

Developments in Public Accounting in Portugal

Maria José da Silva Fernandes - mjfernandes@ipca.pt
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Portugal

In Portugal we are assisting, since the nineties, to the reform of all public accounting, having as main innovations the utilization of double entry system and the obligatoriness to implement three accounting systems: budget accounting, patrimonial and cost accounting. In the systems of patrimonial and cost accounting, it will be used the accrual systems. The publication of the first Public Accounting Plan (POCP) in 1997 identifies the change from a traditional public accounting, which main objective was the execution and budgetary control to a modern public accounting with economical, financial and patrimonial information that serves as basis to the decision making and to the evaluation of public entities concerning the efficient, effective utilization and economy of the public resources, contributing, this way, to the implementation of the New Public Management. The objective of this work has two perspectives: to describe and analyse the situation in Portugal concerning the public accounting reform, and to present some results consequent to twelve years of implementation.

Keywords: Public Accounting, New Public Management, Portugal.

LA EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD PUBLICA EN PORTUGAL

En Portugal se esta desarrollando, desde los anos noventa, la reforma de toda la contabilidad publica, teniendo como principios la utilización del sistema de doble entrada y la obligatoriedad de poner en marcha tres sistemas de contabilidad: la contabilidad presupuestaria, patrimonial y control de costos. La publicación del Plan Contable Públicos (POCP) en 1997, identifica el cambio de una contabilidad publica tradicional a una moderna con información económica, financiera y patrimonial que sirve de base para la toma de decisiones y la evaluación de las entidades publicas en materias relativas a la eficiencia, la utilización eficaz y económica de los recursos públicos, permitiendo, de esta manera, la aplicación de la Nueva Gestión Pública. El objetivo de este trabajo tiene dos perspectivas: describir y analizar la situación en Portugal en relación con la reforma de la contabilidad pública, y presentar algunos resultados de su aplicación.

Palabras Clave: Contabilidad pública, Nueva Gestión Pública, Portugal.

Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal

Em Portugal, assiste-se desde os anos 90 à reforma da toda a contabilidade pública, tendo como principais inovações a utilização da digrafia, a obrigatoriedade de implementar três sistemas contabilísticos: contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade de custos, sendo que nos sistemas de contabilidade patrimonial e contabilidade de custos será utilizado o princípio do acréscimo. A publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), marca a passagem de uma contabilidade pública tradicional, cujo principal objectivo era a execução e controlo do orçamento para uma contabilidade pública moderna com informação económica, financeira e patrimonial que sirva de base à tomada de decisões e, à avaliação das entidades públicas relativamente à utilização com eficiência, eficácia e economia dos recursos públicos, contribuindo, assim, para a implementação da *New Public Management*. O objectivo deste trabalho tem duas vertentes: 1) descrever e analisar a situação em Portugal relativamente a reforma da contabilidade pública, 2) apresentar alguns resultados decorrentes de doze anos de implementação.

Enquadramento Internacional da reforma da Contabilidade Pública em Portugal¹

As estratégias de reforma empreendidas pelos distintos países da OCDE, apesar de partilharem a mesma filosofia e origem, foram divergentes quanto aos objectivos prioritários, alcance e intensidade (OCDE, 1992, 1995), o que deu origem à existência de diferentes modelos de gestão pública em função das características de cada país ou grupo de países (Suleimen, 2000). No quadro seguinte apresentamos a classificação dos diferentes países da OCDE em função das características do seu sistema de gestão pública proposta pelo serviço de Gestão Pública da OCDE (PUMA) onde se pode verificar que Portugal foi classificado como as características de uma gestão pública normativa.

1 Este trabalho representa uma actualização ao artigo da autora publicado no Jornal de Contabilidade n.º 341, Agosto de 2005, pp. 301- 313 com o título de: Desenvolvimentos da Contabilidade Pública

Quadro 1
Países da OCDE segundo o seu modelo de Gestão

Países	Anglo-saxónicos	Escandinavos	Continentais	Latinos
Modelo de gestão				
Gestão baseada no rendimento	Nova Zelândia Austrália Reino Unido Canadá EUAU Irlanda	Suécia Finlândia Dinamarca Noruega	Países Baixos	
Gestão mista			Áustria Suíça Alemanha	Bélgica, França
Gestão normativa				Portugal Itália Espanha Grécia

Fonte: Suleimen, 2000

São dois os factos históricos que marcam decisivamente o caminho seguido por Portugal na implementação dos princípios da New Public Management²: a revolução de Abril de 1974, que põe fim ao regime ditatorial, abrindo portas à possibilidade

2 O movimento da New Public Management inciou-se nos países anglosaxónicos na década de 70, principalmente em Inglaterra com o governo de Margeret Tacher. e diferenciase do modelo tradicional por:

- Desregulamentação: menos regras e normas e maior ênfase no estabelecimento de objectivos bem determinados e no seu cumprimento;
- Descentralização da gestão: que se traduz na criação de subentidades para o desenvolvimento de funções concretas, com objectivos e responsabilidade bem definidas;
- Ênfase na responsabilidade dos gestores nos diferentes níveis em que se encontram, procurando-se a motivação adequada para a aceitação de melhorias nas diversas entidades que integram o sector público;
- Necessidade de estabelecer um sistema de avaliação da gestão nos seus diferentes níveis, para a realização dos objectivos estabelecidos, apuramento de responsabilidades e motivação para a qualidade na gestão;
- Orientação para o cliente, que na administração pública é o cidadão, introduzindo-se critérios e valores de referência obtidos do mercado.

de modernizar um sector público que estava caracterizado por modelos de actuação próprios desse tipo de regime e, em segundo lugar, a adesão, em 1986, de Portugal à União Europeia que marcou o início efectivo das reformas da gestão pública.

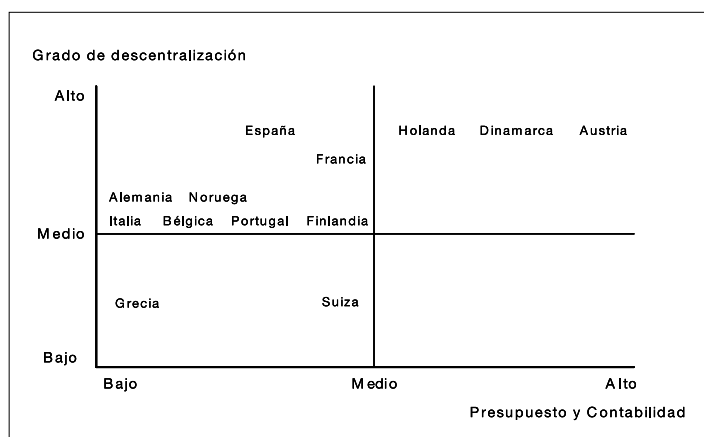
No que se refere à contabilidade pública, os diferentes países que integram a UE deixaram de produzir apenas informação de âmbito contabilístico e financeiro para os utilizadores internos (nacionais) mas também passou a ser obrigado a elaboração informação para as entidades europeias. No caso de Portugal deve ser dado especial relevo às restrições impostas no âmbito do controlo do deficit público e da obediência ao estabelecido pelo Sistema Europeu de Contas (SEC).

