalos orçamentais, para se verificar se a maioria das entidades que já implementaram o POCP são aquelas que têm um orçamento de valor mais elevado. A suposição de partida foi que, pelo facto de terem um orçamento de elevado montante, os organismos têm maiores necessidades de informação e, conseqüentemente, já teriam implementado o POCP.

Quadro n.º 13 – Organismos que já implementaram o POCP tendo em conta o valor do orçamento

Valor do Orçamento	Organismos				
	Amostra	Com POCP	%	Início de actividade com POCP	%
[€ 0,00 - € 2.750.000,00[	11	8	72,73%	0	0,00%
[€ 2.750.000,00 - € 6.000.000,00[	11	10	90,91%	1	9,09%
[€ 6.000.000,00 - € 16.000.000,00[	13	7	53,85%	2	15,38%
[€ 16.000.000,00 - € 30.000.000,00[	11	7	63,64%	2	18,18%
≥ € 30.000.000,00	11	10	90,91%	0	0,00%
Total	57	42	73,68%	5	8,77%

Tendo em conta os dados apresentados, podemos verificar que realmente as entidades com os orçamentos mais elevados ($\geq 30.000.000,00$) implementaram, quase na sua totalidade (90,91%), o POCP. Mas como este facto também se verifica nas entidades que têm um orçamento entre € 2.750.000,00 e € 6.000.000,00, não podemos concluir que exista uma

relação directa entre o total do orçamento e a implementação do POCP. Esta situação é confirmada com o coeficiente de correlação que é de 0,28, ou seja, existe uma fraca relação entre o total do orçamento e a implementação do POCP.

Também no mesmo âmbito, verificámos se existe alguma relação entre o número de funcionários e a implementação do POCP. Para tal elaborámos o Quadro n.º 14, distribuindo os organismos da amostra pelos respectivos intervalos do número de funcionários. Por razões óbvias, nesta análise foram excluídos os organismos que não forneceram informação sobre o número dos seus funcionários.

Quadro n.º 14 – Organismos que já implementaram o POCP tendo em conta o n.º de funcionários

N.º de funcionários	Organismos				
	Amostra	Com POCP	%	Início de actividade com POCP	%
[1 - 39]	12	8	66,67%	0	0,00%
[40 - 79]	11	9	81,82%	2	18,18%
[80 - 139]	9	7	77,78%	1	11,11%
[140 - 300]	8	6	75,00%	2	25,00%
> 300	10	6	60,00%	0	0,00%
Total	50	36	72,00%	5	10,00%

Neste caso observa-se uma situação quase oposta ao total do orçamento, uma vez que as entidades com mais funcionários (mais de 300) são exactamente aquelas que apresentam a menor taxa de implementação do POCP (60%); enquanto que as que têm entre 40 e 79 funcionários são as que apresentam a maior taxa de implementação do POCP (81,82%). Nesta situação o coeficiente de correlação é de 0,49, significando que existe apenas uma correlação moderada. Portanto também não podemos concluir que existe uma associação entre o número de funcionários e a implementação do POCP.

5.3 Análise da evolução da Contabilidade Orçamental e da Contabilidade Financeira

A partir deste ponto iremos centrar a nossa análise, em aspectos que nos levem a concluir se a introdução do POCP nos SFAs foi, de facto, uma grande evolução/revolução em termos contabilísticos e de informação para gestão, ou foi simplesmente uma questão de harmonização. Nesta secção iremos apenas fazer uma análise em termos gerais aos sistemas

de Contabilidade Orçamental e Contabilidade Financeira, para a seguir passarmos, então, a uma análise mais detalhada.

Os resultados a partir deste ponto só terão como elementos representativos da amostra, os organismos que já implementaram o POCP e que não tenham iniciado a sua actividade com este plano contabilístico, ou seja, 37 organismos. Adicionalmente, houve necessidade de excluir mais dois organismos cujos dados apresentados na segunda parte do questionário não foram considerados como válidos, baseando-se finalmente a análise apenas em 35 organismos.

Para analisarmos a evolução na **técnica utilizada para elaborar os registos da Contabilidade Orçamental**, foi solicitado aos organismos públicos que indicassem se utilizavam a técnica da unigrafia ou da digrafia, no período antes do POCP e após o POCP respectivamente.

Quadro n.º 15 – Evolução da Contabilidade Orçamental

Ministério	Amostra	Antes do POCP com digrafia		Após o POCP com digrafia	
		Quant.	%	Quant.	%
01 - Encargos Gerais do Estado	5	0	0,00%	5	100,00%
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	1	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0	0	0,00%	0	0,00%
04 - Finanças e Administração Pública	1	0	0,00%	1	100,00%
05 - Defesa Nacional	2	0	0,00%	2	100,00%
06 - Justiça	1	0	0,00%	1	100,00%
07 - Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional	2	1	50,00%	2	100,00%
08 - Economia e Inovação	4	2	50,00%	4	100,00%
09 - Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas	1	0	0,00%	1	100,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	0	0,00%	2	100,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	10	71,43%	14	100,00%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0	0	0,00%	0	0,00%
15 - Cultura	2	0	0,00%	2	100,00%
Total	35	13	37,14%	35	100,00%

Pelo Quadro n.º 15 salienta-se o facto de, mesmo antes da implementação do POCP, 13 organismos (37,14%) utilizavam a técnica da digrafia na Contabilidade Orçamental. Após a implementação do POCP, a taxa de utilização do método da digrafia passou, como esperado

para 100,00%, já que a implementação deste plano exige o uso daquela técnica naquele subsistema contabilístico.

É de salientar também o facto dos 15 organismos que foram excluídos da análise por não terem ainda implementado o POCP, 7 usam o método da digrafia na Contabilidade Orçamental.

Identicamente analisámos a evolução **na existência da Contabilidade Financeira**, tendo sido solicitado aos organismos públicos que nos indicassem se já tinham implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes do POCP, para assim podermos comparar com o período após o POCP.

Quadro n.º 16 – Organismos com Contabilidade Financeira

Ministério	Amostra	Antes do POCP		Após o POCP		Aumento
		Quant.	%	Quant.	%	%
01 - Encargos Gerais do Estado	5	1	20,00%	5	100,00%	400,00%
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	1	100,00%	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0	0	0,00%	0	0,00%	0,00%
04 - Finanças e Administração Pública	1	1	100,00%	1	100,00%	0,00%
05 - Defesa Nacional	2	2	100,00%	2	100,00%	0,00%
06 – Justiça	1	0	0,00%	1	100,00%	100,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	1	50,00%	2	100,00%	100,00%
08 - Economia e Inovação	4	4	100,00%	4	100,00%	0,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%	1	100,00%	0,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	0	0,00%	2	100,00%	200,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	13	92,86%	14	100,00%	7,69%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0	0	0,00%	0	0,00%	0,00%
15 – Cultura	2	0	0,00%	2	100,00%	200,00%
Total	35	23	65,71%	35	100,00%	52,17%

Pelo Quadro n.º 16, e tendo em conta o facto de que este sistema, pela RAFE, já era de uso obrigatório para estes organismos, apenas 65,71% tinham implementado o subsistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP. Como já referido, este facto condicionou a nossa perspectiva inicial, uma vez que seria de esperar que, à partida, todos SFAs já tivessem implementado o subsistema de Contabilidade Financeira. Após a implementação do POCP, a taxa de implementação da Contabilidade Financeira passou obviamente para os 100,00%. Dado que no período antes do POCP tínhamos 23 organismos

com Contabilidade Financeira, passando posteriormente a 35, registou-se um acréscimo de 52,17%.

Ainda no âmbito da Contabilidade Financeira, é de salientar também que, dos organismos que foram excluídos da análise, 8 dos que ainda não implementaram o POCP, já implementaram todavia a Contabilidade Financeira e, obviamente, os 5 organismos que iniciaram logo a sua actividade com o POCP, também dispõem de Contabilidade Financeira.

5.4 A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?

Vamos agora analisar mais em concreto o principal foco do estudo empírico desta dissertação: se a adopção do POCP nos SFAs da Administração Pública portuguesa, tem sido essencialmente uma questão de harmonização de procedimentos contabilísticos, ou se, pelo contrário, tem representado, de facto, uma evolução considerável (ou “verdadeira revolução”), designadamente no que respeita a fornecer mais e melhor informação, prestada através das contas desses organismos.

Para atingirmos este objectivo elaborámos uma série de questões, que estão incluídas na segunda parte do questionário, abordando a informação financeira proporcionada pelos subsistemas contabilísticos orçamental e patrimonial, antes e após o POCP.

Nesta secção iremos verificar qual a % de aumento ocorrida entre o período antes o POCP, para o período após o POCP, nas seguintes categorias de características do sistema contabilístico: **tipo de informação, quantidade de mapas, usos que eram/são dados à informação, quais eram/são os principais utilizadores da informação e tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas.**

Para verificarmos o nível do aumento que houve nas cinco categorias em análise, iremos utilizar uma escala com quatro níveis de aumento, que são os seguintes: aumento de [0% a 25%], de]25% a 50%], de]50% a 75%] e > 75%.

Nesta escala assumimos que caso o aumento seja entre 0% e 25% inclusive, estamos perante um caso de mera harmonização de procedimentos contabilísticos; se o aumento for maior que

25% e até aos 75%, estamos perante um caso de evolução considerável do sistema contabilístico; caso seja superior a 75%, poderemos afirmar que estamos diante de uma verdadeira revolução do sistema contabilístico dos SFAs.

5.4.1 Evolução no TIPO DE INFORMAÇÃO que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade

Como ficou explícito no Capítulo n.º 1, uma das condições fundamentais, inerentes a um sistema de informação, é a disponibilização de dados para a tomada de decisão, de modo a que a gestão das instituições se torne mais fácil e eficiente. Neste sentido analisámos se a introdução do POCP aumentou ou não o tipo de informação proporcionada pelo sistema contabilístico usado nas diversas entidades.

Quadro n.º 17 – Evolução no tipo de informação que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade

Informação sobre:	N.º de organismos antes do POCP	N.º de organismos depois do POCP	Aumentos	
			em valor	em %
Todas as disponibilidades financeiras	23	33	10	43,48%
Todas as dívidas de terceiros	21	32	11	52,38%
Stocks (existências)	12	19	7	58,33%
O inventário, designadamente o imobilizado operacional	14	24	10	71,43%
Os bens de domínio público	0	6	6	600,00%
Todos os activos do organismo	14	24	10	71,43%
Todas as dívidas a fornecedores	22	32	10	45,45%
Outras dívidas a terceiros	21	31	10	47,62%
Todos os proveitos de um determinado período	22	33	11	50,00%
Todos os custos de um determinado período	23	34	11	47,83%
Todas as receitas de um determinado período	29	34	5	17,24%
Todos os compromissos assumidos num determinado período	19	34	15	78,95%
Todas as despesas de um determinado período	27	34	7	25,93%

Pelo Quadro n.º 17 podemos constatar que houve um aumento do n.º de organismos que passaram a dispor dessa informação em todos os tipos, sendo a relacionada com a informação sobre os *bens de domínio público*, a que apresentou o maior incremento (passado de 0 para 6 organismos). Tal facto não é de estranhar, sendo este domínio, uma das principais novidades do POCP. A informação relacionada sobre *todos os compromissos assumidos num determinado período*, é a que apresenta o segundo maior aumento (78,95%), enquanto a que

apresenta o menor aumento é a informação sobre *todas as receitas de um determinado período* (17,24%).

Da análise de todos os itens em estudo salienta-se o facto da implementação do POCP ter permitido um aumento considerável dos organismos que passaram a dispor de informação sobre *todos os compromissos assumidos num determinado período*, uma vez que este tipo de informação é muito importante no âmbito da gestão orçamental e financeira dos organismos públicos. Porém, era já suposto que os SFAs tivessem este tipo de informação antes do POCP, uma vez que o novo regime da administração financeira do Estado (Decreto-lei n.º 155/92) já requeria a implementação da contabilidade de compromissos.

Para respondermos à questão central do estudo há que verificar então qual o aumento que houve em termos totais (todos os itens em análise) para cada organismo.

Quadro n.º 18 – Evolução no tipo de informação que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade em termos totais

Aumento no tipo de informação em relação ao período após o POCP e o antes do POCP	Número de organismos	
	em valor	em %
Aumento de [0% a 25%]	18	51,43%
Aumento de]25% a 50%]	3	8,57%
Aumento de]50% a 75%]	1	2,86%
Aumento > 75%	13	37,14%
Total	35	100,00%

O Quadro n.º 18 mostra que, dos 35 organismos em análise, a maioria (51,43%) apresenta um aumento no tipo de informação igual ou inferior a 25%. Assim, nesta categoria, para a maioria dos organismos pode dizer-se que a introdução do POCP tratou-se apenas de uma questão de harmonização, mas para 13 organismos (37,14%) a situação é a oposta, uma vez que tiveram um aumento superior a 75% no tipo de informação, ou seja, houve uma revolução em termos do tipo de informação proporcionada pelo sistema contabilístico. De salientar ainda o facto de que, dos 18 organismos em que o aumento no tipo de informação foi igual ou inferior a 25%, 17 (94,44%) já tinham implementado a Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP. Já dos 13 que tiveram um aumento superior a 75% no tipo de informação, 9 (69,23%) ainda não tinham implementado a Contabilidade Financeira, antes da introdução do POCP. Logo, parece confirmar-se o nosso pressuposto de partida de que a não existência de

Contabilidade Financeira antes do POCP, é uma condição que pode influenciar para que haja uma grande (r)evolução no sistema contabilístico dos SFAs.

Fazendo a mesma análise, mas por ministérios, podemos observar através do Quadro n.º 19, que o Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas apresenta a totalidade dos seus organismos com um aumento no tipo de informação igual ou inferior a 25%. Enquanto que os ministérios com a totalidade dos seus organismos com um aumento superior a 75% no tipo de informação, são: Ministério da Administração Interna, Ministério da Justiça e Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações.

