
A IMPLEMENTAÇÃO DO PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA NOS SERVIÇOS AUTÓNOMOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL: ESTUDO E ANÁLISE*†

IMPLEMENTATION OF THE OFFICIAL PUBLIC ACCOUNTING PLAN IN AUTONOMOUS SERVICES OF CENTRAL ADMINISTRATION: STUDY AND ANALYSIS

José Manuel Pereira de Araújo

Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade do Minho
Licenciado em Gestão Comercial e Contabilidade pela
Universidade Fernando Pessoa
Endereço: Rua Dr. Sousa Gomes, 9 - Sta. Marta de Portuzelo
CEP 4925-046 - Viana do Castelo - Portugal
E-mail: jmparaujo@sapo.pt
Telefone: 00351 96 6854078

RESUMO

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – e os planos sectoriais que se lhe seguiram – considerado como o corolário da Reforma da Administração Financeira do Estado, tem como principal objectivo criar condições para a integração de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade moderna que dê resposta às novas exigências contabilísticas no âmbito da contabilidade pública. Elaborada e apresentada em tempo útil, segundo critérios que permitam a sua comparação, confirmam-lhe credibilidade e a obtenção da imagem verdadeira e apropriada da entidade a que se reporta, deve a informação financeira pública satisfazer todos os seus utilizadores, nos aspectos orçamental, patrimonial e analítico. Os órgãos de gestão das entidades e as suas tutelas, através deste novo instrumento de apoio, são os primeiros que devem analisar e traduzir os seus dados em medidas concretas de correcção da eficiência, eficácia e economia da actividade que desenvolvem. O levantamento do ponto da situação relativamente à Contabilidade Pública em Portugal nos Serviços Autónomos, permite identificar o trabalho já efectuado nesta matéria, qual a parte que ainda falta fazer e, assim, contribuir para a melhoria da prática contabilística nestes serviços do sector público.

Palavras-chave: Plano oficial. Contabilidade pública. Serviços autónomos.

ABSTRACT

The Official Public Accounting Plan (POCP), approved through Decree-Law n.º 232/97, of 3 September, and the sector plans that followed it, considered as a corollary of the Reform of the Financial Administration of the State, has as its principal objective the creation of conditions for the integration of a modern patrimonial, analytical and budgetary accounting that provides and answer to the new accounting requirements within the scope of public accounting. Designed and presented at a useful moment, according to criteria that allow

* Artigo recebido em 29.01.2007. Revisado por pares em 01.10.2007. Reformulado em 15.12.2007. Recomendado em 23.01.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Organização responsável pelo periódico: FURB.

† Trabalho apresentado no XI Congresso de Contabilidade e Auditoria, em Coimbra/Portugal, de 16 a 18 de novembro de 2006.

comparison, confirming credibility and obtainment of the true and appropriate image of the entity that it is reporting on, due to the public financial information satisfying all of its users, in the analytical, patrimonial and budgetary aspects. By means of this new instrument of support, management sections of agencies and their examiners are the first that must analyze and translate the data into concrete measures for the correction of efficiency, effectiveness and economy of the activities that they develop. Raising the point of the situation relative to Public Accounting in Portugal in Autonomous Services allows us to identify the work already made with this material and those parts still not made, thus contributing to the improvement of accounting practices in these services of the public sector.

Keywords: Official plan. Public accounting. Autonomous services.

1 INTRODUÇÃO

Até ao presente momento, passaram já mais de oito anos depois da aprovação do POCP e muito já foi escrito sobre as suas vantagens e contributo para a transparência das contas públicas, bem como sobre as suas falhas, dificuldades de implementação e ainda sobre a morosidade por parte dos Serviços Públicos na concretização total dos seus objectivos.

Só por si, a definição destes novos objectivos, vem, de certa forma, alterar os procedimentos tradicionais contabilísticos dos organismos públicos e obrigar ao tratamento da informação contabilística de uma forma que permita a sua consolidação, divulgação de resultados e análise comparativa, ou seja, de acordo com as características qualitativas exigidas. Tem-se, no entanto, agora como certo, o pressuposto de que se encontram já reunidas as condições mínimas que permitem aplicar o POCP em todos os Serviços Autónomos (SA) e obter destes uma informação contabilística que, para além do mero e necessário cumprimento da lei, seja igualmente útil e qualificada.

O trabalho que agora se apresenta é o resultado da investigação desenvolvida de forma a provar este pressuposto, através do apuramento do ponto da situação em que o Plano Oficial de Contabilidade Pública e os planos sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central se encontram, ao nível da sua implementação e, conseqüentemente, da identificação dos aspectos ou objectivos ainda não alcançados.

Os dados foram obtidos pelas respostas dadas, entre dezembro de 2003 e abril de 2004, a 199 questionários (amostra), de um total de 292 (universo), enviados aos Serviços Autónomos da Administração Central diferenciados pelos sectores da saúde (POCMS), da educação (POCED) e restantes sectores que utilizam o POCP.

2 IMPLEMENTAÇÃO VERSUS NÃO IMPLEMENTAÇÃO DOS PLANOS DE CONTABILIDADE: SITUAÇÃO GERAL

De entre os vários aspectos que por este estudo interessava analisar e que seria, sem dúvida, o seu principal ponto de partida, o saber se o POCP ou os outros planos sectoriais tinham sido já implementados no Serviço Autónomo, foi a primeira questão colocada.

Atendendo à data da aprovação dos diplomas legais que aprovaram os respectivos planos de contabilidade – Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro para o POCP; Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro para o POCED; Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro para o POCMS – e às suas datas de entrada em vigor – 1º de janeiro de 1998; 21 de setembro de 2000; 29 de setembro de 2000, respectivamente – e principalmente, às datas indicadas para a sua implementação e aplicação generalizada a todos os Serviços, podia parecer que esta questão – saber se os Serviços tinham já implementado o plano de contabilidade e se realmente o aplicavam – era uma questão desnecessária.

Pela pesquisa previamente feita sobre este assunto, chegou-se à conclusão que, devido a dificuldades de vária ordem, esta era uma tarefa ainda por acabar. Questionados concretamente sobre se aplicavam já ou não o seu plano de contabilidade, verificou-se que dos 199 questionários recebidos válidos, 154 aplicam o respectivo plano de contabilidade e 45 ainda o não fazem (Tabela 1).

Tabela 1 – Aplicação dos Planos de Contabilidade

Plano de contabilidade	Recebidos válidos	Aplicam o plano		Não aplicam o plano	
		N.º	%	N.º	%
POCP	60	36	60,0	24	40,0
POCED	89	72	80,9	17	19,1
POCMS	50	46	92,0	4	8,0
Total	199	154	77,4	45	22,6

Fonte: elaboração própria.

Olhando apenas para os números, o que nos salta à vista é que a grande maioria dos Serviços aplica o seu plano de contabilidade. Mas se olharmos para os 45 que não aplicam, teremos que concluir que existe ainda um número elevado de Serviços que, por razões específicas que cada um tem e em sua defesa alega porque considera legítimas e não imputáveis a si ou às suas capacidades, não o aplica.

Pelo quadro que ilustra a situação real de aplicação de cada tipo de plano de contabilidade, chegamos ainda à conclusão de que, comparativamente, é no sector da saúde em que se verifica uma maior implementação e aplicação do seu plano, o POCMS. Os números falam por si, mas a realidade é que de 50 Serviços, apenas 4 não o aplicam.