Nesta linha, Torres Pradas y Pina Martinez (2002), partindo também dos relatórios da OCDE, realizaram uma classificação do grau de implementação da *New Public Management* nos países da Europa Continental em função de quatro critérios: a) grau de descentralização do sector público, b) grau de desenvolvimento do orçamento e contabilidade pública, c) papel do Estado e a sua relação com os cidadãos, d) aplicação de medidas encaminhadas ao aumento de produtividade no trabalho.

Na figura seguinte recolhemos o resultado de dita classificação. Assim, pode observar-se que, para aqueles autores, Portugal apresenta um grau de descentralização que pode classificar-se de médio e um nível de desenvolvimento do orçamento e da contabilidade pública de médio e baixo.

Figura 1

Desenvolvimento da Nova Gestão Pública nos países da Europa Continental



Em consequência, esta “*internacionalização da Contabilidade*” que, como referimos originou um aumento dos utilizadores da informação contabilística, motivou e desencadeou um processo de harmonização internacional da contabilidade pública ao qual Portugal não podia ficar indiferente. Efectivamente, a informação contabilística só concretizará os seus objectivos se responder às necessidades de informação dos diferentes utilizadores, e, nesse sentido, deve ter algumas características a saber: utilidade, fiabilidade, compreensível, comparabilidade e, ainda, a informação deve ser a imagem verdadeira e apropriada da situação económica, financeira e patrimonial de cada entidade contabilística.

A literatura recente tem-se debruçado sobre as questões relacionadas com este processo de harmonização, que naturalmente se iniciou no sector privado mas que actualmente tem grande relevo no sector público. Para Luder (1989) a harmonização internacional da contabilidade pública para além dos objectivos já referidos também funcionará como estímulo e incentivo à modernização da Contabilidade pública dos diversos países.

O processo de harmonização em curso conta principalmente com o apoio e trabalho desenvolvido por diversos organismos internacionais, nos quais se destaca o IFAC que em 1986 criou o *Public Sector Committee (PSC)* em que uma das suas funções é a emissão de *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, cuja a adopção se recomenda a nível dos diferentes países, apesar de não imporem a sua aplicação obrigatória, dado que as IPSAS não revogam as normas emitidas nacionalmente por cada país.

Em Portugal, como na maioria dos Países da EU, ainda não se iniciou o processo de adopção das IPSAS, as quais carecem de aprovação por parte da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) enquanto órgão normalizador no que respeita à Contabilidade Pública. No entanto, e apesar do referido anteriormente, podemos considerar que no âmbito da contabilidade pública Portugal tem acompanhado o percurso seguido pelos diferentes países como se analisará neste estudo, ou seja, Portugal tem seguido uma trajectória no sentido claro de caminhar para a harmonização internacional da contabilidade pública apesar da ser uma contabilidade legislativa e com forte influência política.

1. A reforma da Contabilidade Pública em Portugal

No processo de reforma da contabilidade pública podemos distinguir e caracterizar dois períodos fundamentais: de 1990 a 1997 e de 1997 até à presente data.

1.1 A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO - DE 1990 A 1997

O processo da actual reforma da Administração Financeira do Estado e da contabilidade pública, clara e compreensivelmente de características normativas, iniciou-se com a aprovação e publicação de um conjunto de normas. Para além das imposições da União Europeia, pode-se afirmar que a revisão da constituição da República Portuguesa em 1989 foi o fundamento ou base legal para o início dessa reforma. Na verdade, esta terceira revisão da Constituição acrescenta artigos sobre o orçamento e sua execução, fiscalização e informação pretendida. Consequentemente, é aprovada um conjunto de diplomas que dão o arranque definitivo para a reforma da contabilidade pública, destacando-se:

- a) a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90, de 20 de Fevereiro de 1990) que complementada pelo Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, regulam o “Regime de Administração Financeira do Estado” (RAFE) bem como os regimes contabilísticos das diferentes entidades públicas da administração central;
- b) a Lei 6/91 de 20 de Fevereiro de 1991 (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado: Revogada pela Lei 91/2001, de 18 de Agosto) que enuncia os princípios orçamentais e os critérios de classificação das receitas e das despesas, as regras de execução e modificação, a possibilidade de se apresentarem as despesas do Estado por programas, e, finalmente, reforça a responsabilidade dos dirigentes.

Os principais objectivos estabelecidos pelo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) prendem-se com uma clara preocupação por modernizar a administração pública, com vista a uma maior e melhor racionalização da despesa pública, ao cumprimento da legalidade, e a uma mais eficiente controlo das despesas

públicas e, finalmente, a uma maior e mais oportuna informação financeira. Como medidas necessárias para a concretização dos objectivos traçados, destacam-se:

A descentralização a nível administrativo e financeiro;

- A modificação da estrutura do orçamento do Estado em termos de códigos de classificação económica das receitas e despesas e revisão do processo de elaboração do Orçamento;
- A diminuição do sistema de controlo orçamental prévio e consequente aumento do controlo sucessivo;
- A revisão das fases de realização das despesas e do registo contabilístico;
- A obrigatoriedade de se produzir não só informação financeira, mas também informação sobre a situação económica e patrimonial.

Para a concretização deste último objectivo havia necessidade de alterar os sistemas contabilísticos até então em vigor baseados no regime do caixa. Deste modo, após a publicação da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, e do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, passou a ser obrigatório para os organismos com autonomia administrativa e financeira a implementação de um novo sistema contabilístico idêntico ao das empresas privadas (o que designaram de contabilidade digráfica, moldado no POC empresarial). Decorrente desta exigência após 1992 verificaram-se quatro situações:

1. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar integralmente o Plano Oficial de Contabilidade das empresas privadas (POC). Esta situação verificou-se em alguns organismos da administração central e nas Universidades;

2. Serviços para os quais foram aprovados e passaram a utilizar um Plano Oficial de Contabilidade específico. Assim, foram aprovados os seguintes Planos:

1988: PCIPSS - Plano de Contabilidade para as Instituições Particulares de Solidariedade Social;

1988: PCISS – Plano de Contabilidade para as Instituições de Segurança Social;

1991: Plano de Contabilidade para o sector da Saúde;

1993: POCSM – Plano de Servicios Municipalizados.