Quadro n.º 19 – Evolução no tipo de informação que era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade – Análise por Ministérios

Ministério	Amostra	Aumento no tipo de informação em relação ao período após o POCP e o antes do POCP							
		De [0 a 25%]		De [25 a 50%]		De [50 a 75%]		> 75%	
		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos	
		em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %
01 – Encargos Gerais do Estado	5	2	40,00%	0	0,00%	0	0,00%	3	60,00%
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%
03 – Negócios Estrangeiros	0								
04 - Finanças e Administração Pública	1	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%
06 – Justiça	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%
08 - Economia e Inovação	4	3	75,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	25,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	2	100,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	10	71,43%	2	14,29%	0	0,00%	2	14,29%
14 – Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0								
15 – Cultura	2	0	0,00%	1	50,00%	0	0,00%	1	50,00%
Total	35	18	51,43%	3	8,57%	1	2,86%	13	37,14%

5.4.2 Evolução na QUANTIDADE DE MAPAS que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar

Para efeitos de prestação de contas, por um lado, e apoio às tomadas de decisão, por outro, os dados (tipos de informação) disponíveis no sistema contabilístico devem ser agrupados e relatados em mapas e indicadores que permitam o seu estudo e análise, quer individualmente, quer de uma forma agregada. Neste sentido, verificamos se a introdução do POCP aumentou ou não a quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia elaborar.

Quadro n.º 20 – Evolução na quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar

Tipo de mapas	N.º de organismos antes do POCP	N.º de organismos depois do POCP	Aumentos	
			em valor	em %
Balanço	19	32	13	68,42%
Demonstração dos Resultados por Natureza	19	29	10	52,63%
Demonstração dos Resultados por Funções	7	14	7	100,00%
Mapa do Controlo Orçamental da Despesa	22	34	12	54,55%
Mapa do Controlo Orçamental da Receita	22	34	12	54,55%
Conta de Gerência/Mapa dos Fluxos de Caixa	18	30	12	66,67%
Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados	17	29	12	70,59%
Relatório de Gestão	17	22	5	29,41%

Com base nos vários mapas que seleccionámos, pode verificar-se pelo Quadro n.º 20 que houve um aumento do número de organismos que passaram a dispor de determinado mapa, em todos os mapas em análise, sendo a Demonstração dos Resultados por Funções o que apresentou o maior incremento, passando de 7 para 14 organismos (aumento de 100%). O mapa que apresentou o menor incremento, em termos dos organismos que passaram a dispor dele, foi o Relatório de Gestão, tendo passado de 17 para 22 organismos (aumento de apenas 29,41%). Um aspecto interessante é o facto de, tanto o Mapa do Controlo Orçamental da Despesa como o Mapa do Controlo Orçamental da Receita, apresentarem um incremento de 54,55%; como estes mapas já eram de preparação obrigatória mesmo para os organismos que só tinham implementado o sistema de Contabilidade Orçamental de caixa, significa que, mesmo assim, o sistema contabilístico usado nessas entidades não permitia elaborar os referidos mapas de uma forma automática.

Se no Quadro n.º 20 analisámos cada tipo de mapa individualmente, para respondermos à questão central do nosso estudo temos que averiguar qual o acréscimo que houve em termos globais (abrangendo todos os itens em análise).

Quadro n.º 21 – Evolução na quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar em termos totais

Aumento no n.º de mapas em relação ao período após o POCP e o antes do POCP	Número de organismos	
	em valor	em %
Aumento de]0% a 25%]	16	45,71%
Aumento de]25% a 50%]	2	5,71%
Aumento de]50% a 75%]	1	2,86%
Aumento > 75%	16	45,71%
Total	35	100,00%

Pelo Quadro n.º 21 podemos verificar que, nesta categoria, dos 35 organismos em análise, 16 (45,71%) apresentaram um aumento na quantidade de mapas igual ou inferior a 25%, enquanto que o número de organismos que estão no extremo oposto, ou seja, aqueles tiveram um aumento superior a 75% na quantidade de mapas, são exactamente na mesma porção. Assim conclui-se que, nesta categoria, para 16 dos organismos podemos dizer que a introdução do POCP tratou-se apenas de uma questão de harmonização, enquanto que para outros 16 organismos a situação é a oposta, ou seja, estamos perante uma situação de revolução do sistema contabilístico. É de salientar ainda o facto de, a totalidade dos organismos em que o aumento na quantidade de mapas foi igual ou inferior a 25%, já tinha implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP. Por outro lado, dos 16 organismos que tiveram um aumento superior a 75% na quantidade de mapas, 10 (62,50%) ainda não tinham implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP.

Como para os restantes 3 organismos estamos na presença de um aumento maior que 25% e até aos 75%, podemos dizer que, nesta categoria, encontramos-nos perante um caso de evolução do sistema contabilístico, uma vez que a maioria dos organismos (19 = 54,29%) estão com uma evolução na quantidade de mapas inferior ou igual a 75%.

Também fizemos a mesma análise, mas por ministérios, onde se pode observar, através do Quadro n.º 22, que o Ministério da Defesa Nacional e o Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas, apresentam a totalidade dos seus organismos com um aumento na quantidade de mapas igual ou inferior a 25%. Já os ministérios que tiveram a totalidade dos seus organismos com um aumento superior a 75% na quantidade de mapas foram: Ministério da Administração Interna, Ministério da Justiça e Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações (situação idêntica à categoria anterior).

Quadro n.º 22 – Evolução na quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar – Análise por Ministérios

Ministério	Amostra	Aumento no n.º de mapas em relação ao período após o POCP e o antes do POCP							
		De [0 a 25%]		De [25 a 50%]		De [50 a 75%]		> 75%	
		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos	
		em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %
01 - Encargos Gerais do Estado	5	1	20,00%	1	20,00%	0	0,00%	3	60,00%
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0								
04 - Finanças e Administração Pública	1	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	2	2	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
06 - Justiça	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%
08 - Economia e Inovação	4	3	75,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	25,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	2	100,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	8	57,14%	0	0,00%	0	0,00%	6	42,86%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0								
15 - Cultura	2	0	0,00%	1	50,00%	0	0,00%	1	50,00%
Total	35	16	45,71%	2	5,71%	1	2,86%	16	45,71%

5.4.3 Evolução nos USOS que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística

Com base nos dados disponíveis no sistema, nos mapas que este permite preparar, nos indicadores fornecidos, entre outros aspectos, analisámos se a introdução do POCP aumentou os usos que eram dados à informação, proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística. Estes usos (ou propósitos) foram divididos entre os destinados à prestação de contas e os relacionados com o apoio às decisões (internas). Tendo em conta as respostas recebidas dos diversos organismos públicos, o Quadro n.º 23 resume a evolução dos itens considerados nesta categoria.

Quadro n.º 23 – Evolução nos usos que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística

Tipo de usos	N.º de organismos antes do POCP	N.º de organismos depois do POCP	Aumentos	
			em valor	em %
Prestação de contas para:				
Comissão de Fiscalização Interna	23	25	2	8,70%
Órgãos de Gestão Interna	29	32	3	10,34%
Direcção Geral do Orçamento	29	34	5	17,24%
Tribunal de Contas	31	35	4	12,90%
Ministério da tutela	24	28	4	16,67%
Público em geral	10	15	5	50,00%
Apoio à decisão interna sobre:				
Gestão de stocks	10	15	5	50,00%
Gestão de imobilizado operacional	12	19	7	58,33%
Gestão de bens de domínio público	2	5	3	150,00%
Gestão de dívidas a receber	19	30	11	57,89%
Gestão de dívidas a pagar	20	30	10	50,00%
Gestão do orçamento da entidade	24	33	9	37,50%
Gestão da política de investimentos	15	19	4	26,67%
Elaboração de indicadores económico-financeiros	18	27	9	50,00%
Outros	1	1	0	0,00%

Tendo em conta os vários usos que seleccionámos, observa-se que houve um aumento em todos os tipos de usos, excepto no “Outros” (para apoio à decisão), mas este apenas foi indicado por um organismo²⁷, sendo a “Gestão de Bens de Domínio Público”, o que apresenta o maior incremento, tendo passado de 2 organismos para 5 (aumento de 150%). O item que apresenta o menor incremento (excluindo o “Outros”) em termos dos organismos que passaram a utilizá-lo, é a “Prestação de Contas para Comissão de Fiscalização Interna”, tendo passado de 23 organismos para 25 (aumento de 8,70%). Um aspecto interessante de realçar é o facto da implementação do POCP ter permitido um aumento de 50% ou mais, em termos dos organismos que passaram a dar esse uso à informação, em aspectos relacionados com o apoio à decisão, designadamente: “Gestão de Imobilizado Operacional”, “Gestão de dívidas a receber”, “Gestão de Dívidas a Pagar”, “Gestão de Stocks” e a “Elaboração de Indicadores Económico-Financeiros”. Salienta-se ainda que, no período após o POCP, haver 15 organismos que afirmam que um dos propósitos da informação por eles relatada é prestar contas ao “Público em Geral”, representado um aumento de 50% relativamente ao número de organismos antes do POCP.

²⁷ Este organismo referiu como “Outros” usos no apoio à decisão o seguinte: “Apoio à execução do orçamento e às actividades a desenvolver/maior cumprimento do Plano de Actividades”.

No que respeita ao acréscimo que houve, em termos totais (todos os itens em análise), para cada organismo, elaborou-se o Quadro n.º 24.

Quadro n.º 24 – Evolução nos usos que eram/são dados à informação proporcionada/divulgada pelo sistema de informação contabilística em termos totais

Aumento nos usos em relação ao período após o POCP e o antes do POCP	Número de organismos	
	em valor	em %
Aumento de [0% a 25%]	21	60,00%
Aumento de [25% a 50%]	2	5,71%
Aumento de [50% a 75%]	2	5,71%
Aumento > 75%	10	28,57%
Total	35	100,00%

A maior parte dos 35 organismos em análise (60,00%) apresenta um aumento nos usos igual ou inferior a 25%. Assim nesta categoria, para a maioria dos organismos, podemos dizer que a introdução do POCP tratou-se apenas de uma questão de harmonização, enquanto que apenas para 10 organismos (28,57%) a situação é a inversa (revolução), uma vez que tiveram um aumento superior a 75% nos usos que eram dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística. Evidencia-se o facto de, destes 10 organismos, 9 (90,00%) ainda não tinham implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP.

Analisando, tal como nas categorias anteriores, os usos/propósitos por ministérios, o Quadro n.º 25 mostra que o Ministério das Finanças e Administração Pública, o Ministério da Defesa Nacional, e o Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas apresentam a totalidade dos seus organismos com um aumento nos usos igual ou inferior a 25%. Enquanto que os ministérios que tiveram a totalidade dos seus organismos com um aumento superior a 75% nos usos, são o Ministério da Administração Interna e o Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações.

Quadro n.º 25 – Evolução nos usos que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística – Análise por Ministérios

Ministério	Amostra	Aumento nos usos em relação ao período após o POCP e o antes do POCP							
		De [0 a 25%]		De]25 a 50%]		De]50 a 75%]		> 75%	
		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos	
		em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %
01 - Encargos Gerais do Estado	5	1	20,00%	0	0,00%	0	0,00%	4	80,00%
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0								
04 - Finanças e Administração Pública	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	2	2	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
06 - Justiça	1	0	0,00%	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	1	50,00%	0	0,00%	1	50,00%	0	0,00%
08 - Economia e Inovação	4	3	75,00%	1	25,00%	0	0,00%	0	0,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	2	100,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	11	78,57%	0	0,00%	1	7,14%	2	14,29%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0								
15 - Cultura	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%
Total	35	21	60,00%	2	5,71%	2	5,71%	10	28,57%

5.4.4 Evolução nos quais eram/são os PRINCIPAIS UTILIZADORES da informação

As informações disponibilizadas pelos sistemas de informação contabilística só têm interesse em ser produzidas e mantidas, se houver quem utilize esses dados, e deles tire proveito e que este benefício seja superior ao custo de produzir e manter a informação. Neste sentido analisámos também se a introdução do POCP aumentou o número e diversidade dos principais utilizadores da informação que era proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística vigente antes da implementação do POCP.

Com base nas análises efectuadas e tendo em conta a legislação vigente, identificamos como principais utilizadores da informação os que constam do Quadro n.º 26.

Quadro n.º 26 – Evolução nos quais eram/são os principais utilizadores da informação

Tipo de utilizadores	N.º de organismos antes do POCP	N.º de organismos depois do POCP	Aumentos	
			em valor	em %
Comissão de Fiscalização Interna	22	25	3	13,64%
Órgãos de Gestão Interna	29	34	5	17,24%
Direcção Geral do Orçamento	25	33	8	32,00%
Tribunal de Contas	28	33	5	17,86%
Ministério da tutela	18	24	6	33,33%
Público em geral	6	7	1	16,67%

Pela análise do quadro constata-se que houve um aumento em todos os tipos de utilizadores, sendo o utilizador “Ministério da tutela” o que apresentou o maior incremento, tendo passado de 18 para 24 organismos (aumento de 33,33%). O tipo de utilizador que apresentou o menor incremento foi a “Comissão de Fiscalização Interna”, tendo passado de 22 para 25 organismos (aumento de 13,64%). De destacar o facto de haver 7 organismos que indicam como utilizador principal das suas informações económico-financeiras o “Público em Geral”.

O Quadro n.º 27 permite examinar qual o acréscimo considerando todos os itens em análise para cada organismo.