3 A NÃO APLICAÇÃO DOS PLANOS DE CONTABILIDADE

3.1 Razões apresentadas

Poderiam ter sido muitas as variáveis colocadas nos questionários como eventuais impossibilidades da ainda não aplicação do plano de contabilidade. Pela pesquisa bibliográfica e recolha de opiniões de pessoas conhecedoras das situações de dificuldades nesta área, entendeu-se colocar apenas as seguintes: a) falta de meios adequados; b) falta de pessoal qualificado na área de contabilidade pública; c) não obrigação de prestação de contas segundo o POCP ou plano sectorial; d) outras razões.

Sobre este primeiro grupo (razões invocadas) a maioria dos Serviços respondeu pela positiva às três primeiras questões, ou seja, reconheceu como sendo suas e que de facto não disponham ainda, à data de resposta ao questionário, ou de meios adequados para a aplicação do seu plano de contabilidade, ou de pessoal qualificado em matérias de contabilidade pública e patrimonial capaz de efectuar, conforme o plano exige, a sua correspondência e correcto registo e apresentação de contas segundo os mapas agora pedidos (Tabela 2).

Tabela 2 – Razões da não aplicação do Plano de Contabilidade

	Falta de meios	Falta de pessoal qualificado	Não obrigação de prestação de contas
Sim	16	8	16
Não	3	5	3

Fonte: elaboração própria

A possibilidade de argumentação a instâncias superiores e posterior aceitação por parte destas, com base nas dificuldades já referenciadas, de que na realidade o Serviço ainda não consegue apresentar a sua contabilidade conforme os formatos consubstanciados no seu plano de contabilidade, foi também uma das razões apresentadas e que, parece, pode levar a uma maior falta de empenhamento necessário à finalização da implementação do plano.

Quanto a outras razões que os Serviços pudessem apresentar como justificativas para a não aplicação do plano, foram muitos os Serviços que referenciaram existirem outras razões, mas apenas alguns as indicaram concretamente.

Houve Serviços que, em notas escritas nos seus questionários, indicaram que apesar de terem considerado para efeitos de resposta ao questionário a não aplicação do seu plano de contabilidade, têm, no entanto, já desenvolvidos e a funcionar alguns módulos de contabilidade de acordo com as novas exigências do plano. Outros Serviços disseram simplesmente que o seu plano de contabilidade se encontrava ainda em fase de implementação.

Outros ainda especificaram que “O POCP não está a ser utilizado integralmente devido à falta de meios informáticos. Apesar de estarem a ser realizados registos contabilísticos, ainda não é possível analisar o Balanço, a Demonstração de Resultados e o mapa de Fluxos de Caixa”. Ainda dentro do âmbito das outras razões, foi recebida a informação de que “Conforme poderá constatar, somente no ano de 2004 será implementado de facto o POC-ED. O pessoal da contabilidade tem formação na área da contabilidade orçamental não se prevendo problemas com a introdução da contabilidade patrimonial”.

3.2 Disponibilidade de meios para a implementação do plano

Num outro grupo de questões, foi pedido para indicarem se o Serviço, para a implementação que falta fazer do plano, dispõe de: recursos materiais e recursos humanos. Tendo presente as respostas ao grupo de questões anterior, em que foi indicado pela maioria dos Serviços a falta de meios e a falta de pessoal qualificado para a implementação do plano, seria agora de esperar que as respostas a este grupo fossem pela negativa, confirmando assim a posição tomada anteriormente. Na realidade, não foi isso o que aconteceu. A maioria dos Serviços respondeu que dispõe de meios materiais e humanos suficientes para implementar ou terminar a implementação do seu plano de contabilidade (Tabela 3).

Tabela 3 – Disponibilidade de recursos

	Materiais	Humanos
Sim	28	30
Não	10	9

Fonte: elaboração própria.

Sobre esta matéria de disponibilidade de recursos para a implementação do plano de contabilidade, o resultado de um estudo realizado pela CNCAP em 2002 referia que dos 63 organismos que ainda não tinham o POCP implementado, 55 não disponham de recursos humanos com conhecimentos específicos para efectuar a implementação.

Desconhece-se se a questão dos recursos materiais foi colocada a estes organismos, no entanto, e atendendo apenas à variável recursos humanos, o que se verifica por análise comparativa com o estudo deste trabalho é que se inicialmente (em 2002) havia um elevado défice ao nível da formação de pessoal para a implementação do POCP. Em 2003, porque a maioria indica possuir pessoal suficiente e capaz, esse défice diminuiu, ou seja, verificou-se uma nítida melhoria a este nível.

Perante a confrontação de todo o conjunto destes dados, impunha-se, sobre eles, uma análise específica para encontrar o seu fundamento e perceber em que nível se situam os SA no que à implementação dos seus planos diz respeito e, ainda, em que direcção avançam. Felizmente, e para bem deste trabalho, alguns Serviços indicaram em notas acrescentadas aos questionários, alguns outros dados que complementam os anteriores, justificam as respostas dadas e esclarecem o que de facto necessita ser esclarecido.

Quando indicam que dispõem de recursos humanos, alguns Serviços acrescentaram “Insuficientes”. Outro, para os recursos humanos e materiais, indicou que “O Serviço tem vindo a dotar-se destes meios, pelo que já se pode apresentar a data de conclusão da implementação do plano, para finais de 2004”.

Algum investimento em formação do pessoal afecto ao serviço de contabilidade é também a razão pela qual os Serviços se encontram agora mais capacitados para concluir a implementação do seu plano. Nesta matéria, a formação verifica-se principalmente na vertente da contabilidade patrimonial – e poderá entender-se por aqui que se trata de Serviços que aplicavam exclusivamente o tipo de contabilidade pública directamente tratada ao nível da execução orçamental – mas também há quem refira a necessidade de formação em termos de contabilidade pública no seu todo, ou seja, formação sobre a correspondência da contabilidade tradicional – orçamental/pública – com a patrimonial, de forma a que os registos contabilísticos e todo o tipo de informações sejam feitos e dados segundo o estabelecido nos diplomas que aprovaram os respectivos planos de contabilidade.

Se há alguma conclusão prévia a que se pode chegar com base na leitura e interpretação destes dados é, sem dúvida, a de que nos últimos tempos e talvez muito concretamente durante o ano de 2003, os Serviços melhoraram em termos de qualificação do seu pessoal para a realidade contabilística a que estão sujeitos.

Um outro dado que parece reafirmar esta conclusão e validar a hipótese de que, no geral, os Serviços estão a avançar no sentido do cumprimento das regras a eles aplicadas e, por consequência, a melhorar as suas prestações de serviços públicos, é-nos dado pelas respostas à última questão dos questionários.

Nesta questão, era pedido para indicarem quando consideravam os Serviços estarem reunidas as condições para a implementação do seu plano de contabilidade. Dos serviços que conseguiram apontar um período económico para o efeito: 1 apontou o ano de 2003 como ainda possível para a conclusão; 30 indicaram o ano de 2004; 7 indicaram ser esta tarefa apenas concluída em 2005.

4 PRIMEIRAS CONCLUSÕES

Primeira conclusão

Após a análise dos resultados globais dos questionários, no que à implementação dos planos de contas diz respeito, parece ser de relevar o facto de ainda um grande número de Serviços Autónomos (quase 23%) não os ter já implementado e por consequência não os aplica, não cumprindo assim as exigências legais a que estão sujeitos e, desta forma, não contribuindo para a melhoria da informação contabilística e de gestão, o que os impede de melhor reconhecerem as suas falhas e possibilidades de melhoria dos serviços que prestam à comunidade.