3. Serviços para os quais se iniciou a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade específico mas não chegaram a ser aprovados devido à posterior publicação de um Plano Oficial de Contabilidade para toda a administração pública:

- Plano de Contabilidade para as Autarquias Locais;
- Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior Pública.

4. Serviços com autonomia administrativa e financeira que não cumprem com a nova reforma da contabilidade pública, ou seja, continuam apenas com um sistema de contabilidade na base do caixa (cash basis).

De uma análise aos diferentes sistemas contabilísticos em funcionamento após 1990 pode-se concluir que não se alcançou um dos objectivos da nova contabilidade pública: uniformidade, comparabilidade, fiabilidade da informação. De facto, e esta foi uma das justificações para a posterior aprovação de um Plano Oficial de Contabilidade único:

- Os planos aprovados, representavam simples adaptações do Plano Oficial de Contabilidade (POC) empresarial à especificidade de cada sector;
- Os planos aprovados não criaram contas específicas para o controlo orçamental na óptica de caixa e de compromissos;
- A normalização descoordenada não permitia a consolidação de contas e a uniformidade dos requisitos contabilísticos preconizada no novo regime da Administração Financeira do Estado;
- A proliferação de planos e a normalização descoordenada dificultava a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas dos diversos organismos públicos, sendo este um dos principais objectivos perseguidos pela normalização.

Estas eram as principais justificações para a necessidade de ser elaborado um Plano Oficial de Contabilidade Pública para toda a administração pública, que

integrasse um conjunto de contas, princípios contabilísticos, critérios de valorimetria e documentos de prestação de contas. Assim, em 3 de Setembro de 1997 (Decreto Lei 232/97) é aprovado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), revogando, embora não de imediato, todos os planos sectoriais que estavam em vigor.

1.3 A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO - A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DO POCP EM 1997

1.3.1 As limitações do sistema anterior

A contabilidade pública tradicional baseada no regime do caixa (pagamentos e recebimentos) ou no regime do caixa e de compromissos (o Decreto-Lei n.º 155/92 obrigava também a uma contabilidade de compromissos, ou seja na óptica da despesa não só se registava o momento do pagamento como também o do compromisso.) representa um sistema de contabilidade limitado dado não responder às exigências dos diferentes utilizadores da informação contabilísticas, pelas razões a seguir apresentadas:

- Tinha como principal ou quase único objectivo o controlo do orçamento, a regularidade financeira e a conformidade legal;
- Não registava e actualizava o valor do património das instituições;
- Não informava sobre os custos dos serviços, actividades e produtos das entidades;
- Informava se os gestores públicos cumpriram com as disposições legais quanto ao uso dos recursos financeiros mas impossibilitavam verificar se o emprego desses recursos foi utilizado de uma forma eficiente, eficaz e económica e com os fins pretendidos inicialmente pela entidade;
- O utilizador da informação eram quase exclusivamente o Estado (Direcção Geral do Orçamento) e o Tribunal de Contas.

O novo sistema de contabilidade pública ao acrescentar como objecto de análise os aspectos patrimoniais e económicos, a medida da eficiência, eficácia e econo-

mia na gestão do gasto público e, por fim, a elaboração de informação que sirva de apoio à tomada de decisão dos diferentes utilizadores, incluindo a Contabilidade Nacional, vai de encontro aos objectivos pretendidos com a nova gestão pública e possibilita que a informação tenha mais utilidade e seja comparável.

Estes novos objectivos encontram-se plasmados no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) aprovado através do Decreto-Lei nº 232/97 ao referir que o mesmo tem 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 fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação*”.

O quadro seguinte sintetiza a diferença entre o modelo em vigor e os anteriores à aprovação do novo Plano oficial de Contabilidade Pública.

Quadro 2
Sistemas Contabilísticos em vigor

Até 1990	De 1990 até 1997	A partir de 1997
Contabilidade Orçamental, estruturada na base do caixa	Por regra os organismos tinham um sistema de contabilidade orçamental. Os organismos com autonomia financeira (regime excepcional) tinham um sistema baseado no modelo empresarial (princípio do acréscimo)	Por regra, os organismos têm três sistemas de contabilidade orçamental: patrimonial, de custos. Os organismos com um orçamento muito reduzido (regime excepcional) têm apenas uma contabilidade orçamental
Os destinatários da informação eram quase exclusivamente o Estado e o Tribunal de Contas		O novo sistema contabilístico pressupõe a existência de outros destinatários da informação contabilística, nomeadamente o cidadão
Não havia qualquer Plano Oficial de Contabilidade	Os organismos obrigados ao sistema de contabilidade tipo empresarial utilizavam o Plano das empresas ou aprovaram Planos específicos	Foi aprovado um Plano Oficial de Contabilidade Pública de aplicação obrigatória para toda a administração pública

continuación

Até 1990	De 1990 até 1997	A partir de 1997
<p>A legislação sobre a prestação de contas era avulsa, aprovado pelo Estado.</p> <p>O tribunal de Contas define os documentos de prestação de Contas</p>	<p>A legislação sobre a prestação de contas era avulsa, aprovado pelo Estado.</p> <p>O tribunal de Contas define os documentos de prestação de Contas</p> <p>Os planos de contabilidade específicos tinham parecer da Comissão de Normalização Contabilística (privada)</p>	<p>A legislação sobre a prestação de contas é avulsa, aprovado pelo Estado</p> <p>Os planos de contabilidade específicos têm parecer da Comissão de Normalização Contabilística própria para a Administração Pública</p> <p>O tribunal de Contas define os documentos de prestação de Contas similares aos definidos pelos Planos Oficiais de Contabilidade</p>
<p>Havia obrigatoriedade apenas de inventariar os bens duradouros</p> <p>O registo dos imóveis e veículos estavam centralizados na Direcção Geral do Património</p>	<p>Foi aprovada legislação para o inventário e actualização dos bens móveis do Estado</p> <p>As taxas de amortizações eram as definidas nas empresas privadas</p>	<p>Foi aprovada legislação para o inventário e actualização dos bens móveis, imóveis e veículos do Estado e taxas de amortizações</p>

1.3.2 O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Como refere Jorge (2000), a aprovação do POCP tem um significado histórico na reforma da contabilidade pública em Portugal, ao dotar a administração pública de um sistema contabilístico próprio capaz de responder às necessidades de informação derivadas de uma administração pública moderna. No entanto, pese embora a sua importância, o Plano Oficial de Contabilidade Pública representa unicamente a primeira de muitas etapas necessárias para a total implementação e consecução dos objectivos da reforma da contabilidade pública em Portugal. Neste sentido, concordamos com Barbosa (1994) quando refere que deve ter-se em conta que dito processo de reforma representa um verdadeiro “choque cultural”, pelo que é natural que decorra algum tempo até que seja efectivamente implementada por todos os organismos públicos, dado que exige uma mudança de mentalidade em que a racionalidade económica, a gestão por objectivos, a realização de um maior “*value for Money*”, a inovação e o rigor são os fins a alcançar.