Quadro n.º 27 – Evolução dos utilizadores da informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística em termos totais

Aumento nos utilizadores em relação ao período após o POCP e o antes do POCP	Número de organismos	
	em valor	em %
Aumento de [0% a 25%]	28	80,00%
Aumento de]25% a 50%]	0	0,00%
Aumento de]50% a 75%]	1	2,86%
Aumento > 75%	6	17,14%
Total	35	100,00%

A maioria dos 35 organismos (80,00%), apresenta um aumento no tipo de utilizadores igual ou inferior a 25%, pelo que nesta categoria, tal como nos usos, para a maior parte dos organismos podemos dizer que a introdução do POCP tratou-se apenas de uma questão de harmonização, dado que apenas para 6 organismos (17,14%) a situação é a inversa – uma vez que tiveram um aumento superior a 75% no tipo de utilizadores da informação proporcionada e divulgada pelo seu sistema contabilístico, então o POCP representou uma revolução. Salienta-se o facto das 6 entidades que tiveram um aumento superior a 75% nos utilizadores, 5 (83,33%) ainda não tinham implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP.

A análise por ministérios no Quadro n.º 28, mostra que os Ministérios das Finanças e Administração Pública, da Defesa Nacional, da Justiça, do Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional, da Economia e Inovação, e da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas, apresentam a totalidade dos seus organismos com um aumento nos utilizadores igual ou inferior a 25%. Por sua vez, o Ministério da Administração

Interna foi o único que teve a totalidade dos seus organismos com um aumento superior a 75% na quantidade de utilizadores.

Quadro n.º 28 – Evolução dos utilizadores da informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística – Análise por Ministérios

Ministério	Amostra	Aumento dos utilizadores em relação ao período após o POCP e o antes do POCP							
		De [0 a 25%]		De [25 a 50%]		De [50 a 75%]		> 75%	
		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos	
		em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %
01 - Encargos Gerais do Estado	5	3	60,00%	0	0,00%	0	0,00%	2	40,00%
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0								
04 - Finanças e Administração Pública	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	2	2	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
06 - Justiça	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	2	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
08 - Economia e Inovação	4	4	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	12	85,71%	0	0,00%	1	7,14%	1	7,14%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior									
15 - Cultura	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%
Total	35	28	80,00%	0	0,00%	1	2,86%	6	17,14%

5.4.5 Evolução no TIPO DE VERIFICAÇÃO que estavam/estão sujeitas as contas

As contas da maioria dos organismos públicos estão sujeitas à verificação legal pelo Tribunal de Contas²⁸, mas também podem estar subordinadas a outro tipo de verificações. Assim, analisámos se a introdução do POCP aumentou o tipo de verificações a que estavam/estão sujeitas as contas dos SFAs.

²⁸ Há, contudo, alguns organismos não sujeitos a esta verificação legal. De acordo com Resolução n.º 49/2007 do TC, os organismos cujo valor anual, de receita ou de despesa, seja inferior a determinados montantes (os valores variam em função do tipo de actividade a que se dedicam os organismos), não devem remeter as Contas de Gerência para o TC. Estes organismos têm um modelo de prestação de contas mais simples.

Quadro n.º 29 – Evolução no tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas

Tipo de verificação	N.º de organismos antes do POCP	N.º de organismos depois do POCP	Aumentos	
			em valor	em %
Verificação, pela auditoria interna, da forma legal	9	12	3	33,33%
Verificação, pela auditoria interna, do conteúdo (cumprimento dos princípios e regras orçamentais e contabilísticos)	15	20	5	33,33%
Verificação, pela auditoria externa, da forma legal	19	22	3	15,79%
Verificação, pela auditoria externa, do conteúdo (cumprimento dos princípios e regras orçamentais e contabilísticos)	17	20	3	17,65%
Certificação pelo Tribunal de Contas	26	29	3	11,54%
Outros	5	5	0	0,00%

Pelo Quadro n.º 29 podemos concluir que houve um aumento em todos os tipos de verificações, com excepção da “Outros” (em que 5 organismos afirmaram ter, quer antes quer depois do POCP, outras verificações²⁹ das suas contas). Apesar dos aumentos ocorridos não terem sido muito significativos, foram as verificações por auditoria interna, (“da forma legal” e “do conteúdo – cumprimento dos princípios e regras orçamentais e contabilísticos”), as que apresentaram o maior incremento, tendo passado de 9 para 12 organismos (aumento de 33,33%) e de 15 para 20 organismos (aumento de 33,33%), respectivamente. O tipo de verificação que apresentou o menor incremento em termos das contas dos organismos que passaram a estar sujeitas a essa verificação, foi a Certificação pelo Tribunal de Contas, tendo apenas passado de 26 para 29 organismos (aumento de 11,54%), o que não é de surpreender, uma vez que a grande maioria das contas dos organismos públicos estavam e continuam a estar sujeitas à certificação por aquela entidade.

Quadro n.º 30 – Evolução no tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas em termos totais

Aumento no tipo de verificação em relação ao período após o POCP e o antes do POCP	Número de organismos	
	em valor	em %
Aumento de]0% a 25%]	28	80,00%
Aumento de]25% a 50%]	1	2,86%
Aumento de]50% a 75%]	1	2,86%
Aumento > 75%	5	14,29%
Total	35	100,00%

²⁹ Estes organismos afirmaram que as suas contas estão sujeitas a verificação por parte do Instituto de Emprego e Formação Profissional (3 dos organismos são Centros de Formação Profissional), e também por parte do TOC.

A análise do acréscimo em termos globais (todos os itens) para cada organismo, apresentada no Quadro n.º 30, revela que a esmagadora maioria (80,00%) apresenta um aumento no n.º de verificações a que estão sujeitas as contas, igual ou inferior a 25%. Portanto, nesta categoria pode afirmar-se que, para a grande maioria dos organismos, a introdução do POCP tratou-se apenas de uma questão de harmonização, já que apenas 5 organismos (14,29%) tiveram um aumento superior a 75% no n.º de verificações, pelo que só para estes o POCP constituiu uma revolução neste aspecto. Importa referir ainda que, destes 5, nenhum tinha implementado o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP.

Seguindo as categorias anteriores, também nesta fizemos uma análise por ministérios, onde se pôde observar (Quadro n.º 31), que os Ministérios das Finanças e Administração Pública, da Defesa Nacional, do Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional, da Economia e Inovação, e da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas, apresentam a totalidade dos seus organismos com um aumento nos tipos de verificação igual ou inferior a 25%. Enquanto que os ministérios, que tiveram a totalidade dos seus organismos com um aumento superior a 75% nos tipos de verificação, foram o Ministério da Administração Interna e o Ministério da Justiça.

Quadro n.º 31 – Evolução no tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas – Análise por Ministérios

Ministério	Amostra		Aumento no tipo de verificação em relação ao período após o POCP e o antes do POCP							
			De [0 a 25%]		De [25 a 50%]		De [50 a 75%]		De [75 a 100%]	
			N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos		N.º organismos	
			em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %	em valor	em %
01 - Encargos Gerais do Estado	5	4	80,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	20,00%	
02 - Administração Interna	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%	
03 - Negócios Estrangeiros	0									
04 - Finanças e Administração Pública	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	
05 - Defesa Nacional	2	2	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	
06 - Justiça	1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	100,00%	
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	2	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	
08 - Economia e Inovação	4	4	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%	
11 - Trabalho e Solidariedade Social	14	12	85,71%	1	7,14%	1	7,14%	0	0,00%	
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0									
15 - Cultura	2	1	50,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	50,00%	
Total	35	28	80,00%	1	2,86%	1	2,86%	5	14,29%	

5.4.6 Análise bivariada – testes de hipóteses

Para começar esta análise considerámos que as cinco categorias em análise não têm a mesma “importância”, no âmbito da verificação se a introdução do POCP foi uma questão de harmonização, evolução ou revolução, ou seja, no processo de reforma do sistema contabilístico entendemos que há categorias que têm sofrido mudanças mais radicais do que outras, pelo que optámos por atribuir as seguintes ponderações às categorias em análise:

- Tipo de informação = 25%;
- Quantidade de mapas = 25%;
- Usos que eram/são dados à informação = 30%;
- Quais eram/são os principais utilizadores da informação = 10%;
- Tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas = 10%.

Normalmente são as necessidades de informação (usos) dos utilizadores que fazem “requisitos” ao sistema de informação contabilística, condicionando portanto a informação que este prepara e divulga, e impulsionando mudanças (reformas) quando ele não satisfaz as necessidades dos utilizadores. Assim, tendo em conta que consideramos que o aumento das necessidades de informação é uma das principais causas da reforma do sistema de Contabilidade Pública portuguesa, optámos por atribuir uma ponderação (máxima) de 30% à categoria *usos que eram/são dados à informação*. Uma alteração num determinado sistema contabilístico, que o torne melhor e mais abrangente, implica que haja necessariamente um aumento no *tipo de informação* e *quantidade de mapas*, pelo que optámos por atribuir 50% no total da ponderação a estas duas categorias. Quanto às categorias *quais eram/são os principais utilizadores da informação* e o *tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas*, decidimos atribuir as ponderações mais baixas (10%), em virtude de a alteração ocorrida no modelo contabilístico não ter proporcionado, em grande medida, alterações dos utilizadores da informação, nem da verificação a que estão sujeitas as contas.

Como se pôde verificar nas secções anteriores, a distribuição das respostas dos organismos pelas diversas categorias em análise não foram idênticas, pelo que convém fazer um quadro resumo das mesmas, para podermos efectuar uma análise mais pormenorizada.

Quadro n.º 32 – Distribuição dos vários organismos pelas categorias do sistema contabilístico em análise

Categoria em análise	Evolução				Total
	[0 a 25%]	]25 a 50%]	]50 a 75%]	> 75%	
Tipo de informação	18	3	1	13	35
Quantidade de mapas	16	2	1	16	35
Usos que eram/são dados à informação	21	2	2	10	35
Quais eram/são os principais utilizadores da informação	28	0	1	6	35
Tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas	28	1	1	5	35

Conforme podemos verificar pelo Quadro n.º 32, em todas as categorias a maioria dos organismos teve uma evolução igual ou inferior a 25%, sendo que nas categorias *Tipo de informação* e *Quantidade de mapas*, a diferença entre estes e os organismos que tiveram uma evolução superior a 75%, não é muito significativa, sendo que na categoria *Quantidade de mapas*, o número de organismos que estão em cada um dos intervalos, até é igual. Portanto, podemos dizer que, para a quase totalidade das categorias em análise (excepto na *Quantidade de mapas*), a maioria dos organismos teve apenas um processo de harmonização dos procedimentos e regras contabilísticas.

Então, uma das conclusões que podemos tirar é que os organismos se dividem essencialmente entre o primeiro e o último intervalos, o que implica que a introdução do POCP nos SFAs se, para a maioria, foi essencialmente uma questão de harmonização de procedimentos contabilísticos, para alguns, no outro extremo, ainda representou uma verdadeira revolução do sistema contabilístico, sobretudo nos usos, tipo de informação e mapas para a divulgar. No que respeita à situação intermédia, ou seja, que a introdução do POCP nos SFAs tenha representado, de facto, uma evolução considerável, designadamente no que concerne a fornecer mais e melhor informação, prestada através das contas desses organismos, os resultados não nos permitem tirar conclusões significativas.

Em relação às categorias *Utilizadores da informação* e *Tipo de verificação a que estavam/estão sujeitas as contas*, não houve grandes evoluções, uma vez que, nestes dois casos, a grande maioria dos organismos apresentam uma evolução igual ou inferior a 25%. Em nosso entender, já seria de esperar este tipo de conclusão porque, em princípio, não se esperava que a introdução do POCP viesse aumentar significativamente o tipo de utilizadores da informação nem o tipo de verificação a que estão sujeitas as contas destes organismos. Já

no que respeita à evolução nos *usos que são dados à informação* proporcionada pelo sistema contabilístico, verificou-se, como seria de esperar, uma evolução maior (10 SFAs com evolução superior a 75%), que entendemos ter afectado a evolução nas duas primeiras categorias. Em princípio, outros usos dados à informação financeira, devidos a diferentes necessidades informativas, têm levado a novos requisitos no tipo de informação e na quantidade de mapas proporcionados pelo sistema contabilístico.

As categorias *Tipo de informação* e *Quantidade de mapas* são então aquelas em que o POCP trouxe inovações consideráveis, em relação à Contabilidade Orçamental tradicional (de caixa), mas não tanto em relação ao POC. Assim, entendemos importante analisar se existia alguma relação entre os organismos que tiveram uma evolução mais baixa (o que implica estarmos perante um caso de mera harmonização dos procedimentos e regras contabilísticas) e a implementação do subsistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP. Na mesma perspectiva, também analisámos se exista alguma relação entre os organismos que tiveram uma evolução mais alta (o que implica estarmos perante um caso de uma verdadeira revolução do sistema contabilístico) e a não implementação do sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP.

A leitura simples dos dados, conforme análise de frequências que apresentámos nas secções n.º 5.4.1 a n.º 5.4.5, permite verificar que existe uma clara diferença entre a evolução nos dois grupos: a evolução é nitidamente maior no grupo dos organismos que não tinham a Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP. Apesar da observação desta divergência, pretende-se a sua verificação empírica, através de uma análise estatística dos dados. Para tal, testamos se não existe diferença entre as médias de evolução nos dois grupos – o grupo dos que já tinham Contabilidade Financeira antes do POCP e o dos que não tinham – verificando se existem fortes evidências de que esta hipótese deva ser rejeitada. Este resultado permitirá (ou não) então concluir se a evolução é significativamente diferente nos dois grupos. Para tal iremos efectuar dois testes do mesmo tipo:

- **Teste T – duas amostras com variâncias iguais:** executa um teste T de Student de duas amostras; parte-se do princípio que os dois conjuntos de dados provêm de distribuições com as mesmas variâncias; pode utilizar-se este teste T para determinar se é provável que as duas amostras tenham resultado de distribuições com médias de população iguais.

- **Teste T – duas amostras com variâncias desiguais:** também executa um teste T de Student de duas amostras, mas neste caso parte-se do princípio que os dois conjuntos de dados provêm de distribuições com variâncias desiguais; à semelhança do que acontece com o caso de variâncias iguais, pode utilizar-se este teste T para determinar se é provável que as duas amostras resultem de distribuições com médias de população desiguais.