Esta primeira conclusão remete-nos para uma outra que é a de que, pelos dados obtidos, 77 % dos SA dizem aplicar o seu plano de contabilidade. Será esta uma matéria analisada a partir do ponto seguinte, mas, antes de mais convém realçar o seguinte:

A simples análise dos dados e a verificação de grau de aplicação ou não aplicação do POCP e planos sectoriais, não é por si só conclusiva de que efectivamente os SA aplicam o seu plano. Há outras questões relacionadas com o objectivo global do POCP e com as suas novas exigências, face ao anterior sistema contabilístico tradicionalmente utilizado pelos

serviços, que tem que ser equacionadas e verificada a sua aplicação para que se possa finalmente considerar como aplicado o plano de contabilidade respectivo em cada SA.

São exemplos de aspectos necessários considerar para o efeito:

- a) o levantamento de todos os seus bens, a sua respectiva avaliação segundo os critérios vigentes e a sua relevância no activo dos serviços;
- b) a implementação de um sistema de contabilidade analítica;
- c) a criação de provisões do exercício; e
- d) a prática da especialização dos exercícios no apuramento das suas contas.

O simples cumprimento da lei em termos de documentos e prazos de apresentação das contas – exigência a que a totalidade dos serviços obedece – não é significativa de prestação de informação financeira com as características que esta deve conter. A sua fiabilidade depende, essencialmente, da aplicação das normas contabilísticas geralmente aceites e as específicas, neste caso, para o sector público.

O cumprimento da legalidade, ainda está muito associado ao cumprimento dos prazos estabelecidos para a apresentação das demonstrações financeiras e é esquecido, muitas vezes, o outro factor que também é estipulado por lei e deve por isso ser também cumprido, que é o da boa aplicação do normativo contabilístico em vigor.

Sobre estes aspectos genéricos de aplicação de normas contabilísticas que configuram uma elevada importância para o apuramento do real grau de implementação dos planos não foi colocada nenhuma questão directa nos questionários enviados. No entanto, a sua pertinência não foi esquecida e foram colocadas outras questões que de uma forma indirecta nos podem levar à mesma análise.

Outras ainda tiveram por finalidade objectiva saber, se o serviço “tem (ou não) já implementada a contabilidade analítica” e se “procedeu já (ou não) à inventariação e avaliação dos seus bens, direitos e obrigações”.

Sendo esta inventariação e principalmente a avaliação dos bens, uma parte complicada para muitos serviços da Administração Pública, e sem a qual as demonstrações financeiras não reflectem a real situação da entidade, partiu-se do princípio de que, apesar de inicialmente os serviços terem dito que implementaram já os seus planos, as respostas a estas questões seriam a comprovação de que efectivamente assim era.

Segunda conclusão

Uma outra conclusão a que também se chega é a de que, apesar da situação não ser a desejada, estão os Serviços que ainda se encontram em situação de incumprimento a desenvolver esforços no sentido de rapidamente superar os pontos em falta.

Terceira conclusão

Se as intenções de melhoria manifestadas forem conseguidas conforme o previsto, poderemos ainda concluir que em matéria de contabilidade dos Serviços Autónomos, estará para muito breve o alcance e concretização dos objectivos definidos no POCP, pelo menos na maioria dos serviços a ele sujeitos. Os que, entretanto, por outras razões pontuais se demorarem ainda mais na sua implementação, serão poucos e, quer pela maior facilidade de eliminação das razões negativas (identificadas e provavelmente específicas de cada serviço), quer por força da necessidade de consolidação de contas, também estes acabarão por ver terminado com sucesso o seu processo de implementação do plano de contabilidade.

5 DIFICULDADES VERIFICADAS NA FASE DE IMPLEMENTAÇÃO DO PLANO

Tendo já sido considerado como implementado o plano de contabilidade do seu grupo sectorial (dos 199 SA que responderam, 154 disseram aplicar o seu plano), foi pedido aos Serviços para indicarem que tipos de dificuldades tiveram durante o processo de

implementação. De entre outras, foram disponibilizadas duas hipotéticas situações: dificuldades quanto ao nível de equipamento de apoio (informático ou outro); dificuldades quanto ao nível de pessoal especializado em contabilidade pública.

As respostas a este grupo de questões parecem reflectir um grande conjunto de SA que não estavam preparados para a mudança e um enorme esforço aplicado pelos mesmos Serviços para ultrapassar os seus próprios obstáculos e dar resposta positiva às exigências impostas. A realidade, segundo as respostas obtidas, apresenta números tão distantes que vão de 85 Serviços que não consideram terem tido dificuldades durante a fase de implementação até 159 (de um total de 199) com dificuldades verificadas durante o mesmo processo.

Se, analisando os dados mais detalhadamente, os colocarmos numa base de comparação entre os vários planos sectoriais, podemos ainda constatar que as maiores dificuldade se verificaram ao nível do equipamento informático de apoio e menos ao nível do pessoal com conhecimentos específicos para o tratamento das situações contabilísticas e seu registo segundo os planos de contabilidade.

A Tabela 4 dá-nos em números a imagem global da situação. No primeiro caso – equipamento informático – as dificuldades notaram-se em quase metade dos Serviços analisados, tendo as dificuldades ao nível do pessoal atingido valores igualmente elevados.

Tabela 4 – Dificuldades durante a implementação dos planos

	Amostra Question. recebidos Válidos	Tiveram dificuldades				Não tiveram dificuldades			
		Equipam. Informático	%	Pessoal especializ.	%	Equipam. informático	%	Pessoal especializ.	%
POCP	60	28	46,7	18	30,0	7	11,7	17	28,3
POCED	89	44	49,4	35	39,3	17	19,1	14	15,7
POCMS	50	20	40,0	14	28,0	15	30,0	15	30,0
Totais	199	92	46,2	67	33,7	39	19,6	46	23,1

Fonte: elaboração própria.

Ainda no que ao equipamento informático diz respeito, e atendendo aos dados relativos ao POCMS, verifica-se ser a área da saúde aquela em que se registaram menores dificuldades na fase de implementação. Apesar de reduzida diferença quando comparamos os seus 40% com os outros 49 % e 47%, o que é certo é que apresentam a menor percentagem de dificuldades, o que parece comprovar os dados apresentados no ponto 1 onde se apurou serem os serviços do Ministério da Saúde os que apresentavam maior índice de implementação dos planos.

A relação dos dados aqui apresentados, é evidente que aponta para um mesmo sentido e valida assim uns e outros, ou seja, confirma que as respostas dadas de cerca de 92% dos serviços do Ministério da Saúde que aplicam o seu plano sectorial (quadro 1) concorda com os cerca de 30% do mesmo tipo de serviços que não tiveram dificuldades durante a implementação do plano (Tabela 4).

A mesma relação se verifica para os casos do POCP e POC-ED: 60% aplicam o plano e apenas 11,7% não tiveram dificuldades, (as mais baixas percentagens), para o caso do POCP; 80,9% aplicam o plano e 19,1% não tiveram dificuldades, (as percentagens intermédias), para o caso do POC-ED.

Claro que muito provavelmente esta situação concreta do POCMS não seria de todo tão positiva se o Instituto de Gestão Informática e Financeira (IGIF) do Ministério da Saúde não existisse. Apesar de ter sido já feita alusão a este instituto no ponto acima referenciado, parece conveniente referir que a implementação do POCMS nos serviços de saúde, não é um processo recente (de 2002 ou de 2003). O seu início verificou-se logo após a publicação da

Portaria que aprovou o plano de contabilidade, tendo desde então até agora sido verificados importantes avanços e até considerado como um processo concluído até ao final de 2003.