As fontes principais na elaboração e aprovação do POCP foram o Plano Oficial de Contabilidade (POC) português das empresas privadas e o *Plan General de Con-*

tabilidad Pública Espanhol. De facto, tal como refere o preâmbulo do diploma, foi no plano espanhol, (aprovado em 1994) que Portugal se baseou para o modelo de contabilidade orçamental tendo na contabilidade patrimonial seguido fundamentalmente o definido no POC-privado, nomeadamente no que concerne aos critérios e princípios contabilísticos e ainda os modelos de mapas de prestação de contas (excepto os mapas orçamentais). Há, no entanto algumas diferenças entre o modelo aprovado e as fontes para a sua elaboração que se apresentam nos quadros seguintes.

Relativamente às diferenças entre Portugal e Espanha, destaca-se o facto de em Portugal a óptica patrimonial prevalecer sobre a óptica económica e, por outro lado, princípio da especialização dos exercícios ou balanceamento entre custos e proveitos ser cumprido na totalidade no que se refere à elaboração do Balanço e do cálculo dos custos, proveitos e resultados económicos.

Quadro 3

Características dos Sistemas de Contabilidade Pública de Portugal e Espanha

	Portugal	Espanha
Contabilidade orçamental	Base de caixa	Base de caixa
Fases de registo da despesa	Cabimento Compromisso Obrigação Autorização de pagamento Pagamento	Autorização Disponibilização Obrigação Pagamento
Fases de registo da receita	Liquidação Cobrança	Liquidação Cobrança
Compromissos de exercícios futuros	Registo obrigatório na contabilidade orçamental	Não registo
Transferências e subsídios de capital	Proveitos diferidos	Proveitos do exercício
IVA	Operação orçamental	Operação extra-orçamental

continuación

	Portugal	Espanha
Bens de domínio público e privado	Activo Separa-os em função do aspecto legal: <ul style="list-style-type: none"> • Bens de domínio público, (que inclui bens de uso geral ou privado) • Bens de domínio privado 	Activo Separa-os em função do aspecto económico: <ul style="list-style-type: none"> • Bens de uso público • Bens de uso privado
Contabilidade Financeira	Designa-a por contabilidade patrimonial porque o aspecto patrimonial prevalece sobre o aspecto económico	Designa-a por contabilidade financeira porque o aspecto económico prevalece sobre o aspecto patrimonial
Princípio da substância sobre a forma	Prevalece a forma sobre a substância com excepção dos bens adquiridos pelo sistema leasing, registados como imobilizado corpóreo	É um dos princípios consagrados no PGCP
Contabilidade de Custos	Obrigatória	Não obrigatória

Relativamente às diferenças entre a contabilidade do sector privado e da administração pública, destaca-se o facto da administração pública das prevalência ao aspecto patrimonial em prejuízo do aspecto económico e de ter três sistemas contabilísticos obrigatórios: orçamental, patrimonial e de custos.

Quadro 4

Características dos Sistemas de Contabilidade Pública e Privada

	POCP	POC
Contabilidade orçamental	Obrigatório	Apenas obrigatória a elaboração do Mapa de Fluxos de Caixa
Fases de registo da despesa	Cabimento Compromisso Obrigaçao Autorização de pagamento Pagamento	Obrigaçao Pagamento
Fases de registo da receita	Liquidação Cobrança	Liquidação Cobrança
Transferências e subsídios de capital	Proveitos diferidos	Proveitos diferidos

continuación

	POCP	POC
Bens de domínio público e privado	Activo Separa-os em função do aspecto legal: <ul style="list-style-type: none"> • Bens de domínio público, (que inclui bens de uso geral ou privado) • Bens de domínio privado (estes divididos em Incorpóreos, Corpóreos e Financeiro) 	O imobilizado divide-se em incorpóreo, corpóreo e financeiro
Contabilidade Financeira	Designa-a por contabilidade patrimonial porque o aspecto patrimonial prevalece sobre o aspecto económico	Designa-a por contabilidade financeira porque o aspecto económico prevalece sobre o aspecto patrimonial
Princípio da substância sobre a forma	Prevalece a forma sobre a substância com excepção dos bens adquiridos pelo sistema leasing, registados como imobilizado corpóreo	Princípio consagrado no POC
Amortizações do Imobilizado	Método das quotas constantes e taxas próprias definidas no CIBE	Método das quotas constantes ou degressivas e taxas fiscais
Contabilidade de Custos	Obrigatória	Não obrigatória (em algumas empresas é exigida a DR por funções)
Entidades contabilísticas	1) Sector Público: Todos os organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública bem como à segurança social 2) Sector Privado Todas as entidades de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado”.	1) Sector Público: Todos os organismos da administração central, regional e local que tenham natureza, forma e designação de empresa pública 2) Sector Privado Todas as entidades de direito privado com fins lucrativos e entidades sem fins lucrativos (com excepção da Banca, Seguros e outras entidades com plano oficial específico) que não disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado”.
Órgãos normalizadores nacionais	CNCAP Tribunal de Contas	CNC Ministério das Finanças, nomeadamente a Direcção Geral dos Impostos

Os três sistemas contabilísticos obrigatórios na administração pública: orçamental (base de caixa ou base do caixa modificado); patrimonial (base do acréscimo); e de custos (base do acréscimo), têm objectivos distintos cujas características se apresentam no quadro seguinte:

Quadro 5
Sistemas Contabilísticos do POCP

Contabilidade Orcamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
- Controlo Orçamental - Receitas e despesas por classificação económica - Classificação funcional - Mapas Orçamentais	- Resultados económicos - Dívidas - Existências - Custos e proveitos por natureza - Balanco - Demonstração de Resultados	- Custos, Proveitos por funções - resultados - Custos por actividades, serviços, produtos, departamentos...
Base do caixa	Base do acréscimo	Base do acréscimo
Digrafia	Digrafia	Nao definida- livre

Fernandes e Carvalho (1999)

A reforma em curso fundamenta-se não só na publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública, mas também num processo legislativo mais abrangente resumido no quadro 7. Com a publicação da resolução nº 1/2004 do Tribunal de Contas que estipula a apresentação de contas para todas as entidades públicas (exceptuando-se o POCAL, dado que a administração local foi objecto de uma resolução específica, publicada em 2001), na nossa opinião, encontram-se reunidas todas as condições legislativas para a efectiva implementação da nova contabilidade pública.