Em primeiro lugar, na variante inicial do teste, fomos analisar, para todas as categorias, a hipótese de que as médias das “amostras” (uma da do grupo de organismos públicos que implementaram o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, e outra dos que não implementaram) são iguais. Assim, aceitar a hipótese nula implica que não exista diferença entre essas médias. Para se concluir que tal diferença existe, há a necessidade de se rejeitar a hipótese nula. Tendo em conta um nível de confiança de 95% e efectuados os testes estatísticos, conforme se pode verificar pelo Quadro n.º 33, conclui-se que, para todas as categorias em análise, a hipótese nula deve ser rejeitada, ou seja, podemos concluir que existe uma diferença entre as médias dos dois grupos.

Uma vez corroborada a diferença entre as médias dos dois grupos, convém verificarmos se a diferença na evolução no grupo dos que não tinham a Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, em relação aos que tinham, é muito significativa (segunda variante do teste). Tal como quando estivemos a analisar qual o grau (em %) de aumento ocorrido do período antes o POCP para o período após o POCP, nas diversas categorias analisadas, estabelecemos que, caso a evolução fosse superior a 75% poderíamos afirmar que estávamos diante de uma verdadeira revolução do sistema contabilístico dos SFAs. Fomos então testar se a diferença na evolução das médias dos dois grupos é superior a 75%. Considerando um nível de confiança de 95%, efectuamos os testes para determinarmos se os respectivos valores, para as cinco categorias em análise, se encontram dentro ou fora da região de aceitação de H_0 . Os resultados dos diversos testes, são apresentados no Quadro n.º 33.

Quadro n.º 33 – Análise estatística sobre o tipo de evolução e a implementação do sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP

Categoria em análise	Teste T: duas amostras com variâncias iguais			Teste T: duas amostras com variâncias desiguais		
	Valor crítico	t*	Conclusão	Valor crítico	t*	Conclusão
Tipo de informação	1,6924	2,1343	Rejeitar H0	1,7531	1,2235	Aceitar H0
Quantidade de mapas	1,6924	2,8245	Rejeitar H0	1,7459	1,5387	Aceitar H0
Usos que eram/são dados à informação	1,6924	2,7053	Rejeitar H0	1,7613	1,3894	Aceitar H0
Quais eram/são os principais utilizadores da informação	1,6924	2,5280	Rejeitar H0	1,7459	0,7673	Aceitar H0
Tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas	1,6924	3,8920	Rejeitar H0	1,7959	1,0439	Aceitar H0

Conforme podemos verificar, para todas as categorias em análise, os valores encontrados para cada um destes, encontram-se dentro da região de aceitação de H0, portanto não rejeitamos H0, podendo assim concluir que, em todas as categorias, a diferença na evolução das médias dos dois grupos é superior a 75%. Isto leva-nos também a concluir que a implementação do subsistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, ou seja, o cumprimento do estabelecido no Decreto-Lei n.º 155/92 do regime da administração financeira do Estado, é realmente um factor que tem permitido que a transição para o POCP seja mais fácil e mais “suave”, e que, como seria expectável, não tenha implicado uma revolução do sistema contabilístico dos SFAs.

Tendo em conta as ponderações atribuídas às categorias em análise no início desta secção, reflectindo a sua diferente importância, de modo a possibilitar uma análise global, elaborámos o Quadro n.º 34, onde multiplicamos o número de organismos em cada intervalo de variação e correspondente categoria, pela respectiva percentagem de ponderação.

Quadro n.º 34 – Análise do n.º de organismos em cada intervalo de evolução, tendo em conta a respectiva ponderação

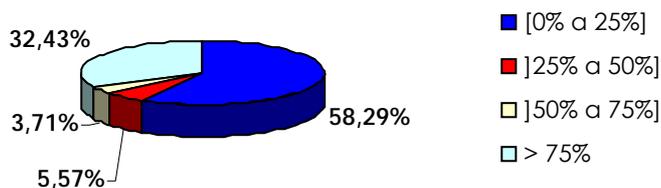
Categoria em análise	Ponderação	Evolução							
		[0% a 25%]		]25% a 50%]		]50% a 75%]		> 75%	
		N.º	P	N.º	P	N.º	P	N.º	P
Tipo de informação	25%	18	4,50	3	0,75	1	0,25	13	3,25
Quantidade de mapas	25%	16	4,00	2	0,50	1	0,25	16	4,00
Usos que eram/são dados à informação	30%	21	6,30	2	0,60	2	0,60	10	3,00
Quais eram/são os principais utilizadores da informação	10%	28	2,80	0	0,00	1	0,10	6	0,60
Tipo de verificação que estavam/estão sujeitas as contas	10%	28	2,80	1	0,10	1	0,10	5	0,50
Total	100%		20,40		1,95		1,30		11,35

P = n.º de organismos ponderado pela importância

Os resultados permitem-nos concluir, mais uma vez, que a grande maioria dos organismos encontra-se no primeiro intervalo de evolução. É de salientar o facto de, caso não tivéssemos atribuído diferentes ponderações às categorias em análise, o número de organismos que estariam no primeiro intervalo, ainda seria maior, uma vez que nas categorias onde existe uma maior preponderância de organismos com uma evolução inferior ou igual a 25%, são exactamente aqueles que têm as menores ponderações.

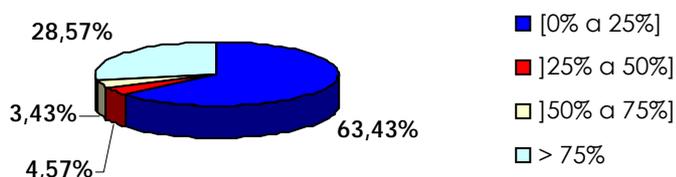
Conforme podemos confirmar no Gráfico n.º 3, considerando importâncias distintas, a maioria dos organismos em análise situa-se no primeiro intervalo de evolução, ou seja, 58,29% dos organismos em análise tiveram uma evolução inferior ou igual a 25% em todas as categorias, enquanto que apenas 32,43% dos organismos em estudo tiveram uma evolução superior a 75%. Portanto, o número de organismos que se situa no primeiro intervalo (harmonização de procedimentos contabilísticos) é praticamente o dobro daqueles que se situa no último intervalo (revolução do sistema contabilístico). Nos dois intervalos intermédios o número de organismos é bastante reduzido, sendo que 5,57% dos organismos situam-se no segundo intervalo (variação maior que 25% e inferior ou igual a 50%), enquanto os que se situam no terceiro intervalo (variação maior que 50% e inferior ou igual a 75%) é de 3,71%, logo o número de organismos para os quais o POCP representou alguma evolução do sistema contabilístico representaram apenas 9,29%.

Gráfico n.º 3 – Análise do tipo de evolução ponderada pelas importâncias



Caso não houvesse ponderação, vemos no Gráfico n.º 4, que a percentagem de organismos que se situam no primeiro intervalo de evolução é de 63,43%, logo aumentaria relativamente à análise com ponderações diferentes (58,29%). Por sua vez, os organismos que tiveram uma evolução superior a 75% em todas as categorias em análise, diminuiria dos 32,43% para os 28,57%. Portanto, as ponderações por nós atribuídas não têm interferência nas conclusões finais, embora se pudesse antecipar que as ponderações diferentes poderiam enviesar a conclusão final para a nossa ideia base, ou seja, que a introdução do POCP nos SFAs tratou-se fundamentalmente de uma questão de harmonização de procedimentos contabilísticos.

Gráfico n.º 4 – Análise do tipo de evolução sem ponderação



No que se refere à análise por ministérios, com base nos Quadros n.ºs 19, 22, 25, 28 e 31, fomos verificar se alguns ministérios apresentavam maiores ou menores evoluções. Pelo Quadro n.º 35, verifica-se que o Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas, é o único que tem todos os organismos, em todas as categorias, com as menores taxas de evolução, com todas as evoluções a ficarem no intervalo inferior ou igual a 25%. Mas a representatividade deste ministério na amostra em estudo (35 organismos) é baixa, com apenas 25%, o que corresponde a apenas a 1 organismo. O Ministério da Defesa Nacional é o que se segue em termos de ter o maior n.º de organismos com menores evoluções, com 90% de todas as categorias a ficarem no intervalo inferior ou igual a 25% (com uma

representatividade 66,67%). No lado oposto temos o Ministério da Administração Interna, com todos os organismos, em todas as categorias a terem as maiores taxas de evolução, com todas as evoluções a ficarem no intervalo superior a 75%. Mas a representatividade deste ministério na amostra em estudo também é baixa, com apenas 25%. Com uma representatividade de 100%, temos o Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, em que 80% de todas as evoluções ficaram no intervalo superior a 75%. No que respeita ao intervalo entre 25% e 75%, os valores por ministério são muito pouco expressivos.

Quadro n.º 35 – Análise por Ministérios das diversas evoluções

Ministério	Amos- tra (1)	Organismos com POCP (2)	Repre- sentati- vidade do POCP (3 = 2/1)	N.º de obser- vações Totais (A)	Aumento nas diversas evoluções em relação ao período após o POCP e o antes do POCP							
					De [0% a 25%]		De]25% a 50%]		De]50% a 75%]		> 75%	
					N.º de obser- vações		N.º de obser- vações		N.º de obser- vações		N.º de obser- vações	
					N.º	em %	N.º	em %	N.º	em %	N.º	em %
01 - Encargos Gerais do Estado	6	5	83,33%	25	11	44,00%	1	4,00%	0	0,00%	13	52,00%
02 - Administração Interna	3	1	33,33%	5	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	5	100,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0	0	0,00%	0	0		0		0		0	
04 - Finanças e Administração Pública	2	1	50,00%	5	3	60,00%	0	0,00%	2	40,00%	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	3	2	66,67%	10	9	90,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	10,00%
06 - Justiça	2	1	50,00%	5	1	20,00%	1	20,00%	0	0,00%	3	60,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	5	2	40,00%	10	7	70,00%	0	0,00%	1	10,00%	2	20,00%
08 - Economia e Inovação	6	4	66,67%	20	17	85,00%	1	5,00%	0	0,00%	2	10,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	4	1	25,00%	5	5	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	2	100,00%	10	2	20,00%	0	0,00%	0	0,00%	8	80,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	20	14	70,00%	70	53	75,71%	3	4,29%	3	4,29%	11	15,71%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	2	0	0,00%	0	0		0		0		0	
15 - Cultura	2	2	100,00%	10	3	30,00%	2	20,00%	0	0,00%	5	50,00%
Total	57	35	61,40%	175	111	63,43%	8	4,57%	6	3,43%	50	28,57%

(A) Para cada ministério corresponde ao n.º de organismos multiplicado pelas cinco categorias de características do sistema contabilístico

5.5 Análise do sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão

O POCP também tornou obrigatório a implementação generalizada da Contabilidade Analítica ou de Gestão. Este subsistema de informação é um elemento fundamental para uma gestão moderna e eficiente das organizações, sendo elas públicas ou privadas. Neste contexto, ainda como acessório nesta dissertação, analisamos também qual é o estado de implementação deste subsistema de informação nos SFAs. Refira-se ainda que, dado já ter sido instituída para os SFAs em 1992 aquando da publicação da regulamentação do regime de

administração financeira do Estado, a Contabilidade Analítica ou de Gestão também já deveria estar totalmente implementada antes do POCP.

No estudo da Contabilidade Analítica ou de Gestão, voltamos a incluir a totalidade da amostra, ou seja, 57 organismos.

Quadro n.º 36 – Organismos com Contabilidade Analítica ou de Gestão

Ministério	Organismos		%
	Respostas recebidas	Com Contabilidade Analítica/Gestão	
01 - Encargos Gerais do Estado	6	4	66,67%
02 - Administração Interna	3	2	66,67%
03 - Negócios Estrangeiros	0	0	0,00%
04 - Finanças e Administração Pública	2	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	3	3	100,00%
06 – Justiça	2	0	0,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	5	2	40,00%
08 - Economia e Inovação	6	4	66,67%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	4	2	50,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	2	100,00%
11 - Trabalho e Solidariedade Social	20	18	90,00%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	2	1	50,00%
15 – Cultura	2	2	100,00%
Total	57	40	70,18%

Do total da nossa amostra constatamos, através da análise do Quadro n.º 36, que 70,18% dos organismos já implementaram o sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão, sendo que existem três ministérios com todos os organismos já a implementar este subsistema contabilístico: Ministério da Defesa Nacional, Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, e Ministério da Cultura. Por outro lado, existem dois ministérios com nenhum dos organismos a implementar a Contabilidade Analítica: Ministério das Finanças e Administração Pública e Ministério da Justiça.

Em relação aos organismos que ainda não implementaram este subsistema, apresentam as seguintes principais justificações para ainda não o terem desenvolvido:

- Falta de meios humanos (indicado por 5 organismos);
- Ainda não foram desenvolvidos todos os mecanismos para a sua implementação (indicado por 3 organismos);

- A informação que poderia ser produzida não tem utilidade para o organismo (indicado por 3 organismos);
- Falta de meios financeiros (indicado por 3 organismos);
- O custo de produção/obtenção da informação é superior ao seu benefício (indicado por 2 organismos).

No estudo de Araújo (2005), referido no capítulo n.º 3, tinha-se concluído que a taxa de implementação da Contabilidade Analítica era de 28,33%. Portanto a evolução neste âmbito foi bastante positiva, uma vez que, em finais do ano 2007, mais de 2/3 dos SFAs já dispunham deste subsistema de informação.

Para verificarmos se existia uma grande discrepância entre a taxa de implementação da Contabilidade Analítica no total da amostra e nos organismos que, já tendo implementado o POCP não tenham iniciado a sua actividade com este plano contabilístico, elaborámos o Quadro n.º 37.