Os 40% de dificuldades verificadas ao nível do equipamento informático na fase de implementação do plano, correspondem à fase em que a aplicação informática estava ainda em desenvolvimento e readaptação para o novo plano e não a período mais recente.

A este propósito, o relatório de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas ao IGIF, com data de 13 de dezembro de 2001, alertava já para o facto de que o número de técnicos existentes no IGIF na altura (sete) para prestar apoio técnico aos utilizadores dos sistemas, era insuficiente. Acrescentava ainda que em alguns hospitais os quadros próprios não contemplavam pessoal na área da informática.

Poderiam ter sido exactamente estes dois factores, ainda deficitários no início e por isso alertados pelo TC, a razão dos 40% de dificuldades verificadas nesta área e também a razão, depois de supridos os seus défices (pessoal técnico informático no IGIF e nos hospitais) do actual elevado índice de implementação do POCMS.

6 SISTEMAS DE CONTABILIDADE UTILIZADOS ANTES DO POCP

Saber se antes da aplicação do POCP era já utilizado um sistema de contabilidade de tipo empresarial com registos digráficos ou se os mesmos registos contabilísticos eram ainda efectuados numa óptica de compromissos, ajudaria a melhor entender o porquê das dificuldades verificadas durante a implementação do plano de contabilidade.

É a Contabilidade Patrimonial – denominação mais utilizada nos planos de contabilidade pública – um sistema de contabilístico que tem por objectivo registar todas as operações que alteram o património em termos qualitativos (relativos à sua composição), ou em termos quantitativos (relativos à sua composição e valor). Por este sistema, é possível conhecer a situação económica e financeira da entidade, bem como o valor do seu património, através dos documentos de prestação de contas – Balanço e Demonstração de Resultados – utilizando-se para o efeito o método de registo digráfico.

A unigrafia, também conhecida pelo método da partida simples, possibilita apenas um único registo, ou seja, o registo do facto patrimonial apenas ou no lado do Deve, ou no lado do Haver de uma conta e nunca nos dois lados, sem qualquer contrapartida numa outra conta.

Pires Caiado e Ana Calado Pinto (1997, p. 32 e 34) referem que, relativamente à contabilidade dos Serviços com autonomia administrativa, “o sistema de contabilidade é unigráfico, isto é, só são considerados os recebimentos e os pagamentos”. Ainda sobre a mesma matéria, mas agora em relação aos Serviços dotados de autonomia administrativa e financeira, referem os mesmos autores que “o sistema de contabilidade é digráfico, baseado no POC ou nalgum plano específico de contas”. Por “este regime se encontrar ainda em fase de transição devido essencialmente a problemas de mentalidade e cultura” (CAIADO, 1997, p. 34), a unigrafia, como método de registo contabilístico tradicional da Administração Pública, ainda à relativamente pouco tempo atrás era praticada na maioria dos Serviços. A legalidade que deveria estar sempre subjacente ao orçamento dos Serviços e à execução e controlo orçamental e à apresentação das contas segundo a óptica de caixa – recebimentos e pagamentos – não permitia deixar de lado o método de registo unigráfico e avançar para a execução do mesmo orçamento com um registo digráfico que possibilitasse, através de uma contabilidade patrimonial e analítica conforme se pretende com o POCP, uma informação mais completa e detalhada.

As respostas a esta questão – contabilidade de tipo empresarial ou de compromissos antes do POCP – veio revelar o que era já de certa forma esperado: a grande maioria dos Serviços utilizava ainda uma contabilidade de compromissos (Tabela 5).

Tabela 5 – Tipo de contabilidade antes do POCP

	Empresarial	Compromissos
POCP	3	8
POCED	9	54
POCMS	2	24
Total	14	86

Fonte: elaboração própria.

Colocando estes dados a par dos obtidos na questão das dificuldades verificadas na fase da implementação dos planos, parece existir uma estreita relação entre o tipo de contabilidade de compromissos (tipicamente orçamental) e o pessoal disponível nos serviços capaz de responder às novas exigências dos planos, ou seja, capaz de num mesmo sistema de contabilidade, trabalhar simultaneamente com três sub-sistemas: a contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica.

Os dados não nos dizem exactamente isto, mas na realidade, quer os 92 serviços que tiveram dificuldades na área informática, quer os 67 que indicaram ter tido dificuldades ao nível do pessoal especializado (Tabela 4), comprovam o elevado número de serviços que indicaram utilizar, antes do POCP, uma contabilidade de compromissos; 86, contra apenas 14 que já utilizavam uma contabilidade de tipo empresarial (Tabela 5).

Deste modo, parece ser possível estabelecer as seguintes relações directas:

- os 86 serviços que indicaram utilizar uma contabilidade de compromissos antes do POCP fazem parte do conjunto dos 159 serviços que indicaram dificuldades na implementação;
- os 14 serviços que indicaram utilizar já uma contabilidade de tipo empresarial antes do POCP, fazem parte do conjunto dos 85 que indicaram não ter tido dificuldades na implementação.

7 DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

7.1 Elaboração

A elaboração de todos os documentos de prestação de contas ou apenas só de alguns e a forma como são elaborados – através da própria aplicação informática ou manualmente – poderá significar da fiabilidade e qualidade da informação prestada às entidades que obrigatoriamente dela necessitam, aos cidadãos em geral e ao próprio Serviço que dela se vai servir (ou pelo menos assim deveria ser) para análise interna e correcção dos seus procedimentos de gestão. Sobre esta questão – elaboração dos documentos por sistema informático ou não – as respostas foram bastante animadoras. A Tabela 6 indica-nos que dos 141 Serviços que responderam a esta questão, 126 dispõem de aplicação informática própria para o seu plano de contabilidade e elaboram automaticamente os seus documentos.

Tabela 6 – Elaboração dos documentos de prestação de contas

	Sistema informático		Todos os documentos	
	Sim	Não	Sim	Não
POCP	23	13	27	9
POCED	57	2	39	31
POCMS	46	----	46	11
Total	126	15	112	51
	141		163	

Fonte: elaboração própria.

Questionados sobre a elaboração de todos os documentos necessários apresentar, dos 163 que responderam a esta questão, 112 indicaram que conseguem extrair da aplicação todos os documentos.

7.2 Envio

Segundo o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública, estão obrigados, todos os Serviços que utilizam este plano de contabilidade, a enviar ao Instituto Nacional de Estatística (INE), nomeadamente para a elaboração das contas nacionais, o Balanço, a Demonstração dos Resultados, os Mapas de Execução Orçamental e os Anexos às demonstrações financeiras.

Para além do INE, é também recolectora de informação contabilística e outra que se prende com a prestação de contas, a Direcção-Geral do Orçamento e o Tribunal de Contas (Tabela 7).

Tabela 7 – Envio e apresentação de contas

	POCP				POCED				POCMS				Geral			
	Resp. receb.:		60		Resp. receb.:		89		Resp. receb.:		50		Resp. receb.:		199	
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
DGO	34	56,7	2	3,3	62	69,7	6	6,7	40	80,0	4	8,0	136	68,3	12	6,0
INE	27	45,0	9	15,0	53	59,6	11	12,4	37	74,0	4	8,0	117	58,8	24	12,1
TC	33	55,0	3	5,0	65	73,0	5	5,6	42	84,0	2	4,0	140	70,4	10	5,0
Total	94		14		180		22		119		10		393		46	
Prazos	33		3		58		5		38		1		129		9	

Fonte: elaboração própria.