Quadro 6
Legislação relativa à reforma da Contabilidade Pública

Ano	Legislação	Designação	Adminis- tração Central	Adminis- tração Local
1990	Lei n° 8/90, de 20 de Fevereiro	Lei de bases da Contabilidade Pública	X	X
1992	Decreto-Lei n° 155/92, de 28 de Julho	Regime da Administração Financeira do Estado	X	X
1997	Decreto - Lei n° 232/97, de 3 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP	X	
1998	Decreto-Lei n° 68/98, de 20 de Março	Lei Orgânica da Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública	X	X
	Lei n° 42/98, de 6 de Agosto	Lei das Finanças Locais		X
	Decreto n° 116/99, de 10 de Fevereiro	Orientação N° 1/98 da CNCAP	X	X
1999	Decreto-Lei n° 54-A/99, de 22 de Fevereiro	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL		X

continuaç�o		Legislaç�o	Designa�o	Adminis- tra�o Central	Adminis- tra�o Local
Ano					
2000	Decreto n� 671/2000, de 22 de Fevereiro	Cadastro e Invent�rio dos Bens do Estado		X	X
	Decreto n� 794/2000, de 20 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educa�o – POC – Educa�o		X (sector da edu- ca�o)	
	Decreto n� 898/2000, de 28 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade do Minist�rio da Sa�de (POCMS)		X (sector da sa�de)	
2001	Aviso n� 7466/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa N� 1/2001 da CNCAP		X	X
	Aviso n� 7467/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa N� 2/2001 da CNCAP		X	X
	Resolu�o n� 4/2001, de 18 de Agosto	Instru�o n� 1/2001 do Tribunal de Contas Instru�es para a organiza�o e documenta�o das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)			X
	Decreto n� 42/2001, de 19 de Janeiro	Orienta�o N� 2/2000 da CNCAP		X	X
	Lei n� 91/2001, de 20 de Agosto	Lei do Enquadramento Orçamental		X	X

continuação

Ano	Legislação	Designação	Administração Central	Administração Local
2002	Decreto-Lei n.º 26/2001, de 14 de Fevereiro	Novo classificador económico das receitas e das despesas públicas	X	X
2002	Decreto-Lei 12/2002 de 25 de Janeiro	Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e Segurança Social	X (sector das IPSSS)	
2004	Resolução n.º 1/2004, de 18 de Janeiro	Instrução n.º 1/2004 do Tribunal de Contas Instruções para a organização e documentação das contas das entidades do POCP, POC-Educação, POC Saúde e POC Segurança Social	X	
2005	Circular (série A), n.º 1314 da Direcção Geral do Orçamento	IVA como Operação não orçamental (operação de tesouraria)	X	X
2006	Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais		X
2006	Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro	Regime Jurídico do Sector Empresarial Local		X
2007	Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro	Lei das Finanças Locais		X
2009	Circular (série A) n.º 1345 da Direcção Geral do Orçamento	Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)		X

1.3.3 Os Planos Sectoriais

Decorrente da publicação do POCP e motivada pelas especificidades associadas aos diversos subsectores da administração pública, foram publicados quatro planos de contabilidade sectoriais. Efectivamente, refere o POCP no n.º1 do seu artigo 5.º: *As normas específicas à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública incluindo as formas simplificadas dessa aplicação, as normas de aplicação transitória, o seu faseamento e os prazos para a adaptação dos planos sectoriais que se mostrem indispensáveis, são aprovadas mediante portaria do Ministério das Finanças e, quando caso disso dos outros Ministros competentes, ouvida a comissão de normalização Contabilística”*

Baseadas no artigo referido foram aprovados os seguintes planos sectoriais:

- Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL): Decreto-Lei n.º 54/A/99, de 22 de Fevereiro
- Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC Educação): Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS): Portaria n.º 896/2000, de 28 de Setembro
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS): Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro

Na figura seguinte são apresentados os diversos subsectores da administração pública e os correspondentes planos sectoriais:

Figura 2
Normalização Contabilística no Sector Público

Estrutura do Sector Público				Planos Oficiais de Contabilidade	
Sector Público	Sector Público Administrativo	Administração Central	Educação	POC-Educação	
			Saúde	POC-Saúde	
			Economia	POCP	
				
		Segurança Social			POC-ISSSS
		Administração Regional			Todos
	Administração Local			POCAL	
	Sector empresarial	Empresas Públicas			
Empresas Municipais					

Fernandes e Carvalho (2002)

Apresentamos de seguida as diversas entidades a quem se aplicam os referidos planos sectoriais:

Quadro 7
Entidades Contabilísticas

POCAL	Todas as autarquias locais
	Entidades equiparadas: áreas metropolitanas; Comunidades Urbanas, Associações de Municípios, Áreas Metropolitanas, Associações de freguesia...
POC- Educação	Todos os organismos do Ministério da Educação
	Todos os organismos de direito privado sem fins, cuja actividade principal seja a educação ou que dependam directa ou indirectamente das entidades referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente do orçamento de Estado e ou dos Orçamentos privativos destas entidades
POC-Saúde	Serviços do Sistema Nacional de Saúde
	Outros serviços dependentes do Ministério da Saúde
POCISSSS	Todas as Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
	Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social das Regiões Autónomas dos Açores e Madeira

Como anteriormente referimos o POCP é de aplicação obrigatória para toda a administração pública, sem prejuízo de serem aprovados planos sub-sectoriais desde que estruturados na base deste normativo.

Como características comuns de todos estes planos são de destacar as seguintes:

1. Três sistemas contabilísticos obrigatórios: Orçamental, Patrimonial e Analítica ou de Custos;
2. O sistema de contabilidade orçamental e o sistema de contabilidade patrimonial têm um conjunto de contas de registo obrigatório utilizando-se como metodos de registo a digrafia;
3. Mapas de prestação de contas idênticos;
4. Iguais princípios contabilísticos e critérios de valorimetria;
5. Legislação complementar e comum para a inventariação e avaliação do imobilizado;
6. Legislação complementar e comum para a classificação económica das despesas e receitas;
7. Predomina o custo histórico para a valorimetria do imobilizado;
8. Tribunal de Contas como órgão fiscalizador externo;
9. Bens de domínio Público registados na Activo e com obrigatoriedade de amortizações;
10. Os bens adquiridos pelo sistema leasing (financeiro) é registado de imediato como activo imobilizado;
11. Principal órgão normalizador é a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP), sem prejuízo de serem criados grupos ou serviços de apoio à implementação dos planos sectoriais.