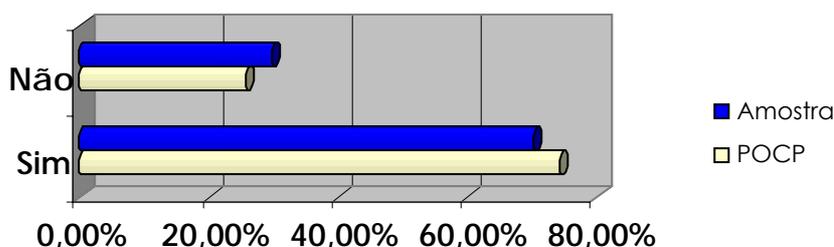
Quadro n.º 37 – Organismos com Contabilidade Analítica ou de Gestão que já implementaram o POCP e que não tenham iniciado a sua actividade com este plano contabilístico

Ministério	Organismos		%
	Organismos com POCP	Com Contabilidade Analítica/Gestão	
01 – Encargos Gerais do Estado	5	3	60,00%
02 – Administração Interna	1	0	0,00%
03 - Negócios Estrangeiros	0	0	0,00%
04 – Finanças e Administração Pública	1	0	0,00%
05 - Defesa Nacional	2	2	100,00%
06 – Justiça	1	0	0,00%
07 - Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional	2	0	0,00%
08 - Economia e Inovação	4	3	75,00%
09 - Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas	1	1	100,00%
10 - Obras Públicas, Transportes e Comunicações	2	2	100,00%
11 – Trabalho e Solidariedade Social	14	13	92,86%
14 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	0	0	0,00%
15 – Cultura	2	2	100,00%
Total	35	26	74,29%

O Quadro n.º 37, permite verificar que não existe grande discrepância entre a taxa de implementação da Contabilidade Analítica da amostra e a dos organismos que já

implementaram o POCP, não tendo iniciado a sua actividade com este plano, uma vez que, no primeiro caso, a taxa de implementação é de 70,18%, enquanto que, no segundo caso, é 74,29%. Esta pouca diferença pode ser melhor visualizada no Gráfico n.º 5.

Gráfico n.º 5 – Diferença entre taxas de implementação da Contabilidade Analítica



Como podemos verificar, a implementação do POCP não parece ter sido um elemento diferenciador no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica ou de Gestão. Portanto, mesmo antes do POCP já os organismos implementavam a Contabilidade Analítica sugerida do regime de administração financeira do Estado. Alguns exemplos são (veja-se Quadros n.º 36 e n.º 37):

- No Ministério da Administração Interna, 2 dos 3 organismos da amostra têm Contabilidade Analítica, e nenhum deles é o que tem POCP;
- No Ministério da Defesa Nacional e no dos Encargos Gerais do Estado, existe em cada um deles, 1 organismo com Contabilidade Analítica que não tem POCP;
- No Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Desenvolvimento Regional, existem 2 organismos que têm Contabilidade Analítica, mas nenhum deles tem POCP.

Assim, tendo em conta que no questionário era solicitado o ano de introdução do subsistema de Contabilidade Analítica, fomos analisar se a implementação do POCP foi um elemento diferenciador no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica, para tal elaboramos o Gráfico n.º 6. Nesta análise, dos 26 organismos que já tinha implementado o POCP, não tendo iniciado a sua actividade com este plano contabilístico, e que já tinham implementado a Contabilidade Analítica, tiveram que ser excluídos 11, porque não forneceram informação sobre o ano de introdução deste subsistema, portanto, a análise só foi feita com 15 organismos.

Gráfico n.º 6 – Comparação entre o ano da introdução da Contabilidade Analítica e do POCP



Conforme se pode verificar para 60% dos 15 organismos em análise, o POCP não foi um elemento diferenciador no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica, enquanto que para 40% destes organismos podemos concluir que o POCP foi um elemento diferenciador no âmbito da implementação deste subsistema de informação, porque só o implementaram com o POCP ou depois dele.

CONCLUSÃO

As considerações e fundamentos teóricos que nos levaram a efectuar esta dissertação, bem como as conclusões tidas como pertinentes, foram enunciadas ao longo do presente trabalho. Portanto, nesta conclusão, iremos sobretudo efectuar a respectiva listagem ou uma súmula dos aspectos mais relevantes que se desenvolveram neste trabalho. Apresentaremos também as limitações que podem ser associadas a este trabalho, e também, recomendações para pesquisa futura.

Assim, nesta dissertação começámos por analisar a informação proporcionada pela Contabilidade Pública, constatando que tem como objectivos facultar informação útil, fiável, relevante e comparável, com o intuito de permitir, por um lado, a tomada de decisões eficientes, eficazes e económicas por parte dos diversos gestores e, por outro, efectuar as respectivas prestações de contas dos organismos públicos, dentro dos princípios legais, de modo a que os diversos utilizadores possam avaliar a actividade financeira (e também económica) desenvolvida e a gestão dos respectivos recursos.

Subsequentemente verificámos que existem diversos tipos de utilizadores da informação financeira (e também económica) pública, cujas necessidades informativas nem sempre são coincidentes: utilizadores internos, que são aqueles que estão integrados na actividade dos organismos públicos, e utilizadores externos, que são todos aqueles que têm algum interesse na informação produzida pelos organismos públicos, sendo-lhe, porém, externos. Por outro lado, constatámos que, se inicialmente o objectivo da informação contabilística pública era basicamente a prestação de contas e o controlo da legalidade, actualmente esta possui um papel mais amplo, tendo em conta as necessidades destes diversos utilizadores, com vista não apenas ao cumprimento daqueles objectivos, mas também à satisfação das suas necessidades. Posteriormente desenvolvemos os principais usos da informação, designadamente no âmbito da prestação de contas e para apoio à decisão e gestão das instituições públicas: os principais mapas de prestação de contas devem não só reflectir, de uma forma verdadeira e apropriada, a situação económica, financeira, patrimonial e orçamental de uma determinada entidade pública, mas o sistema contabilístico deve também fornecer informação fundamental para se tomarem decisões eficientes, eficazes e económicas.

No âmbito do processo de normalização contabilística, observa-se que, enquanto na contabilidade empresarial se iniciou há várias décadas, na Contabilidade Pública começou há relativamente pouco tempo e, face às especificidades dos organismos públicos e da sua envolvente, nomeadamente a política, a normalização nesta área não tem sido uma tarefa fácil. Não obstante, pode observar-se que actualmente já se encontra num estado bastante avançado, nomeadamente considerando as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (NICSPs) que, nos últimos anos, têm sido desenvolvidas pelo *IPSASB*. As NICSPs, numa fase inicial, seguiram de perto as que já estavam definidas para o sector empresarial, sendo que, numa segunda fase, passaram a abordar aspectos específicos do Sector Público. Em termos de prática, o processo de adaptação das normas nacionais dos diversos países às NICSPs ainda não está muito avançado, mas já foram adoptadas por alguns países, estando actualmente muitos outros a estudar a possibilidade da sua implementação. No que respeita a Portugal, estas normas ainda não foram adoptadas e não se conhece qual a intenção do Governo sobre esta matéria.

Há longos anos que a contabilidade empresarial em Portugal começou o seu processo de normalização, mas na Contabilidade Pública os primeiros passos foram dados apenas com a RAFE, iniciada pela publicação em 1990 da Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estatuiu as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis nas entidades da Administração Pública Central. O diploma que regulamentou esta lei, publicado em 1992, definiu que os SFAs deveriam utilizar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no POC, bem como instituir a Contabilidade Analítica como instrumento de gestão e apoio à decisão. Após a publicação do POCP em 1997, principal marco da reforma da Contabilidade Pública portuguesa, tendo em conta a importância relativa no OE de alguns sectores da Administração Pública, aliada à especificidade dos seus organismos, sentiu-se a necessidade de serem aprovados planos sectoriais.

Antes da Lei de Bases/RAFE de 1990 o sistema contabilístico dos SFAs baseava-se quase exclusivamente na Contabilidade Orçamental, a ênfase estava posta no cumprimento zeloso da legalidade e de todas as normas e disposições sobre a actividade administrativa e financeira. No período entre a Lei de Bases/RAFE de 1990 e a introdução do POCP, o sistema contabilístico dos SFAs sofreu uma grande inovação, uma vez que houve a introdução de dois novos subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Financeira (Patrimonial) e a Contabilidade Analítica – para além da informação no âmbito da prestação de contas, passou-se a dar

importância à informação para a tomada de decisões e gestão interna dos SFAs. O POCP, em termos formais, implementou um normativo idêntico para todos os organismos públicos, ou seja, foi finalmente instituído (embora ainda não esteja totalmente implementado) em toda a Administração Pública, um sistema integrando a Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica, permitindo que seja implementada uma Contabilidade Pública mais desenvolvida.

Neste contexto, o objectivo principal deste trabalho foi analisar se a introdução do POCP, no âmbito do processo de normalização da Contabilidade Pública em Portugal, no caso particular dos SFAs que sejam obrigados a utilizar este plano, foi sobretudo uma questão de harmonização de procedimentos, ou se, de facto, representou uma evolução (ou mesmo revolução) em termos contabilísticos e de informação para prestação de contas e para apoio à gestão e decisão; já que, mesmo antes do POCP os SFAs já deveriam aplicar um sistema contabilístico próximo do POC, designadamente com Contabilidade Financeira (Patrimonial) e Contabilidade Analítica.

Previamente ao estudo empírico por nós desenvolvido, revimos os Relatórios de Actividades da CNCAP e alguns estudos académicos nacionais de referência, que fundamentalmente analisaram o estado de implementação do POCP e quais as principais dificuldades encontradas no respectivo processo. Em todos eles chegou-se à conclusão que a taxa de implementação do POCP ainda não era satisfatória. O nosso estudo fez, assim, uma contribuição adicional face aos estudos referidos, uma vez que, para além dos aspectos mencionados, analisámos fundamentalmente se o POCP teve um impacto significativo no tipo e quantidade de informação produzida pelos SFAs.

Assim, o objecto de estudo desta dissertação foram então os SFAs em actividade em Portugal em 2007, sujeitos ao POCP, num total de 113, aos quais enviámos um questionário onde se procurava saber fundamentalmente o tipo e evolução da informação financeira para apoio à gestão e decisão e à prestação de contas dos organismos. Apesar da taxa de resposta ser de 53,1%, a amostra final foi de 51,82% da população, já que se verificou que três organismos que inicialmente se pensava aplicarem o POCP, afinal estavam obrigados a utilizar o POC. Mesmo assim, dado que a selecção dos organismos foi probabilística e que a sua distribuição por ministério na amostra aproxima-se da mesma na população, a amostra foi representativa permitindo, portanto, a generalização dos resultados.

A análise dos dados com base em técnicas estatísticas de análise de frequências e testes de hipóteses, permitiu-nos chegar às seguintes conclusões:

- No ano de 2007, dez anos após a publicação do POCP, a taxa de implementação do POCP era ainda de 73,68%, o que se pode afirmar ser surpreendente, dado que não representou crescimento significativo face aos estudos realizados há cinco anos e também considerando que os motivos aqui apresentados para o ainda não cumprimento do estabelecido no diploma que introduziu aquele Plano, continuam a ser os mesmos referidos nesses estudos.
- Não podemos afirmar que exista uma relação directa entre o total do orçamento, representativo da dimensão condicionante das necessidades de informação financeira do organismo, e a implementação do POCP; esta situação é confirmada com o coeficiente de correlação de 0,28, que mostra uma fraca relação entre estas variáveis. Também não podemos afirmar que existe uma associação entre o número de funcionários e a implementação do POCP; nesta situação o coeficiente é de 0,49, significando que existe apenas uma correlação moderada entre as variáveis.
- Antes da implementação do POCP, 37,14% já utilizavam a técnica da digrafia na Contabilidade Orçamental; após a implementação do POCP, a taxa de utilização do método da digrafia passou, como esperado, para 100,00%.
- Apenas 65,71% do SFAs tinham implementado o subsistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP, facto que condicionou a nossa perspectiva inicial, uma vez que seria de esperar que, à partida, todos SFAs já tivessem implementado o subsistema de Contabilidade Financeira; após a introdução do POCP, a taxa de implementação da Contabilidade Financeira (Patrimonial) passou obviamente para os 100,00%.
- Em relação à evolução verificada no tipo de informação proporcionada pelo sistema contabilístico usado nas diversas entidades, verificamos que houve um aumento do n.º de organismos que passaram a dispor dessa informação em todos os tipos. A maioria dos organismos em análise nesta fase, 51,43%, apresenta um aumento no tipo de informação igual ou inferior a 25%, pelo que, nesta categoria, para a maioria dos organismos pode dizer-se que a introdução do POCP tratou-se apenas de uma questão de harmonização; todavia, para 37,14% dos organismos a situação é a oposta, uma vez que tiveram um aumento superior a 75% no tipo de informação, ou seja, houve uma revolução em termos do tipo de informação proporcionada pelo sistema contabilístico.

- No que respeita à quantidade de mapas que o sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar, houve um aumento em todos os mapas em análise, em relação ao número de organismos que passaram a dispor deles; não obstante, a percentagem de organismos que apresentaram um aumento na quantidade de mapas igual ou inferior a 25%, e a dos que, no extremo oposto, tiveram um aumento superior a 75% na quantidade de mapas, é exactamente a mesma (45,71%).
- Houve um aumento em todos os tipos de usos que eram/são dados à informação proporcionada e divulgada pelo sistema de informação contabilística, excepto no “Outros” (para apoio à decisão); 60,00% dos organismos em análise apresentam um aumento nos usos igual ou inferior a 25%, enquanto que apenas para 28,57% dos organismos a situação é a inversa, ou seja, o aumento foi superior a 75%, pelo que podemos afirmar que, nesta categoria o POCP trouxe apenas harmonização para a maioria dos organismos.
- Em relação ao número e diversidade dos principais utilizadores da informação, verificámos que houve um aumento em todos os tipos de utilizadores; 80,00% dos organismos apresentam um aumento no tipo de utilizadores igual ou inferior a 25%, enquanto que para 17,14% a situação é a inversa, uma vez que tiveram um aumento superior a 75%, ou seja, também nesta categoria o POCP trouxe essencialmente harmonização.
- No que se refere ao tipo de verificações a que estavam/estão sujeitas as contas dos SFAs, verificámos que também houve um aumento em todos os tipos de verificações, com excepção da “Outros”; nesta categoria também 80,00% dos SFAs apresentam um aumento igual ou inferior a 25%, enquanto que 14,29% tiveram um aumento superior a 75% – a implementação do POCP foi então uma questão de harmonização de procedimentos.
- Existe uma diferença entre as médias de evolução dos dois grupos de organismos – os que implementaram o sistema de Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP e os que não implementaram – em todas as categorias em análise; esta evolução em todas as categorias foi superior a 75%. Daqui se retira que apenas para os organismos que ainda não dispunham de Contabilidade Financeira, o POCP representou uma revolução do sistema contabilístico; por outro lado nos organismos que já dispunham de Contabilidade Financeira antes do POCP, a transição para este tem sido feita de forma mais branda, não tendo ocorrido mudanças significativas.