De uma rápida leitura deste quadro, verifica-se logo como dado principal a reter, que, a maioria dos Serviços, no geral, envia às entidades a que estão obrigadas a fazê-lo, os seus documentos de prestação de contas:

- para a DGO 68,3%;
- para o INE 58,8%;
- para o TC 70,4%.

Da mesma leitura, e feita ainda numa perspectiva geral, quem não cumpre com estas obrigações totaliza uma reduzida percentagem, sendo certo que o não envio da informação para o INE apresenta a percentagem mais elevada (12,1%) e o não envio para o Tribunal de Contas apresenta a percentagem de menor grau (5,0%).

Talvez se possa pensar que directamente relacionado com esta atitude por parte dos Serviços esteja o “peso institucional” e as sanções previstas legalmente que as instituições tem e podem usar, e que leva a que alguns Serviços facilitem no cumprimento das suas obrigações.

Esta tendência de maior prestação de contas à DGO e ao TC e, relativamente menor, ao INE, verifica-se também quando feita a leitura separadamente por Serviços que aplicam os diversos planos de contas.

No entanto, parece conveniente lembrar que apesar do considerado peso que a instituição Tribunal de Contas poderá ter em termos de apresentação de contas por parte dos serviços, no formato POCP, ou seja, de acordo com as exigências definidas neste plano, as Instruções 1/2004 do TC, emitidas com data de 22 de janeiro de 2004, admitem a

possibilidade de as mesmas instruções não serem aplicadas (a partir da gerência de 2004), caso o respectivo plano de contabilidade ainda não tenha sido efectivamente adoptado.

Voltando à Tabela 7 e à sua leitura por planos de contas, constata-se que os Serviços que aplicam o POCED e POCMS apresentam percentagens de envio de informação, superiores às registadas nos Serviços que aplicam o POCP.

No que ao cumprimento dos prazos previstos para o envio da informação diz respeito, e de uma forma também geral, não diferenciando por instituições de destino, a quase totalidade dos Serviços cumprem os prazos estabelecidos. No entanto, parece merecedor de relevo o facto de, tal como se passa em relação ao envio da informação, também aqui, em termos de prazos, os sectores da educação e da saúde são os que mais cumprem:

POCP	33 cumprem	3 não cumprem
POCED	58 cumprem	5 não cumprem
POCMS	38 cumprem	1 não cumpre.

8 DÚVIDAS E PEDIDOS DE ESCLARECIMENTO SOBRE QUESTÕES TÉCNICAS

Tendo partido do pressuposto de que, quer na fase inicial de implementação dos planos, quer mais tarde, no decorrer da aplicação do plano, surgiriam dúvidas e pedidos de esclarecimento por parte dos Serviços, foram estes questionados sobre a que entidade habilitada para o efeito recorreram e pediram pareceres sobre as suas dúvidas e questões técnicas.

Comuns a todos os questionários, foram colocadas, como entidades a quem recorrer para esclarecimento das dúvidas, três hipóteses: a) Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública; b) Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas; c) Outros profissionais de contabilidade.

Analisadas as respostas a esta questão, o que se verifica é que no geral, a maioria dos serviços recorre a outros profissionais de contabilidade para esclarecimento de questões técnico-contabilísticas e ajuda na implementação do seu plano; ou seja, cerca de 45%. A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) é, a seguir, a entidade mais procurada, sendo a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) a que é menos solicitada, respectivamente com 27% e 7% de solicitações (Tabela 8).

Tabela 8 – Pedidos de esclarecimento de questões técnicas

	POCP				POCED				POCMS				Geral			
	Resp. receb.:		60		Resp. receb.:		89		Resp. receb.:		50		Resp. receb.:		199	
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
CNCAP	19	31,7	4	6,7	22	24,7	24	27,0	13	26,0	14	28,0	54	27,1	42	21,1
CTOC	3	5,0	28	46,7	7	7,9	31	34,8	4	8,0	16	32,0	14	7,0	75	37,7
Outros	16	26,7	17	28,3	60	67,4	0	0,0	13	26,0	6	12,0	89	44,7	23	11,6
Total	38		49		89		55		30		36		157		140	
TOC	26		10		29		42		21		25		76		77	
OF	28		8		21		49		18		27		67		84	

Fonte: elaboração própria.

TOC - Técnico Oficial de Contas

OF - Órgão Fiscalizador

Se analisarmos os dados por planos de contas, encontramos uma leitura ligeiramente diferente da geral. Os serviços que utilizam:

- o POCP, por norma, procuram a CNCAP (31,7%); $(19/60*100)$;
- o POCED procuram outras entidades (67,4%); $(60/89*100)$;

- c) o POCMS repartem as suas dúvidas pela CNCAP e por outras entidades (26% para ambas); $(13/50 \cdot 100)$.

Esta situação encontra parte de explicação no facto de os serviços que utilizam o POCMS e o POCED recorrerem, para ajuda às suas questões contabilísticas, às entidades que para estes planos estão capacitadas especificamente e que são o Instituto de Gestão Informática e Financeira dos Serviços de Saúde para o POCMS e o Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e do Ensino Superior e os Serviços Centrais politécnicos, para o POCED. Há ainda Serviços que recorrem ao Ministério das Finanças, directamente para o seu Instituto de Informática e, ainda, à delegação da Direcção-Geral do Orçamento, de que dependem em termos orçamentais.

De qualquer forma, a ideia que fica é a de que a maioria dos Serviços recorre a entidades perfeitamente habilitadas para a prestação de ajuda nas questões técnico/contabilísticas solicitadas. De um total de 199 Serviços que devolveram os questionários preenchidos, 157 procuram ajuda especializada; este é que parece ser efectivamente o dado verdadeiramente importante.

Seja com a ajuda da CNCAP, quando desde 1999 arrancou com a escolha de organismos piloto¹ para a implementação do POCP, tarefa esta que continuou ao longo dos anos seguintes, seja com a CTOC que, apesar de ser pouco solicitada para estas questões de contabilidade pública, foi mesmo assim procurada e levou a cabo nos últimos anos algumas acções de formação especificamente relacionadas com matérias de contabilidade pública, o que é certo é que os Serviços e os seus profissionais, procuram obter a mais correcta informação sobre como fazer e que critérios a adoptar para que o POCP e a informação que dele se retira e é remetida às entidades a que estão obrigados a fazê-lo, esteja de acordo com os critérios desejáveis, ou seja, que tenha a qualidade exigida e seja por isso um fiável instrumento de trabalho e de ajuda nas necessárias tomadas de decisão.

Não é pela simples constatação de que os serviços e os seus técnicos procuram informação e formação adequada para a implementação e aplicação efectiva do seu plano de contabilidade, que se pode dizer que a informação financeira que prestam obedece aos parâmetros de qualidade exigidos. O facto de procurarem “qualidade” não significa propriamente que a apliquem. No entanto, se esta procura tem aumentado nos últimos anos, quer em termos de número de organismos solicitadores de esclarecimentos, quer na variedade de assuntos e questões técnicas colocadas, conforme se pode comprovar, por exemplo, pelas listas divulgadas nos relatórios de Actividades da CNCAP, parece aceitável estabelecer com esta crescente procura de informação, uma relação directa com o nível qualitativo das demonstrações financeiras.