Apesar de um dos objectivos da actual reforma da contabilidade pública ser a comparabilidade da informação, a verdade é que a aprovação de planos sectoriais têm naturalmente algumas especificidades, embora, salvo raras excepções não prejudica, essa característica exigida à Contabilidade. O quadro 9 apresenta as características comuns e as especificidades de cada normativo.

Quadro 8
Características comuns ao POCp e Planos Sectoriais

	Administração central e regional				Administração Local
	POCP	POC-Edu	POCISS	POC-Saúde	
Contabilidade de Custos	Demonstração de Resultados por funções	Demonstração de custos por funções			
	Sistema de custeio	Total e ABC			Total
	Modelos de Mapas finais	X			Mapas CC
	Classe 9	recomenda	sugere		
	Objectivos	X	X	X	X
Modelos de Documentos contabilísticos	Previsionais	X	X	X	X
	De registo				X
	Finais	X	X	X	X
	Obrigatoriedade		X		
	Métodos de consolidação		X		
Consolidação de contas	Definição de grupo público	X			
	Mapas de consolidação	X			
	Entidades que consolidam	X		X	X

Provisões	Taxas para cobrança duvidosa	Não define	X	X	X	X	X
	Depreciação de existências	Não definex	X	X	X	X	X
	Risco e encargos (Passivo)	X	X	X	X	X	X
Subsídios a transferências de capital recebidas	Para despesas de capital diversas	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito do exercício
	Para despesas de capital específicas	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido
Princípio da substância sobre a forma	Leasing financeiro	Activo	Activo	Activo	Activo	Activo	Activo
	Cedência de imobilizado		Activo da entidade que o utiliza	X		X	X
Sistema de Controlo Interno	Legislação complementar específica						
Outras	Regime simplificado (unigrafia)	Não previsto	Para organismos sem autonomia financeira integrados num grupo público	Não previsto	Não previsto	Não previsto	Para a grande maioria das Juntas de Freguesia
	Entrada em vigor	1998	2001 para regime geral 2002 para regime simplificado 2002 para consolidação de contas	2002	2001 - através da selecção de uma amostra de um conjunto de organismos com autonomia administrativa e financeira, 2002 - restantes		2002

continuação

Como se pode verificar existem algumas especificidades inerentes a cada Plano Sectorial sendo no entanto clara intenção de existir uniformidade nos critérios de valorimetria, nos princípios contabilísticos e nos documentos de prestação de contas. Os planos específicos tiveram como principal objectivo desenvolver o sistema de contabilidade analítica e acrescentar mais alguns mapas de prestação de contas específicos de cada sector. A consolidação de contas no sector educação é, possivelmente o aspecto mais relevante dos planos específicos.

2. Órgãos normalizadores da Contabilidade Pública em Portugal

Como verificamos, o POCP representa a base teórica no que concerne à actual reforma da contabilidade pública em Portugal. No entanto, não se pode afirmar que é uma completa estrutura conceptual, uma vez que faltam alguns aspectos, nomeadamente:

1. a definição de alguns importantes conceitos (activo, passivo, bens de domínio público),
2. quem realmente são os destinatários da informação,
3. quais devem ser as características qualitativas da informação económico, financeira e patrimonial.

A adaptação da estrutura conceptual existente para o sector privado e a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público serão, na nossa opinião, as possíveis e mais eficazes soluções para a resolução deste problema de forma a que a informação contabilística tenha maior fiabilidade e comparabilidade.

Com a aprovação do POCP em 1997 foi criada uma Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP) cujas regras de funcionamento são determinadas por portaria do Ministro das Finanças sendo este a presidir à mesma.

A CNCAP tem como principais funções:

- Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como a sua aplicação sectorial;

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

Em matéria de normalização, até à data a CNCAP deu parecer aos planos sectoriais aprovados, apresentou duas orientações genéricas e duas orientações - normas interpretativas³:

- **Orientação n.º 1 / 98** - Visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do POCP. Com base nesta orientação, foram seleccionados organismos piloto repartidos por três fases: 13 organismos para iniciar a implementação e aplicação do POCP em 2000; 15 organismos para a segunda fase de implementação e aplicação do POCP em 2001; 23 organismos para implementarem o POCP em 2002
- **Orientação n.º 2 / 2000** - Visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação dos bens do Estado (CIBE) aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.
- **Orientação - Norma Interpretativa n.º 1 / 2001** - Orientação sobre o *Período Complementar*, tem por objectivo esclarecer as dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar, de forma a que as entidades preparem as demonstrações financeiras numa base consistente. Assim, desta norma interpretativa deriva, que o "*Balanço deverá reflectir a situação de terceiros e disponibilidades antes da efectivação dos pagamentos relativos ao período complementar, traduzindo a situação*

3 Ao contrário da CNC que emite directrizes contabilísticas, a CNCAP emite orientações e normas interpretativas.

económico-financeira a 31 de Dezembro do ano n". "Na execução orçamental, os mapas de fluxos de caixa e do controlo orçamental evidenciam a totalidade dos pagamentos do exercício do ano n, incluindo os efectuados no período complementar ...".

• **Orientação - Norma Interpretativa N.º. 2 /2001** – Norma sobre Movimentação das operações das fases da autorização de pagamento e pagamento e da liquidação e cobrança.

De referir que alguns dos sectores com plano específico criaram também grupos de apoio à implementação do novo sistema contabilísticos, destacando-se:

- a) No Ministério da Saúde foi criado o Grupo para a Normalização do POCMS criada pelo Despacho n.º 22 650/2000, do Ministério da Saúde (II Série), de 9 de Novembro;
- b) Para a contabilidade das autarquias locais foram constituídos dois subgrupos de trabalho que visam respectivamente a uniformidade do apoio técnico na aplicação do POCAL (SATAPOCAL- subgrupo de apoio técnico à implementação do POCAL), e a coordenação da formação (da responsabilidade do CEFA- Centro de Estudos e Formação Autárquica).