- Considerando que as cinco categorias em análise não têm a mesma importância no processo de reforma do sistema contabilístico, para verificarmos se a introdução do POCP foi uma questão de harmonização, evolução ou revolução, analisámos finalmente todas as categorias em conjunto, de modo a possibilitar uma visão global. Desta análise ponderada concluímos que, para 58,29% dos organismos em estudo, a introdução do POCP tratou-se apenas de um processo de harmonização de procedimentos contabilísticos, enquanto que para 32,43% representou uma revolução no sistema contabilístico. A análise assumindo uma importância semelhante, ou seja, sem ponderação, levou a concluir que, para 63,43% dos organismos em estudo, a introdução do POCP tratou-se apenas de um processo de harmonização de procedimentos contabilísticos, enquanto que para 28,57% representou uma revolução no sistema contabilístico; portanto, as ponderações por nós atribuídas, apesar de aceitáveis do ponto de vista teórico, não interferem significativamente nas conclusões finais.
- Em termos da análise global por ministérios, sem ponderações, observou-se que o *Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas* é o único que tem todos os organismos, em todas as categorias, com as menores taxas de evolução, seguido pelo *Ministério da Defesa Nacional*, com 90% dos organismos em todas as categorias a ficarem no intervalo inferior ou igual a 25%. No lado oposto temos o *Ministério da Administração Interna*, com todos os organismos, em todas as categorias a terem as maiores taxas de evolução; o *Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações* é o que se segue em termos de ter mais organismos com maiores evoluções, com 80%, em todas as categorias, no intervalo superior a 75%.
- Em relação à Contabilidade Analítica ou de Gestão, verificamos que, do total dos organismos (57) da nossa amostra, 70,18% já implementaram este subsistema de informação; enquanto que, nos que já implementaram o POCP, não tendo iniciado a sua actividade com este plano (35), a taxa de implementação é de 74,29%, para 60% destes organismos (com base nos 15 que forneceram informação sobre o ano de implementação da Contabilidade Analítica e do POCP), o POCP não foi um elemento diferenciador no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica.

Resumindo, podemos concluir que o tipo e a quantidade de informação contabilística que é proporcionada pelas entidades em análise, em termos de relato externo e apoio às decisões internas, não sofreu grandes alterações do período entre a Lei de Bases/RAFE e o POCP, para

o período após a introdução do POCP. De outro modo, pode concluir-se que, no caso específico dos SFAs, o POCP não trouxe, para a maioria dos organismos, grandes inovações em termos de prestação de contas e organização da informação contabilístico-financeira, tendo antes fundamentalmente normalizando os sistemas e procedimentos contabilísticos. Para além disto, a implementação da Contabilidade Financeira antes da introdução do POCP afectou o tipo de evolução do sistema contabilístico, ou seja, tem sido realmente um factor que tem permitido que a transição para o POCP seja mais fácil e mais branda e que, como seria expectável, não tenha implicado uma revolução do sistema contabilístico dos SFAs. O POCP só representou uma revolução no sistema contabilístico para pouco mais de um terço dos SFAs que ainda não dispunham de Contabilidade Financeira, ou seja, não estavam a cumprir as anteriores regulamentações.

Embora as conclusões apresentadas nos permitam corroborar a principal hipótese de que partimos, levando-nos portanto a afirmar que os nossos propósitos foram alcançados, este trabalho não é isento de algumas limitações, nomeadamente associadas à taxa de respostas obtidas e ao enfoque na informação orçamental e financeira.

No que se refere a possíveis desenvolvimentos deste trabalho, pensamos ser de todo o interesse estender o estudo aos organismos sujeitos aos planos sectoriais (POC-Educação, POCMS, POCISSSS e POCAL) e, assim, analisar em qual dos planos se registaram maiores ou menores evoluções nas categorias das características do sistema contabilístico por nós analisadas. Poder-se-ia também analisar se, no caso dos SFAs obrigados a utilizar os planos sectoriais, a implementação da Contabilidade Financeira antes da introdução destes planos afectou o tipo de evolução do sistema contabilístico. Por outro lado, poder-se-á explorar melhor a vertente da Contabilidade Analítica, designadamente no que respeita à análise da evolução da informação produzida e utilizada, por exemplo, via um estudo de caso.

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, José Manuel Pereira (2007). “A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 90*. Lisboa, pp. 48-55.

ARAÚJO, José Manuel Pereira (2005). A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise. Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado – Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Braga.

BAREA, José (1994). “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública y el Plano de Contabilidad Nacional”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 79*. Espanha, pp. 335-358.

BENITO LÓPEZ, Bernardino, BRUSCA ALIJARDE, Isabel e MONTESINOS JULVE, Vicente (2003). “Utilidad de la Información Contable en los Rating de Deuda Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 117*. Espanha, pp. 501-537.

BENITO LÓPEZ, Bernardino (1996). “El Concepto de Entidad en Contabilidad Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 88*. Espanha, pp. 683-713.

BENTO, José e MACHADO, José Fernandes (2005). Plano Oficial de Contabilidade Explicado, 27.ª Edição. Porto: Porto Editora.

BORGES, António Pereira, RODRIGUES, José Azevedo e Rodrigues, Rogério Pereira (1995). Elementos de Contabilidade Geral, 14.ª Edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

BRUSCA ALIJARDE, Isabel e CONDOR LÓPEZ, Vicente; (2002). “Towards the harmonization of local accounting systems in the international context”. *Financial Accountability and Management Vol., 18 n.º 2*. Espanha, pp.129-162.

BRUSCA ALIJARDE, Isabel e CONDOR LÓPEZ, Vicente (2001). “El Análisis financiero en las Administraciones Locales”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 108*. Espanha, pp.475-503.

BRUSCA ALIJARDE, Isabel (1997). “En las Administraciones Públicas. ¿Cuadro de Financiación y/o Estado de Flujos de Tesorería?”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 92*. Espanha, pp.623-655.

CAIADO, António C. Pires (2004). “A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas do IFAC”. Edição de autor. Lisboa: <http://www.min-financas.pt/cncap/Docs>.

CAIADO, António C. Pires (2003). Contabilidade de Gestão, 3.ª Edição. Lisboa: Áreas Editora.

CAIADO, António C. Pires e PINTO, Ana Calado (2002). Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, 2.ª Edição. Lisboa: Áreas Editora.

CAIADO, António C. Pires (N.D.). “A Contabilidade Pública: Novos Desafios”. Edição de autor. Lisboa: <http://www.min-financas.pt/cncap/Docs>.

CAIADO, António C. Pires (N.D.). “O POCP e a Estrutura Conceptual”. Edição de autor. Lisboa: <http://www.min-financas.pt/cncap/Docs>.

CAÑAS MADUEÑO, Juan A (1991). “El Control Presupuestario en las Entidades Locales”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 68. Espanha, pp. 757-779.

CARRASCO DÍAZ, Daniel e LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio (1994). “La Información Contable en el Sector Público: Su Enfoque para la Administración Local”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 463-480.

CARVALHO, João Baptista da Costa (2008); “Análise SWOT da Contabilidade Pública em Portugal”. *IX PROLATINO – Congresso Internacional de Contabilidade do Mundo Latino*. Lisboa.

CARVALHO, João Baptista da Costa, COSTA, Teresa Carmo e MACEDO, Natália (2008). “A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* n.º 96. Lisboa, pp. 30-41.

CARVALHO, João Baptista da Costa, FERNANDES, Maria José, CAMÕES, Pedro e JORGE, Susana Margarida Faustino (2008b). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2006*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

CARVALHO, João Baptista da Costa, PINA MARTINEZ, Vicente e TORRES PRADAS, Lourdes (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Editora Reis dos Livros.

CASADO ROBLEDO, Susana e CASO FERNÁNDEZ, José Carlos de (1994). “El Nuevo Plan General de Contabilidad Publica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 503-542.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2007). *Relatório de Actividades do ano 2006*. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2006). *Relatório de Actividades do ano 2005*. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2005). *Relatório de Actividades do ano 2004*. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2004). *Relatório de Actividades do ano 2003*. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2003). *Relatório de Actividades do ano 2002*. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2002). *Relatório de Actividades do ano 2001*. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2001). Relatório de Actividades do ano 2000. Lisboa: CNCAP.

CNCAP – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2000). Relatório de Actividades do ano 1999. Lisboa: CNCAP.

CORREIA, Fernando Augusto Monteiro (2002). “Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 445*. Lisboa, pp. 301-309.

CORREIA, Fernando Augusto Monteiro (2002). “Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 444*. Lisboa, pp. 275-283.

COSTA, Armindo Fernandes da, PEREIRA, José Manuel e RUÍZ BLANCO, Sílvia (2006). “Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública”. *Tékhnē n.ºs 5/6*. Barcelos, pp. 201-225.

DONOSO ANES, Alberto (1997). “Estudio Histórico de un Intento de Reforma en la Contabilidad Publica: La Aplicación del Método de la Partida Doble en las Cajas Reales de Indias (1784-1787)”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 93*. Espanha, pp. 1045-1089.

ESTRELA, Edite, SOARES, Maria Almira e LEITÃO, Maria José (2006). Saber Escrever Uma Tese e Outros Textos, 3.^a Edição. Lisboa: Publicações Dom Quixote.

FERREIRA, Pedro Lopes (2004). “Ajustamento e Independência – Breves Notas”. Edição de autor. Coimbra.

FERREIRA, Pedro Lopes (2004). “Distribuição Normal Univariada – Breves Notas”. Edição de autor. Coimbra.

FERREIRA, Pedro Lopes (2004). “Estatística Descritiva – Breves Notas”. Edição de autor. Coimbra.

FERREIRA, Pedro Lopes (2004). “Estatística Inferencial – Breves Notas”. Edição de autor. Coimbra.

FERREIRA, Pedro Lopes (2004). “Pensar em Termos Estatísticos – Breves Notas”. Edição de autor. Coimbra.

FERNANDES, Maria José (2007). “Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica”. *Tékhnē n.º 8*. Barcelos, pp. 67-96.

FUERTES FUERTES, Iluminada e VELA BARGUES, José Manuel (2000). “La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 105*. Espanha, pp. 657-686.

GÓMEZ CIRIA, António (1997). “La imagen fiel y los principios contables públicos”. *Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*. Espanha, pp. 45-52.

GÓMEZ CRESPO, Santiago (1992). “Gestión de Hospitales Públicos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 70. Espanha, pp. 245-257.

GONÇALVES, Susana Maria de Oliveira e Silva (2007). A Consolidação de Contas da Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica. Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado – Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Braga.

GOÑI LEGAZ, Salomé (1998). “El Análisis Envolvente de Datos como Sistema de Evaluación de la Eficiencia Técnica de las Organizaciones del Sector Público: Aplicación en los Equipos de Atención Primaria”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 97. Espanha, pp. 979-1004.

GONZÁLEZ FERRANDO, José Maria (1994). “Una Ayuda Indirecta a la Introducción de la “Partida Doble” en la Real Hacienda de Indias: La Real Cedula de 18 de Agosto de 1596 sobre Libros de Cuentas”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 80. Espanha, pp. 647-674.

INCM – IMPRENSA NACIONAL DA CASA DA MOEDA (2008). Constituição da República Portuguesa. Lisboa: INCM.

JORGE, Susana Margarida Faustino (2007). “A comparative-international theory for Portuguese Local Government accounting”. *Tékhné* n.º 7. Barcelos, pp. 211-234.

JORGE, Susana Margarida Faustino (2005). “A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Aplicação do Modelo de Contingência do Lüder”. Comunicação apresentada no Mestrado em Contabilidade e Finanças, Escola Superior de Tecnologia e Gestão. Leiria.

JORGE, Susana Margarida Faustino. (2005) “The reform of governmental accounting in Portugal: an application of Lüder’s Contingency Model”; in *International Trends and Experiences in Government Accounting*; A. Bourmistrov and F. Mellemvik (eds.); Capellen Akademisk Forlag. Inglaterra, pp. 28-48.

JORGE, Susana Margarida Faustino (2003). Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective. University of Birmingham – Tese de Doutoramento. Inglaterra.

LAFFARGA BRIONES, Joaquina e LUCUIX GARCÍA, Inmaculada (1994). “Docencia e Investigación en Contabilidad Publica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 481-502.

LEÓN LEDESMA, Javier de, DORTA VELÁZQUEZ, José Andrés e BALBOA LA CHICA, Pedro Manuel (2004). “La Contabilidad Pública y el Seguimiento de los Proyectos de Gasto: El Caso de las Actuaciones Medio Ambientales”. 2.º Encuentro Internacional Desarrollo Sostenible y Población –Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Espanha.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio e PABLOS RODRÍGUEZ, José Luis (2000). “Responsabilidad e Rendición de Cuentas en el Modelo de Contable Público”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 106. Espanha, pp. 931-964.

Luz, Cláudia (2007). “A Nova Gestão Pública”. Edição de autor. Loulé: <http://www.regiao-sul.pt/noticia.php?refnoticia=78849>.