Ainda dentro da mesma linha de análise ao grupo de questões colocadas, foi pedida informação sobre a existência no SA de Técnico Oficial de Contas² e de órgão fiscalizador³. Dos Serviços que responderam a esta questão, cerca de metade tem TOC e a outra metade disse não ter. Já em relação ao órgão fiscalizador, a maioria disse não ter.

Destas respostas dadas, parece poder retirar-se a ilação de que, a maioria os Serviços está dotada de profissionais competentes para o desempenho das tarefas inerentes a todo o processo de contabilidade pública apesar de, pelo que parece, não estarem reconhecidos nas carreiras criadas para o desempenho destas funções. Neste pressuposto, e aliando-o com o anterior, de que os funcionários procuram obter as melhores soluções e conhecimentos, parece mais credível a ideia de que os Serviços que consideram ter o POCP implementado e o aplicam, fazem-no com, cada vez, melhor qualidade.

9 CONTABILIDADE ANALÍTICA E INVENTARIAÇÃO E AVALIAÇÃO DE BENS

9.1 Contabilidade analítica

Colocados os Serviços perante a questão de saber se tinham procedido já à implementação da contabilidade analítica e se da sua informação retiravam leituras para apoio à sua gestão, possibilitando assim a melhoria na tomada de decisões estratégicas conducentes à economicidade, eficiência e eficácia que se pretende sempre atingir, obteve-se o seguinte quadro de respostas (Tabela 9).

Tabela 9 – Contabilidade analítica e inventariação e avaliação de bens, direitos e obrigações

	POCP				POCED				POCMS				Geral			
	Resp. receb.:		60		Resp. receb.:		89		Resp. receb.:		50		Resp. receb.:		199	
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
Análítica	17	28,3	19	31,7	34	38,2	37	41,6	37	74,0	9	18,0	88	44,2	65	32,7
Sem resposta			24				18				4				46	
Total	17		43		34		55		37		13		88		111	
Bens	5	8,3	30	50,0	22	24,7	47	52,8	18	36,0	26	52,0	45	22,6	103	51,8
Direitos	18	30,0	17	28,3	33	37,1	31	34,8	26	52,0	15	30,0	77	38,7	63	31,7
Obrigações	15	25,0	20	33,3	29	32,6	35	39,3	22	44,0	19	38,0	66	33,2	74	37,2
Total	38		67		84		113		66		60		188		240	

Fonte: elaboração própria.

Feita a leitura dos dados gerais, verifica-se que dos Serviços que responderam à questão da contabilidade analítica, uma grande parte (88 Serviços) já a tem implementado, enquanto 65 ainda não.

Analisando os dados por planos de contas, constata-se que seguinte:

- a) o *sector da saúde*, e tendo sempre em atenção apenas o números de Serviços que responderam à questão, é o sector que mais avanços tem feito nesta área; 74%. ($37/50 \cdot 100$);
- b) o *sector da educação* a implementação da contabilidade analítica anda pelos 38,2%. ($34/89 \cdot 100$);
- c) nos *Serviços que utilizam o POCP* e tendo também presente as respostas dadas a esta questão, poderemos também dizer que a implementação andarà pelos 28,3%. ($17/60 \cdot 100$).

É claro que, quando se diz que um determinado sistema “está implementado” num serviço, está-se a considerar não só a existente física de um instrumento de trabalho que possibilite o tratamentos de dados, factos ou outras ocorrências directamente necessárias ao funcionamento desse sistema como um todo, mas também que se verifique a utilização efectiva desse sistema, com as regras, princípios e outros critérios de gestão legalmente aceites, bem como a possibilidade de obtenção da informação que está na génese da criação desse sistema.

Este entendimento aplica-se, para efeitos deste trabalho, quer para o caso da contabilidade analítica quer para outro qualquer sistema ou sub-sistema relacionada com a contabilidade pública.

Voltando ao Quadro 9, parece conveniente associar à leitura dos dados por planos de contas o seguinte raciocínio: dos 60 questionários recebidos do POCP, apenas 36 responderam a esta questão, o que significa que os restantes 24, à partida, ainda não implementaram a contabilidade analítica. A ser assim, verifica-se aqui, como dado final,

relativamente aos Serviços de POCP, não apenas um total de 19 mas sim um total de 43 serviços que ainda não implementaram a contabilidade analítica.

Este dado, nitidamente decepcionante, é sobejamente indicador de que é esta uma tarefa ainda por fazer na maioria dos Serviços para que se possa afirmar que o Plano Oficial de Contabilidade Pública está totalmente implementado.

O mesmo raciocínio já não se deverá fazer para as situações do POCP e POCMS. Efectivamente para os Serviços que utilizam estes planos sectoriais, o total das respostas a esta questão andou perto do número total de questionários recebidos sendo a percentagem de respostas positivas bastante superior: 34 – POCP e 37 – POCMS.

Considerando, como no raciocínio realizado para o POCP, os serviços que da área da educação e da saúde não responderam a esta questão, podemos dizer que, no caso do POCP, apesar de muitos o terem já feito, a grande maioria ainda não implementou a contabilidade analítica (55 de 89).

No caso do POCMS, e feitos os cálculos da mesma forma, verifica-se que dos 50 questionários recebidos, 37 dizem aplicar a contabilidade analítica e apenas 13 não o fazem. A explicação para o facto de os sectores da saúde e da educação estarem nesta matéria mais avançados poderá estar nos programas informáticos, uniformizados e de elevada qualidade, disponibilizados para estes sectores e ainda numa maior exigência de controlo de centros de custo, tendo em conta também o elevado custo de materiais e produtos gastos nestes tipos de Serviços.

Com os Serviços que utilizam o plano de contabilidade POCP, porque são das mais distintas áreas de actividade, não têm um sistema informático de contabilidade único e, provavelmente, com a qualidade e requisitos necessários para contemplar todas as suas necessidades. Cada Serviço adquire e aperfeiçoa o seu programa à sua situação, o que origina, em muitos casos, a aquisição de programas mais fracos (devido à falta de verbas) que se vão completando com os vários módulos de contabilidade – facturação (receita); aquisição de bens e serviços (despesa); gestão de recursos humanos; inventário; etc. – à medida que as possibilidades financeiras o permitem, e por isso sem um plano estratégico bem definido e calendarizado.

9.2 Inventariação e avaliação de bens

No que à inventariação e avaliação dos bens, direitos e obrigações diz respeito, as respostas foram um pouco idênticas às dadas para a situação da contabilidade analítica. Começando pelos *direitos e obrigações*, os dados apontam para um elevado número de Serviços que diz conhecer e ter já avaliado os seus direitos e as suas obrigações, prevalecendo no entanto a avaliação dos *direitos* relativamente à avaliação das *obrigações*.

A inventariação e avaliação dos bens é a que apresenta índices menores de realização. No geral, dos Serviços que responderam a esta questão (148 = 5+30 + 22+47 + 18+26), apenas 45 já procederam à execução desta tarefa, tendo os restantes 103 considerado que ainda não o fizeram.