3. Situação Actual

Apresentada a componente normativa e legislativa da reforma da contabilidade pública, e decorridos alguns anos desde o início do processo, pretende-se neste pondo dar a conhecer e reflectir sobre o grau de implementação nas várias entidades e se a informação que tem sido apresentada por diferentes entidades representa a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, económica e patrimonial. São já diversos os estudos efectuados com vista a obtenção desta informação, dos quais destacamos:

1. Em 2002 e 2003 a **CNCAP**, no seu relatório de actividades apesar de reconhecer que a implementação do POCP nos serviços tinha aumentado progressivamente, questionava a fiabilidade, relevância e comparabilidade da informação apresentada em sede de prestação contas, referindo que a

mesma carecia de uma verificação especializada por técnicos com a necessária qualificação. Estas conclusões foram retiradas da análise efectuada às demonstrações financeiras de 145 entidades do POCP. Concluiu ainda a CNCAP que a implementação do POCP se encontrava numa fase em que existiam problemas complexos e dificuldades a ultrapassar, sendo, a sua maior parte relacionada com a adequação das aplicações informáticas e a insuficiência de recursos humanos qualificados nestas matérias. No último relatório disponível da CNCAP referente a 2006 encontramos informação resumida sobre o grau de implementação dos diferentes planos públicos. Os dados apresentados referem-se ao grau de implementação em 2005.

- O POCP se encontra implementado em 69 serviços e fundo autónomos
- O POC-Educação se encontra implementado em 164 entidades
- O POC-Ministério da Saúde se encontra implementado em 71 entidades (representado 100% do total de entidades)
- O POCISSS se encontra em todas as entidades (num total de 21) do perímetro de consolidação do Orçamento da Segurança Social.

2. Em 2006, Gonçalves Susana (2006) apresentou um estudo relativo à implementação do POC-Educação nas instituições de ensino superior (universidades e institutos politécnicos), concluindo que:

- Relativamente ao grau de implementação do POC-Educação um elevado número de entidades implementou a contabilidade orçamental e patrimonial. No entanto, apenas um número reduzido implementaram a totalidade do POC-educação, ou seja os três sistemas contabilísticos exigidos (orçamental, patrimonial e analítico)
- O grau de implementação do POC-Educação (apenas a contabilidade orçamental e patrimonial) está directamente relacionado com a quantidade de unidades orgânicas. Quanto maior o número de unidades orgânicas, menor é o grau de implementação do POC-Educação.
- As instituições que não implementaram na totalidade o POC-Educação apontam como principais causas, em primeiro lugar a complexidade do sis-

tema de contabilidade analítica, seguida das dificuldades da avaliação do património. Em ambas as realidades (universidades e institutos politécnicos) faltam avaliar alguns bens do património, que na sua maioria são os edifícios.

- Relativamente à consolidação de contas, obrigatória no POC_Educação, a grande maioria das entidades não a implementou, justificando que tal se deve à complexidade do sistema e à falta de recursos humanos com a formação necessária

3. Em 2009, Renato Vieira (2006) apresentou um estudo que tinha como objectivo, entre outros, verificar em que nível de implantação estava o POCP nos serviços e fundos autónomos. As principais conclusões são:

- A taxa de implementação do POCP é ainda relativamente baixa, e que ao contrário do que era previsto não evolui significativamente nos últimos 5 anos (os resultados são idênticos aos estudos elaborados por Verónica Ribeiro (2004)

- Não há relação entre a dimensão da entidade (analisada quer em função do volume de orçamento, quer em número de funcionários) e a não implementação

- Com a introdução do POCP todos os organismos passaram a usar a digrafia quer na contabilidade orçamental quer na financeira

- As entidades continuam a elencar as mesmas dificuldades (Ribeiro: 2004) para a não implementação, ou seja falta de sistema informático que possibilite a transição para o POCP e falta de meios financeiros e humanos.

4. Desde 2004 o NEAAP (Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas, da Universidade do Minho), no âmbito de um projecto de investigação denominado “*A Eficiência no Uso dos Recursos Públicos dos Municípios Portugueses*”⁴, financiado pela FCT (Fundação para a Ciência e Tecnologia) publica o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (até à data foram publicados 5 anuários referentes a 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007). Tendo como objectivos principais:

4 Os investigadores associados ao projecto são: João Baptista da Costa Carvalho, Maria José Fernandes, Susana Jorge e Pedro Sobral Camões

Aferir a evolução do grau de implementação do POCAL nos municípios, nomeadamente a conformidade com os requisitos exigidos pelo “novo” sistema para a prestação de contas e, com isto, comprovar a melhoria (ou não) da fiabilidade da informação;

Averiguar a que tipo de indicadores, sintetizando a situação orçamental e económico-financeira dos municípios, os gestores internos atribuem mais importância, bem como verificar em que medida a informação apresentada é comparável;

Analisar a situação orçamental, financeira, patrimonial e económica dos municípios, com base nos mapas contabilísticos, apresentando ainda alguns indicadores dos valores médios nacionais, incluindo, em alguns indicadores, informação das empresas municipais e serviços municipalizados;

Foi publicado em Abril de 2009 o 5º Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses referente as contas de 2007.

Na análise efectuada às contas de 2007 concluiu-se que o POCAL encontra-se já com aplicação generalizada a todos os municípios do País. De facto, desde 2005 que todos os municípios apresentaram os principais mapas exigidos pelo Tribunal de Contas. Não obstante, o sistema integrado de contabilidade autárquica não está ainda, nesta data, totalmente implementado. Desde logo porque o subsistema de Contabilidade de Custos ainda não se encontra em funcionamento para a maioria dos municípios.

As principais conclusões do Anuário relativamente à conformidade das contas com o POCAL referem que a análise do Índice de Conformidade das práticas e informação com os requisitos exigidos pelo POCAL, demonstrou que, em 2007 a esmagadora maioria dos municípios cumpre com um número de parâmetros que varia entre 9 e 18. O nível médio de conformidade com o sistema de contabilidade autárquica, abarcando todos os municípios no País, é de cerca de 69%, mantendo-se em 2007, o nível médio de implementação observado nos últimos anos. Apesar de, em média, este nível não se alterar, notam-se algumas melhorias em relação ao anos anteriores, na medida em que todos os municípios tendem a cumprir com cada vez mais parâmetros. Tal como em anos anteriores a conformidade continua a ser maior nos parâmetros respeitantes às práticas e informação sobre a execução orçamental e o PPI (Plano Plurianual de Investimentos), segui-

da da conformidade com as práticas e informação económica e patrimonial Em terceiro lugar, tal como nos anos anteriores, encontra-se o Relatório de Gestão continuando também a Contabilidade de Custos a aparecer em último lugar.

Conclusão

Em Portugal a contabilidade pública tem sofrido nos últimos anos profundas alterações concretizadas pela publicação de um conjunto de normativos que lhe acrescentam mais utilidade, e uma clara aproximação ao modelo do sector empresarial e à reforma internacional da contabilidade pública. No entanto, apesar de Portugal caminhar firmemente no processo de reforma da Contabilidade empreendida a nível internacional, o certo é que ainda há muito caminho a percorrer para que a informação produzida, sobretudo pela contabilidade patrimonial apresente a imagem verdadeira e apropriada da entidade, objectivo último da reforma em curso.