KETELE, Jean-Marie de e ROEGIERS, Xavier (1999). Metodologia da Recolha de dados. Fundamentos dos Métodos de Observações, de Questionários, de Entrevistas e de Estudo de Documentos. Lisboa: Instituto Piaget.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa (2002). “Considerações Gerais sobre o Orçamento e o Controlo nas Entidades Públicas Portuguesas”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 444. Lisboa, pp. 261-269.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa (2001). “Da Contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 435. Lisboa, pp. 693-703.

MARTÍNEZ MANZANEDO, Rosario (1994). “El Déficit Público en Contabilidad Nacional”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 359-377.

MARTÍNEZ TAPIA, Ramón (1992). “El Control Interno Recaudatorios de las Corporaciones Locales en los Procesos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 70. Espanha, pp. 235-243.

MARTÍNEZ TAPIA, Ramón (1991). “La Función de Personal en las Administraciones Locales”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 68. Espanha, pp. 829-841.

MONTEIRO, José Augusto (1999). Manual de Classificação Orçamental das Despesas Públicas. Lisboa: Ministério das Finanças – Direcção-Geral do Orçamento.

MONTESINOS JULVE, Vicente (2003). “Panorama Actual de la Contabilidad Pública: Análisis de la Situación Española Dentro de su Entorno Internacional”, *Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 45. Espanha, pp. 159-185.

MONTESINOS JULVE, Vicente, PINA MARTINEZ, Vicente, TORRES PRADAS, Lourdes, e VELA BARGUES, José Manuel (1998). “Análisis Comparado de los Principios y Prácticas Contables de los Sistemas Contables Públicos de los Países de la OCDE: Una Aproximación Empírica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 96. Espanha, pp. 787-820.

MONTESINOS JULVE, Vicente (1994). “La Normalización en la Auditoria del Sector Público”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 433-462.

MONTESINOS JULVE, Vicente (1993). “Análisis de la Información Contable Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 76. Espanha, pp. 683-722.

NAVARRO GALERA, Andrés (2005) “Una Propuesta para la Aplicación de los Modelos de Valoración de las Normas Internacionales a los Activos de las Entidades Públicas Españolas”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 126. Espanha, pp. 637-661.

NETO, Pedro Luiz de Oliveira Costa (1977). Estatística. Lisboa: Editora Blücher Ltda.

NOGUEIRA, Sónia Paula da Silva e RIBEIRO, Nuno Adriano Baptista (2007). “Divergências entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Análise às Contas da Administração Pública Portuguesa”. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança.

NOGUEIRA, Sónia Paula da Silva e RIBEIRO, Nuno Adriano Baptista (2007). “A Contabilidade Pública e a Contabilidade Privada: Enquadramento do Normativo Português no Contexto Internacional”. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança.

PABLOS RODRÍGUEZ, José Luis (1997). “Responsabilidad y Contabilidad en las Administraciones Públicas”. *Auditoria Pública: Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*. Espanha, pp. 63-67.

PEREIRA, Alexandre, POUPA, Carlos (2006). Como Escrever uma Tese: Monografia ou Livro Científico Usando o Word, 3.^a Edição. Lisboa: Edições Sílabo.

PINA MARTINEZ, Vicente e TORRES PRADAS, Lourdes (2001). “Gestión en las Administraciones Públicas”. Edição de autor. Espanha.

PINA MARTINEZ, Vicente e TORRES PRADAS, Lourdes (1995). “Indicadores de “Output” para el Análisis de Eficiencia de las Entidades no Lucrativas. Aplicaciones en el Sector Publico Español”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 85*. Espanha, pp. 969-989.

PINA MARTINEZ, Vicente (1994) “Principios de Análisis Contable en la Administración Publica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 79*. Espanha, pp. 379-432.

PINA MARTINEZ, Vicente (1993). “El Cuadro de Financiación del Borrador del Plan General de Contabilidad Publica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 77*. Espanha, pp. 809-833.

RAIMUNDO, Hélder Faustino (2006). “Texto de Apoio II - A Investigação Qualitativa”. Edição de Autor. Portugal.

RIBEIRO, Verónica Paula Lima (2003). A Harmonização Internacional no Âmbito da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal. Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado – Mestrado em Contabilidade e Administração. Braga.

RODRIGUES, Lúcia Lima e PEREIRA, Ana Alexandra Caria (2004). Manual de Contabilidade Internacional: A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização Internacional. Lisboa: Publisher Team.

RUA, Susana Catarino e CARVALHO, João Baptista da Costa (2006). Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual. Lisboa: Publisher Team.

TORRES PRADAS, Lourdes e PINA MARTINEZ, Vicente (2003). “Local Government Financial Reporting in the USA and Spain – A Comparative Study”. *Spanish Journal of Finance and Accounting n.º 115*. Espanha, pp. 153-183.

TORRES PRADAS, Lourdes (1991). “Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 67*. Espanha, pp. 535-558.

TAVARES, Luís Gonzaga, PINELA, António Miguel (1988). *Contabilidade Pública - Diplomas Coordenados e Anotados*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

TAVARES, Marcelo [N.D]. “Uso de Questionários na Coleta de Dados”. Universidade Federal de Uberlândia – Faculdade de Matemática. Brasil.

VELA BARGUES, José Manuel (1994). “Contabilidad Pública y Normalización Contable: Una Especial Referencia al Caso Español”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 79. Espanha, pp. 309-334.

VELA BARGUES, José Manuel (1992). “La Nueva Contabilidad de las Entidades Locales y los Principios Contables Públicos (II): Los Principios del Documento de la I.G.A.E. y la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 72. Espanha, pp. 653-673.

VELA BARGUES, José Manuel (1992); “La Nueva Contabilidad de las Entidades Locales y los Principios Contables Públicos (I): Significado y Antecedentes de los Principios Contenidos en el Documento de la I.G.A.E.”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 71. Espanha, pp. 369-391.

VELA BARGUES, José Manuel (1991). “La Contabilidad Pública Frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas Reflexiones en Torno a la Interpretación de sus Diferencias”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n.º 68. Espanha, pp. 579-620.

LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei n.º 24/88 de 29 de Janeiro – “*Aprova o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS)*”.

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – “*Lei de Bases da Contabilidade Pública*”.

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – “*Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado*” (revogada).

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – “*Regulamentação da Lei de Bases da Contabilidade Pública*”.

Resolução n.º 1/93, de 21 de Janeiro – “*Prestação de Contas ao Tribunal de Contas para organismos autónomos e fundos públicos*” (revogada).

Circular n.º 1225-Série A/1994, de 04 de Março da Direcção-Geral do Orçamento – “*Novo Regime de Administração Financeira do Estado*”.

Decreto-Lei n.º 158/96 de 03 de Setembro – “*Aprova a Lei Orgânica do Ministério das Finanças*”.

Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro – “*Obrigatoriedade do plano e relatório de actividades*”.

Instruções n.º 2/97, de 3 de Março – 2.ª Secção do Tribunal de Contas – “*Instruções para a organização e documentação dos serviços e organismos da Administração Pública (regime geral, autonomia administrativa)*” (revogada).

Decreto-Lei n.º 232/97, de 03 de Setembro – “*Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)*”.

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de Março – “*Aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública*”.

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – “*Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)*”.

Decreto-Lei n.º 191/99, de 05 de Junho – “*Aprova o regime da tesouraria do Estado*”.

Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro – “*Plano Oficial de Contabilidade para o Sector de Educação (POC-Educação)*”.

Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro – “*Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)*”.

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – “*Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado*”.

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro – “*Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)*”.

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro – “*Estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a administração central*”.

Decreto-Lei n.º 131/2003, de 28 de Junho – “*Estabelece as regras relativas à definição dos programas e medidas a inscrever no Orçamento do Estado e das respectivas estruturas, assim como à sua especificação nos mapas orçamentais e ao acompanhamento da sua execução*”.

Circular n.º 1302-Série A/2003, de 31 de Julho da Direcção-Geral do Orçamento – “*Estabelece a estruturação, parcial, do Orçamento do Estado por programas*”.

Instruções n.º 1/2004, de 22 de Janeiro – 2.ª Secção do Tribunal de Contas – “*Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública e Planos Sectoriais*”.

Resolução n.º 4/2004, de 23 de Dezembro – 2.ª Secção do Tribunal de Contas – “*Remessa de contas ao Tribunal de Contas*”.

Circular n.º 1315-Série A/2005, de 05 de Janeiro da Direcção-Geral do Orçamento – “*Divulgação da Estratégia de implementação do POCP*”.

Despacho n.º 3858-A/2007, de 01 de Março – “*Criação de uma comissão com a missão de propor um modelo e respectiva metodologia para a estruturação do Orçamento do Estado por programas*”.

Despacho n.º 4639/2008, de 21 de Fevereiro – “*Criação de um Grupo de Trabalho para a Implementação Piloto da Orçamentação por Programas*”.

SITES DA INTERNET

<http://www.accid.org/>

<http://www.aeca.es/pub/refc/refc.html>

<http://www.cefa.pt/v1/>

<http://www.ctoc.pt>

<http://www.dgo.pt/>

<http://educaic.blogspot.com/2006/01/texto-de-apoio-ii.html>

<http://www.famat.ufu.br/>

<http://www.iapmei.pt>

<http://www.ifac.org>

<http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm>

<http://www.oecd.org/home>

<http://planoestrategico.ipvc.pt>

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

<https://www.siadap.gov.pt>

<http://www.ssrn.com/>

<http://www.tcontas.pt/>

<http://pt.wikipedia.org>

APÊNDICES

Apêndice n.º1

**Carta enviada para acompanhamento do pedido de preenchimento do
questionário (1.º pedido)**

Renato de Campos Vieira
Rua Doutora Maria Almira Medina, n.º 22
2710-717 Sintra

Exmo(a). Senhor(a)

Sintra, 21 de Maio de 2007

Assunto: Envio de questionário

Exmos. Senhores,

No âmbito da realização da minha dissertação de mestrado (Mestrado em Contabilidade e Finanças) na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, orientada pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, com o título: “A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”, venho, por este meio, remeter a V. Exas. o questionário em anexo, que se enquadra no respectivo estudo empírico.

O objectivo é analisar se a adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos (SFAs) da Administração Pública, tem sido essencialmente uma questão de harmonização de procedimentos contabilísticos, ou se, pelo contrário, tem representado, de facto, uma evolução considerável, designadamente no que respeita a fornecer mais e melhor informação, prestada através das contas desses organismos.

Consequentemente, a participação do vosso organismo no preenchimento deste questionário é de extrema importância para os referidos estudo e dissertação. Toda a informação prestada por V. Exas. destina-se exclusivamente a fins académicos podendo, caso o desejem, omitir o nome do vosso organismo.

Em caso de qualquer dúvida, é favor contactarem-me para o local de trabalho (Ministério da Defesa Nacional – Marinha – Arsenal do Alfeite) por e-mail doc2@arsenal-alfeite.pt, telefone 210950863 ou telemóvel 936260193.

Agradecendo, desde já, a colaboração prestada, aguardo resposta com a maior brevidade possível.

Com os melhores cumprimentos,

Renato de Campos Vieira

Apêndice n.º2

Questionário



Universidade de Coimbra

Faculdade de Economia



Mestrado em Contabilidade e Finanças

“A adoção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”

QUESTIONÁRIO AOS SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS

Apresentação

Este questionário visa determinar se a adoção do POCP nos SFAs, tem sido essencialmente uma questão de harmonização de procedimentos contabilísticos, ou se, pelo contrário, tem representado uma evolução/revolução em termos da contabilidade e da prestação de contas. Pretende-se particularmente analisar aspectos relacionados com a (maior) quantidade e o (diferente) tipo de informação proporcionada pelo sistema contabilístico actual face ao anterior.

O questionário encontra-se dividido em três partes.

A primeira refere-se à caracterização da entidade.

A segunda refere-se à informação financeira proporcionada pelo sistema contabilístico (orçamental e patrimonial), constituindo a parte central do estudo empírico. Os assuntos analisados nesta parte abrangem 2 períodos distintos: antes do POCP e após o POCP. Assim:

1 = Período antes do POCP

2 = Período após o POCP

Para cada pergunta deverá indicar os períodos em que a informação está disponível. Assim, se para determinada pergunta, a informação existir nos dois períodos, deverá colocar ‘X’ em todos os períodos. Se não assinalar nenhum dos períodos, significa que não tem a informação solicitada para qualquer dos períodos.

Caso este organismo tenha sido criado após o primeiro período, apenas deverá responder para o segundo período, se tiver começado desde o início de actividade a aplicar o POCP. Se este organismo tiver resultado da fusão recente de dois ou mais organismos, relativamente ao período anterior ao da fusão deverá responder com base na informação do organismo que tinha a maior dimensão em termos de orçamento anual. Se o POCP ainda não foi implementado no vosso organismo, deverá responder na segunda parte do questionário apenas ao 1.º período. Se não estiverem a aplicar o POCP, em virtude do mesmo não ser de uso obrigatório para o vosso organismo, deverá fazer menção a esse facto no ponto 6.3 da Parte I e devolver o questionário apenas com esta parte preenchida.

A última parte está relacionada com a Contabilidade Analítica ou de Gestão, abordando a visão que o respondente tem deste subsistema contabilístico e, caso ainda não esteja implementado neste organismo, procurando os motivos para essa não implementação.

Pretende-se que as **respostas traduzam a prática do organismo.**

Muito obrigado pela colaboração.