Uma leitura complementar a esta – e que provavelmente encontrará o mesmo tipo de resposta dada para a falha da implementação da contabilidade analítica no POCP (não ter sistema informático uniformizado e de qualidade suficiente para as necessidades) – é a que deve ser feita especificamente para os dados do POCP; apenas 5 Serviços avaliaram os seus bens, contra 30 que ainda não o fizeram. Se considerarmos que os outros 15 (para o total de 50) que não responderam a esta questão, também não avaliaram os seus bens, continuamos perante um elevado grupo de “não cumpridores” do POCP. Apesar de muitos SA a quem falta ainda fazer a parte da contabilidade analítica e da inventariação e avaliação dos seus bens, tenha indicado que o prevê concluir ainda em 2004 ou 2005, a questão é no entanto séria e preocupante, na medida em que esta tarefa é talvez das mais trabalhosas e difíceis de executar.

Tendo presente toda esta situação, na qual parece faltar alguma ajuda e uma melhor definição de critérios para a avaliação de determinados bens, a conclusão a que mesmo agora se chega é que se, como vimos no ponto anterior, a contabilidade analítica, sendo um sistema obrigatório, ainda não está totalmente implementada e a inventariação e avaliação dos bens também não está ainda feita, o que comprova que também a contabilidade patrimonial está muito longe de estar implementada, então, por exclusão de partes, apenas poderemos falar de uma parte da contabilidade pública efectivamente implementada nos serviços da administração pública: a Contabilidade Orçamental.

Significa isto que o Plano Oficial de Contabilidade Pública, tal como está preconizado nos seus objectivos, está ainda muito longe de estar integralmente implementado.

10 A PREFERÊNCIA DOS DOCUMENTOS

Tendo em conta os principais documentos de informação financeira (Balanço, Demonstração dos Resultados, Mapas de Execução Orçamental e Fluxos de Caixa, foi pedido a cada Serviço para indicar quais os documentos que preferencialmente utiliza para análise dos seus dados e consequente correcção da gestão financeira, indicando essa preferência com os números de 1 a 4, começando pelo que é mais utilizado.

Tratados os dados e extraindo deles apenas os que se referem à maior escolha de documentos por ordem de preferência, para a avaliação da situação do Serviço e posteriores correcções, as respostas dadas, por planos de contabilidade foram as que se apresentam no seguinte quadro.

Tendo em conta o conjunto dos três planos de contabilidade, verifica-se, no geral, a seguinte ordem de preferência: 1.º Mapas de Execução orçamental (111); 2.º Mapa de Fluxos de Caixa (79); 3.º Demonstração dos Resultados (64); 4.º Balanço (48) (Tabela 10).

Tabela 10 – Preferência dos documentos de prestação de contas: análise geral

	POCP		POCED		POCMS		Geral	
	N.º de respostas	Ordem de preferênc.	N.º de respostas	Ordem de preferênc.	N.º de respostas	Ordem de preferênc.	N.º de respostas	Ordem de preferênc.
Balanço	13	2	20	4	15	4	48	4
Dem. Result.	12	3	28	3	24	2	64	3
Exec. Orçam.	29	1	59	1	23	3	111	1
Flux. Caixa	12	4	42	2	25	1	79	2

Fonte: elaboração própria.

Feita a leitura pela posição geral que cada documento ocupa na preferência de todos os organismos, parece poder concluir-se a, ainda forte, ligação à contabilidade orçamental, onde o orçamento, desde sempre tido como documento superior da actuação financeira das entidades públicas e de controlo legal das mesmas no horizonte temporal do curto prazo, continua, ainda hoje, apesar dos novos objectivos definidos com o POCP e planos sectoriais, a pôr a sua ênfase nas magnitudes financeiras e acompanhamento da sua evolução, ditando, desta forma, quais os documentos que devem ser analisados e utilizados na gestão financeira da administração pública.

“O papel e a influência do orçamento têm sido - e são - decisivos na vida económica das entidades públicas. Todas as decisões que visem usar e comprometer os recursos financeiros da organização, devem subordinar-se aos critérios, normas, restrições e formalidades constantes do orçamento. Não existe outro documento que tanto condicione a vida económica das entidades públicas como o orçamento inicial, as suas modificações, execução e liquidação” (MONTESINOS JULVE, 1996, p. 61).

Na realidade, os mapas de execução orçamental e de fluxos de caixa indicam a posição orçamental em que o Serviço se encontra e essa continua a ser a principal preocupação dos

Serviços; cumprimento do rigor orçamental desde a orçamentação até à prestação de contas final, passando obviamente pela sempre presente e rigorosa execução, da qual é necessário transmitir informação mensal.

O Balanço e a Demonstração de Resultados, não são – atendendo à sua preferência geral – os que mais interessam para a análise da situação financeira. Estes documentos que nos dão a conhecer a situação patrimonial dos Serviços e a forma como o resultado final de cada ano foi conseguido, são, à partida elaborados anualmente, para efeitos de apresentação de contas do ano económico a que respeitam. Logo por aqui, a sua utilização perde preferência que é ganha pelos mapas orçamentais extraídos mensalmente, sujeitos a um maior rigor e com os quais os funcionários que os elaboram e analisam, estão superiormente mais familiarizados.

Claro que subjacente a esta situação estão sempre as actuais condições de que a generalidade dos serviços públicos dispõe para levar a cabo as novas e exigentes tarefas necessárias à, ainda em curso, reforma da administração pública. Pelas respostas dadas nos questionário e que têm vindo a ser analisadas ao longo deste capítulo, não seria agora de esperar outra situação para a preferência dos documentos de prestação de contas.

11 NOTAS FINAIS

Na realidade, estabelecendo uma correlação destes dados com as dificuldades apresentadas, quer ao nível de pessoal, quer ao nível de equipamento, parece razoável dizer que se verifica aqui que as reconhecidas limitações técnicas dos recursos humanos (pe. a profissão de TOC continua a não estar prevista como carreira da Função Pública) e a dificuldade em adquirir produtos informáticos adequados às novas necessidades estão directamente relacionados com a conseqüente ainda não adopção em muitos serviços da contabilidade analítica, da ainda pior situação da inventariação e avaliação dos bens do Estado e, como resultado final, da preferência primordial pelos documentos de prestação de contas incidentes na área orçamental (mapas de execução orçamental e de fluxos de caixa), em detrimento dos documentos de informação patrimonial (balanço e demonstração dos resultados).

Apesar de se ter estabelecido de início que o POCP seria de aplicação obrigatória, 60 dias após a sua publicação e os planos sectoriais POC-ED e POCMS, nos anos de 2001 e 2002, a maioria dos serviços ainda não tem o seu plano de contabilidade implementado.

Esta situação objectiva significa que, para além de não cumprirem com o legalmente estabelecido, também não fornecem aos diversos utilizadores a informação necessária que lhes possibilite a aferição dos indicadores de eficiência, eficácia e economicidade que se pretende, nem permite que os seus principais responsáveis (a todos os níveis) exerçam uma gestão de qualidade.

12 CONCLUSÃO

a) Apenas uma pequena parte dos Serviços Autónomos tem já implementado e aplica o Plano Oficial de Contabilidade Pública ou plano sectorial, sendo que 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.

A utilização, pela maioria dos Serviços, de uma contabilidade de compromissos antes da implementação do POCP, poderá ser uma das razões para as dificuldades verificadas.

b) A elaboração dos documentos de prestação de contas é feita, em quase todos os Serviços, por sistema informático, embora nem todos os documentos sejam elaborados. Esta

situação, e tendo em atenção a minimização de erros, a uniformidade de procedimentos e de critérios de classificação e a uniformização dos documentos extraídos, parece permitir concluir que, apesar da não total implementação dos planos, a informação financeira apresentada tem melhorado de qualidade e é compatível com as normas e princípios que lhe são aplicáveis.