Parte I – Caracterização da Entidade

1. Identificação do organismo (facultativo): _____

2. Ministério: _____

3. Distrito: _____

4. N.º de funcionários: _____

5. Valor total do orçamento aprovado para 2007: _____

6. Já implementou o POCP? Sim Não

6.1 Se sim, em que ano? _____

6.2 Se ainda não implementou o POCP, que plano de contas utiliza?

6.3 Qual(is) o(s) principal(ais) motivo(o) para o não ter ainda implementado?

Parte II – Informação Financeira (Sistemas Orçamental e Patrimonial)

Aspectos da Informação Financeira	Período	
	1	2
1 – Na elaboração da Contabilidade Orçamental qual era/é a técnica utilizada?		
1.1 – Unigrafia		
1.2 – Digrafia		
2 – O sistema contabilístico permitia/permite elaborar a Contabilidade Financeira ?		
3 – Que tipo de informação (orçamental, patrimonial e económica) era/é proporcionada pelo sistema contabilístico usado na entidade?		
3.1 – Informação imediata sobre todas as disponibilidades financeiras		
3.2 – Informação imediata sobre todas as dívidas de terceiros		
3.3 – Informação imediata sobre stocks (existências)		
3.4 – Informação imediata sobre o inventário, designadamente o imobilizado operacional		
3.5 – Informação imediata sobre os bens de domínio público		
3.6 – Informação imediata e integrada sobre todos os activos do organismo		
3.7 – Informação imediata sobre todas as dívidas a fornecedores		

Aspectos da Informação Financeira	Período	
	1	2
3.8 – Informação imediata sobre outras dívidas a terceiros		
3.9 – Informação imediata sobre todos os proveitos de um determinado período		
3.10 – Informação imediata sobre todos os custos de um determinado período		
3.11 – Informação imediata sobre todas as receitas de um determinado período		
3.12 – Informação imediata sobre todos os compromissos assumidos num determinado período		
3.13 – Informação imediata sobre todas as despesas de um determinado período		
4 – O sistema contabilístico usado na entidade permitia/permite elaborar que mapas ?		
4.1 – Balanço		
4.2 – Demonstração dos Resultados por Natureza		
4.3 – Demonstração dos Resultados por Funções		
4.4 – Mapa do Controlo Orçamental da Despesa		
4.5 – Mapa do Controlo Orçamental da Receita		
4.6 – Conta de Gerência/Mapa dos Fluxos de Caixa		
4.7 – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados		
4.8 – Relatório de Gestão		
5 – Que usos eram/são dados à informação proporcionada/divulgada pelo sistema de informação contabilística?		
5.1 – Prestação de contas para:		
5.1.1 – Comissão de Fiscalização Interna		
5.1.2 – Órgãos de Gestão Interna		
5.1.3 – Direcção Geral do Orçamento		
5.1.4 – Tribunal de Contas		
5.1.5 – Ministério da tutela		
5.1.6 – Público em geral		
5.2 – Apoio à decisão interna sobre:		
5.2.1 – Gestão de stocks		
5.2.2 – Gestão de imobilizado operacional		
5.2.3 – Gestão de bens de domínio público		
5.2.4 – Gestão de dívidas a receber		
5.2.5 – Gestão de dívidas a pagar		

Aspectos da Informação Financeira	Período	
	1	2
5.2.6 – Gestão do orçamento da entidade		
5.2.7 – Gestão da política de investimentos		
5.2.8 – Elaboração de indicadores económico-financeiros		
5.2.9 – Outros – quais?		

6 – Tendo em conta o que respondeu à questão 5, quais eram/são os principais utilizadores da informação, designadamente dos mapas indicados na questão 4?		
6.1 – Comissão de Fiscalização Interna		
6.2 – Órgãos de Gestão Interna		
6.3 – Direção Geral do Orçamento		
6.4 – Tribunal de Contas		
6.5 – Ministério da tutela		
6.6 – Público em geral		
7 – Para garantir a qualidade da informação, a que tipo de verificação estavam/estão sujeitas as contas?		
7.1 – Verificação, pela auditoria interna, da forma legal		
7.2 – Verificação, pela auditoria interna, do conteúdo (cumprimento dos princípios e regras orçamentais e contabilísticos)		
7.3 – Verificação, pela auditoria externa, da forma legal		
7.4 – Verificação, pela auditoria externa, do conteúdo (cumprimento dos princípios e regras orçamentais e contabilísticos)		
7.5 – Certificação pelo Tribunal de Contas		
7.6 – Outros – quais?		

Parte III – Contabilidade Analítica ou de Gestão

Características	Resposta	
	Sim	Não
1 – O vosso organismo possui um sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão (Se a resposta for NÃO, p.f. passe à questão 3)		
1.1 – Se sim, desde que ano: _____		
2 – O sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão existente permite obter, de uma forma imediata, informação para apoio à decisão, sobre:		
2.1 – Os custos por centros de custo		
2.2 – Os custos por actividades		
2.3 – Os custos por funções		
2.4 – Os custos dos serviços prestados		
2.5 – Os custos dos bens produzidos		
2.6 – Os proveitos por actividades		
2.7 – Os proveitos por funções		
2.8 – Os resultados por actividades		
2.9 – Os resultados por funções		
2.8 – Outros – quais? _____ _____		
3 – Se o vosso organismo não possui um sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão, indique por favor qual(is) o(s) motivo(s) da sua ainda não implementação:		
3.1 – Falta de meios financeiros		
3.2 – Falta de meios humanos		
3.3 – A informação que poderia ser produzida não tem utilidade para o nosso organismo		
3.4 – O custo de produção/obtenção da informação é superior ao seu benefício		
3.5 – Outros – quais? _____ _____		

Categoria do respondente ao questionário: _____

Apêndice n.º3

Carta enviada a pedir o envio do questionário (2.º pedido)

Renato de Campos Vieira
Rua Doutora Maria Almira Medina, n.º 22
2710-717 Sintra

Exmo(a). Senhor(a)

Sintra, 11 de Julho de 2007

Assunto: Questionário

Exmos. Senhores,

No âmbito da realização da minha dissertação de mestrado (Mestrado em Contabilidade e Finanças) na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, orientada pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, com o título: “A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”, enviei recentemente a V. Exas. um questionário relacionado com o respectivo estudo empírico.

Como até à presente data ainda não recebi nenhuma resposta por parte de V. Exas., venho por este meio solicitar, mais uma vez, o envio do referido questionário. Realço novamente que a participação do vosso organismo no preenchimento deste questionário é de extrema importância para os referidos estudo e dissertação. Toda a informação prestada por V. Exas. destina-se exclusivamente a fins académicos podendo, caso o desejem, omitir o nome do vosso organismo.

No caso deste novo pedido se ter cruzado com o envio da resposta por parte de V. Exas., queiram considerar o mesmo sem efeito.

Em caso de qualquer dúvida, é favor contactarem-me para o local de trabalho (Ministério da Defesa Nacional – Marinha – Arsenal do Alfeite) por e-mail doc2@arsenal-alfeite.pt, telefone 210950863 ou telemóvel 936260193.

Agradecendo, desde já, a colaboração prestada, aguardo resposta com a maior brevidade possível.

Com os melhores cumprimentos,

Renato de Campos Vieira

Apêndice n.º4

Email enviado a pedir o envio do questionário (3.º pedido)

Cofre Privativo do Tribunal de Contas - Sede
A/C Direcção Financeira
Email: dgfp@tcontas.pt

Exmos. Senhores,

No âmbito da realização da minha dissertação de mestrado (Mestrado em Contabilidade e Finanças) na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, orientada pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, com o título: “A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”, enviei a V. Exas. um questionário relacionado com o respectivo estudo empírico.

Como até à presente data ainda não recebi nenhuma resposta por parte de V. Exas., venho por este meio solicitar, mais uma vez, o envio do referido questionário. Caso não tenham recebido o referido questionário, peço o favor de me solicitarem o envio de um novo questionário. Realço novamente que a participação do vosso organismo no preenchimento deste questionário é de extrema importância para os referidos estudo e dissertação. Toda a informação prestada por V. Exas. destina-se exclusivamente a fins académicos podendo, caso o desejem, omitir o nome do vosso organismo.

No caso deste novo pedido se ter cruzado com o envio da resposta por parte de V. Exas., queiram considerar o mesmo sem efeito.

Em caso de qualquer dúvida, é favor contactarem-me para o local de trabalho (Ministério da Defesa Nacional – Marinha – Arsenal do Alfeite) por e-mail doc2@arsenal-alfeite.pt, telefone 210950863 ou telemóvel 936260193.

Agradecendo, desde já, a colaboração prestada, aguardo resposta com a maior brevidade possível.

Com os melhores cumprimentos,

Renato de Campos Vieira
12 de Outubro de 2007

ANEXOS

Anexo n.º1

Lista dos Serviços e Fundos Autónomos para onde foram enviados os questionários

01 – Encargos Gerais da Nação (11)

Cofre Privativo do Tribunal de Contas - Sede
Serviço de Informações e Segurança
Instituto do Desporto de Portugal
Serviço do Provedor de Justiça
Presidência da República
Cofre Privativo do Tribunal de Contas - Açores
Instituto para a Gestão das Lojas do Cidadão
Entidade Reguladora para a Comunicação Social
Serviço de Informações Estratégicas de Defesa e Militares
Cofre Privativo do Tribunal de Contas - Madeira
Assembleia da República

02 – Administração Interna (4)

Direcção-Geral de Viação
Cofre de Previdência da PSP
Serviços Sociais da PSP
Serviços Sociais da GNR

03 – Negócios Estrangeiros (1)

Fundo para as Relações Internacionais

04 – Finanças e Administração Pública (8)

Fundo de Acidentes de Trabalho
Fundo de Estabilização Aduaneiro
Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
Fundo de Regularização da Dívida Pública
Instituto de Gestão do Crédito Público, I.P.
Fundo de Estabilização Tributário

Caixa Geral de Aposentações, I.P.
Instituto de Seguros de Portugal

05 – Defesa Nacional (7)

Instituto de Acção Social das Forças Armadas
Oficinas Gerais de Fardamento e Equipamento
Oficinas Gerais de Material de Engenharia
Instituto Hidrográfico
Manutenção Militar
Arsenal do Alfeite
Laboratório Militar de Produtos Químicos e Farmacêuticos

06 – Justiça (3)

Instituto Nacional de Medicina Legal
Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, I.P.
Serviços Sociais do Ministério da Justiça

07 – Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional (11)

Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional de Lisboa e Vale do Tejo
Fundo Remanescente da Reconstrução do Chiado
Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte
Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro
Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Algarve
Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Alentejo
Instituto de Gestão e Alienação do Património Habitacional do Estado
Instituto Regulador de Águas e Resíduos
Instituto da Conservação da Natureza
Instituto Nacional de Habitação
Direcção-Geral do Desenvolvimento Regional

08 – Economia e Inovação (9)

Autoridade da Concorrência

Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento

Instituto Nacional de Engenharia, Tecnologia e Inovação

ICEP Portugal, Instituto das Empresas para os Mercados Externos

Instituto Nacional da Propriedade Industrial

Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos

ITP - Instituto de Turismo de Portugal

Instituto Português da Qualidade, IP

IPAC - Instituto Português de Acreditação, I.P.

09 – Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas (7)

Laboratório Nacional de Investigação Veterinária

Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto

Direcção-Geral de Protecção das Culturas

Instituto da Vinha e do Vinho

Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola

Instituto Nacional de Investigação Agrária e das Pescas

Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e das Pescas

10 – Obras Públicas, Transportes e Comunicações (7)

Instituto Nacional do Transporte Ferroviário

Autoridade Nacional de Comunicações

Laboratório Nacional de Engenharia Civil

Instituto Nacional de Aviação Civil

Instituto da Construção e do Imobiliário, I.P.

Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos

Obra Social do Ministério das Obras Públicas

11 – Trabalho e Solidariedade Social (33)

Instituto para a Qualidade na Formação
Centro de Formação Profissional da Indústria da Fundação
Centro de Formação Profissional da Indústria Têxtil
Centro de Formação Profissional da Indústria da Cortiça
Centro de Formação e de Inovação Tecnológica
Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres
Centro de Reabilitação Profissional de Gaia
Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I.P.
Centro de Formação Profissional Para a Indústria Cerâmica
Instituto do Emprego e Formação Profissional
Centro de Formação Profissional para a Indústria de Lanifícios
Centro de Formação Profissional para o Sector da Cristalaria
Centro de Formação Profissional das Industrias de Madeira e Mobiliário
Centro de Formação Profissional da Indústria de Ourivesaria e Relojoaria
Instituto para a Segurança, Higiene e Saúde no Trabalho
Centro de Formação Sindical e Aperfeiçoamento Profissional
Centro de Formação Profissional da Indústria de Vestuário e Confeção
Centro de Formação Profissional da Indústria Metalúrgica e Metalomecânica
Centro de Educação e de Formação Integrada Porto
Centro de Formação Profissional da Indústria da Construção Civil e Obras Públicas do Sul
Centro Protocolar de Formação Profissional para o Sector da Justiça
Centro de Formação Profissional para a Industria do Engarrafamento de Águas e Termalismo
Centro Protocolar de Formação Profissional para Jornalistas
Centro de Formação Profissional da Indústria da Construção Civil e Obras Públicas do Norte
Centro de Formação Profissional dos Trabalhadores de Escritório, Comércio, Serviços e
Novas Tecnologias
Centro de Formação Profissional da Indústria Electrónica
Centro de Formação Profissional da Indústria de Calçado
Centro de Formação Profissional para o Comércio e Afins
Centro de Formação Profissional da Reparação Automóvel
Centro de Formação Profissional para o Sector Alimentar
Centro de Formação Profissional para a Qualidade
Centro de Formação Profissional do Artesanato

Centro Formação Profissional para o Sector das Pescas

12 – Saúde (0)

13 – Educação (0)

14 – Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (7)

Instituto de Meteorologia

Instituto Tecnológico e Nuclear

Estádio Universitário de Lisboa

Fundação para a Ciência e a Tecnologia

Instituto de Higiene e Medicina Tropical

Instituto de Investigação Científica Tropical

Agência para a Sociedade do Conhecimento, IP

15 – Cultura (5)

Fundo de Fomento Cultural

Instituto Português de Museus

Instituto Português do Património Arquitectónico

Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia

Cinamateca Portuguesa/Museu do Cinema

Dezembro de 2008