Para o esclarecimento de dúvidas sobre questões técnico/contabilísticas, os Serviços que dispõem de entidades especificamente criadas para este efeito, no âmbito do ministério do sector a que pertencem, recorrem maioritariamente a estas entidades, sendo também a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, muito solicitada.

Salvo raras excepções, todos os Serviços enviam para as entidades a que estão obrigadas a fazê-lo, os documentos de prestação de contas, sendo também certo que o fazem dentro dos prazos exigidos.

c) A contabilidade analítica, embora já tenha alguma visibilidade em termos de implementação, é considerado ainda um trabalho por fazer ou acabar.

A inventariação e avaliação dos bens, direitos e obrigações dos Serviços é também uma área em que já se tem feito muito trabalho, mas a avaliação dos bens continua a ser a tarefa mais difícil. Nesta matéria, os bens do domínio público continuam a ser a principal “dor de cabeça” de toda a Administração Pública.

Não sendo, assim, o património das entidades relevado no Balanço como Activo, não é possível dizer que as demonstrações financeiras, e neste caso concreto o Balanço, representa a imagem verdadeira e apropriada da situação da entidade.

d) Os documentos de informação financeira mais utilizados pelos Serviços são os mapas de execução orçamental – receita e despesa – e o mapa de fluxos de caixa.

Esta conclusão permite ainda retirar a ideia de que há necessidade de continuar a apostar na mudança de mentalidades para que se passe a dar mais importância ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, uma vez que estes documentos, tal como os mapas de execução orçamental constituem um só conjunto de informação, necessário no seu todo para o alcance dos objectivos propostos pelo POCP e planos sectoriais: transparência, economia, eficiência e eficácia.

e) Pelos pontos apresentados, a Contabilidade Pública em Portugal, segundo o POCP e planos sectoriais, pelo facto de não estar ainda implementada, não permite que a informação financeira pública satisfaça, com as características qualitativas desejáveis, todas as necessidades dos seus utilizadores.

12.1 Posição da Direcção-Geral do Orçamento

Com a publicação da Circular Série A n.º 1315, de 5 de janeiro de 2005, sobre a *divulgação da estratégia de implementação do POCP*, veio a Direcção-Geral do Orçamento, através do seu Instituto de Informática dar a conhecer pela primeira vez, a todos os departamentos do Estado, os resultados já desenvolvidos nesta matéria e o que se prevê ainda fazer para a total implementação do POCP em todos os organismos a que a ele estão sujeitos.

Pela primeira vez, também, é nítida e divulgada a preocupação para que todo o sector público administrativo disponha de uma ferramenta única que passe – e este é o seu objectivo geral – pelo desenvolvimento de uma aplicação informática que contemple as várias funcionalidades de que a maioria dos organismos do Estado necessitam para a consolidação orçamental e o cumprimento da preconizada utilização obrigatória da Tesouraria do Estado. Ou seja, é reconhecida pela entidade de controlo e divulgação da informação contabilística pública, a nítida insuficiente implementação do POCP e a importância que as tecnologias de informação têm nesta matéria.

A utilização por parte dos organismos, de uma solução de gestão económica, financeira e de *cash basis*, normalizada e permanentemente adaptada aos requisitos legais e

aos novos imperativos de normalização contabilística internacional, bem como a disponibilização de forma célere de informação de gestão do relato financeiro público em moldes modernos, são, entre outros, objectivos específicos que se pretendem alcançar.

Parece ser esta a tarefa base que faltava fazer em termos de dotação de eficazes meios para que todos os outros objectivos teóricos, e já definidos nas políticas da Reforma da Administração Pública, passem a ser num curto espaço de tempo a realidade à muito esperada.

12.2 Despacho n.º 4218/2006 (Ministro Estado e das Finanças) (DR n.º 38, de 22 fev. II Série)

Quando, pelo calendário definido na Circular Série A n.º 1315, se poderia pensar que o processo de implementação do POCP através da utilização da referida solução informática, única para todas as entidades, estaria já efectivada em alguns organismos piloto (foi indicado na Circular o ano de 2005 para esta fase do processo), eis que surge o Despacho n.º 4218/2006, por meio do qual se procede à criação de um grupo de trabalho para a implementação do POCP, ou seja, é criado um grupo de projecto para implementação de um novo modelo organizativo adequado ao exercício das actividades comuns no âmbito da prestação de serviços de contabilidade orçamental, financeira, patrimonial e analítica (serviços integrados e aos serviços e fundos autónomos da administração central do Estado).

Pelo detalhe deste Despacho, percebe-se claramente que a calendarização inicialmente proposta na Circular não foi cumprida e que a “disponibilização de forma célere de informação de gestão do relato financeiro público em moldes modernos” (CIRCULAR n.º 1315), ainda só agora estará a começar.

Às conclusões anteriormente apresentadas, parece poder acrescentar-se a de que, “pelo andar da carruagem”, a informação contabilística e financeira, segundo as novas exigências trazidas pelo diploma que aprovou o POCP e os planos sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central está ainda mais atrasada do que se esperava.

O Despacho n.º 4218/2006, aparentemente desnecessário, dado que os prazos para a implementação dos vários planos de contabilidade se encontram já definidos nos diplomas que os aprovaram e que as orientações técnicas para a sua implementação deveriam partir da já criada Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, parece vir agora dar cobertura legal ao atraso verificado.

REFERENCIAS

BARBOSA DA SILVA, António. *Gestão financeira da administração pública central*. Lisboa: Áreas Editora, 2002.

BARBOSA DA SILVA, António. *Management público: reforma da administração financeira do Estado*. Lisboa: Rei dos Livros, 1995.

BENITO LÓPEZ, Bernardino. *Manual de contabilidade pública*. Madrid: Ediciones Pirâmide, SA, 1995.

CAIADO, António C. Pires; PINTO, Ana Calado. *Manual do plano oficial de contabilidade pública*. Lisboa: Vislis Editores, 1997.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Relatório de actividades 2002. Disponível em: <<http://www.min-financas.pt/cncap>>.

CARVALHO, João; PINA MARTINEZ, Vicente; TORRES PRADAS, Lourdes. *Temas de contabilidade pública*. Lisboa: Rei dos Livros, 1999.

HAY, Leon E.; WILSON, Earl, R; KATTELUS, Susan C. *Accounting for governmental and nonprofit entities*. 11.^a ed. Boston: Irwin, 1999.

MARQUES DE ALMEIDA, J.J.; CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, M.. A contabilidade pública e o sector da ducação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *Education Policy Analysis Archives*, v. 11, n. 42. Disponível em: <<http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42/>>.

MONTESINOS JULVE, Vicente. La introduccion del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales. *Presupuesto y Gasto Publico*, n.º 20, Instituto de Estudios Fiscales, 1996.

PINA MARTINEZ, V.; TORRES PRADAS, L. Las cuentas anuales de las entidades públicas. *Contabilidad Pública*. 2001. Disponível em: <<http://www.5campus.com/leccion/contpub011>>.

NOTAS

¹ No Relatório de Actividade de 1999, da CNCAP, são apresentados quadros com a indicação dos organismos e respectivos ministérios a que pertencem e que, em cada fase, foram seleccionados por esta comissão como organismos piloto, para implementação e aplicação do POCP.

² Não é obrigatório que os serviços da administração pública sejam dotados nos seus quadros de pessoal com um Técnico Oficial de Contas.

³ A existência na administração pública do Órgão Fiscalizador não se aplica obrigatoriamente a todos os serviços.