Efectivamente, como demonstramos pelos estudos recentes efectuados, a informação produzida ainda não reúne as condições necessárias para que se considere fiável e comparável. As dificuldades são muitas, nomeadamente na definição de critérios de valorimetria, e consequentemente na elaboração do primeiro balanço. Por outro lado, a introdução do princípio do acréscimo ainda não foi plenamente aceite e compreendido pelos diferentes agentes. Assim, na leitura das contas das entidades públicas ainda prevalece a perspectiva orçamental. Na verdade, ainda predomina a ideia que as contas são para serem apresentadas ao Tribunal de Contas, a administração ainda está orientada para a gestão dos imputs e o controlo da fraude. Falta ainda que outros utilizadores vejam utilidade neste novo sistema, como ainda não existe uma forte e necessária ligação entre a Contabilidade Nacional e a Contabilidade Pública. Portugal, tal como os países pertencentes à denominada corrente continental, caracteriza-se por as alterações serem desencadeadas através da publicação de normas legais. No entanto, não basta publicar leis porque uma cultura já com vários séculos não se muda por decreto. Falta, deste modo, a criação de condições e motivações para a sua efectiva implementação através da participação de todos os agentes interessados (gestores, funcionários e cidadãos).

No que respeita à evidência empírica, decorridos alguns desde a publicação do POCP, obrigatoriamente aplicável a todos os organismos do Sector Público Administrativo, foi possível constatar que o seu processo de implementação ainda não está concluído. Dos diversos estudos empíricos que tivemos acesso ou que participámos activamente, verifica-se que o processos da reforma da contabilidade pública ainda não se concretizou na sua totalidade e nas entidades que já o implementaram falta comprovar se as demonstrações financeiras representam a imagem verdadeira e apropriada da situação económica, financeira e patrimonial da entidade contabilística.

A comparabilidade é indiscutivelmente um dos requisitos de qualquer sistema contabilístico. Para tal, é necessário criar uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública que podia passar por uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade Pública ou seja, seguir a via da harmonização da contabilidade pública no contexto internacional. Finalmente, e considerando a implementação do novo sistema contabilístico para as empresas privadas (SNC - sistema de normalização contabilístico) previsto para Janeiro de 2010 há necessidade de se pensar na sua adaptação à administração pública, implicando uma profunda alteração do POCP e demais planos sectoriais.

Referências Bibliográficas

- Barbosa, S. (1994). *Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Bernardes, A. F. (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*. Coimbra Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA).
- Caiado, A. C. P.; Pinto, A. C. (1997). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores.
- Carvalho, J B. C. (2000). “10 Anos de reforma da Contabilidade Pública em Portugal”. *VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidade Pública; ASEPUC; Universidad de Oviedo*.
- Carvalho, J, Fernandes, M. J.; Teixeira, A. (2006). *POCAL Comentado*; Editora Rei dos Livros; Lisboa; 2ª edição.

- Carvalho, J, Pina Martinez, V; Torres Pradas, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*; Editora Rei dos Livros; Lisboa.
- Carvalho, J.; Fernandes, M. J.; Camões, P.; Jorge, S. (2008). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).
- Carvalho, J.; Fernandes, M. J.; Camões, P.; Jorge, S. (2009). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007; edição própria; publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC); Abril.
- Carvalho, João; Fernandes, M. José; “Innovations in Governmental Accounting.” in Vicente Montesinos and José Manuel Vela (eds) *Governmental Accounting Reform: the cases of Portugal and Spain*. Netherlands: Kluwer Academic Publishers.
- Fernandes, M. José (2004). “La Nueva Gestión Pública y los Indicadores de Gestión en los Ayuntamientos Portugueses: estructura teórica y análisis empírico”: Tesis Doctorado en Ciencias Empresariales, Universidade de Santiago de Compostela, España.
- Gonçalves, Susana (2006). “A consolidação de contas na Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica “: Tesis de Mestrado em Contabilidade e Auditoria: Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho Braga.
- Carvalho João, Susana Jorge and M. José Fernandes (1999). “A reestruturação do sistema contabilístico na Administração Pública em Portugal. O caso das Autarquias Locais”; *IX encontro da ADCES*; Faro.
- Jorge, S. M. (2001). “Comparative Local Government Accounting on the Iberian Peninsula”. *Working-paper presented at the VIIIth CIGAR Conference*; Valencia.
- Jorge, Susana (2003). *Local Government Accounting in Portugal in Comparative International Perspective*; Doctor PHD. University of Birmingham.
- Lüder, K. (1989). “Comparative Government Accounting Study – Interim Summary Report”, *Speyerer Forschungsberichte*, N^o 76.
- Relatório de Actividades da Comissão de Normalização da Administração Pública: Anos de 2002 a 2006 (www.cncap.pt).
- Ribeiro, Verónica (2004). “A Harmonização Internacional no âmbito da reforma da Contabilidade Pública em Portugal” tesis de Mestrado em Contabilidade e Administração: Universidade do Minho Braga.

- Suleiman, E. (2000). “Es Max Weber realmente irrelevante?” *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, N° 17-18, pp 3-17.
- Torres Pradas, L y Pina Martinez, V. (2002). “An empirical study about New Public Management developments in three European Union Cultural categories: Germanic, Nordic and Napoleonic countries”, *Comunicação apresentada na 25th European Accounting Association Annual Congress*, Copenhagen.
- Vieira, Renato, (2009). “P.M.C: A Adpção do POCP nso Serviços e Fundos Autónomos: (r) evolução ou harminzação?” Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças: Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Constituição da República Portuguesa (2000). – actualizada de acordo com a Lei Constitucional n°1/97, de 20 de Setembro; Almedina; Coimbra; Outubro.
- Decreto-lei n°410/89, de 21 de Novembro – Plano Oficial de Contabilidade (empresas).
- Decreto-Lei n°155/92, de 28 de Julho – Novo Regime da Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n°226/93, de 22 de Junho – Plano de Contas para os Serviços Municipais e Federações de Municípios.
- Decreto-Lei n°232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei n°54–A/99, de 22 de Fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei n°315/2000, de 2 de Dezembro – Altera o decreto-lei n°54-A/99 (segunda alteração).
- Decreto-Lei n°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.
- Lei n°8/90, de 20 de Fevereiro – Bases da Contabilidade Pública.
- Lei n°6/91, de 20 de Fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado.
- Lei n°42/98, de 6 de Agosto – 3ª Lei das Finanças Locais.
- Lei n°162/99, de 14 de Setembro – Primeira alteração ao decreto-lei n°54-A/99, que aprova o POCAL.

Lei n.º91/2001, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

Portaria n.º671/2000, de 17 de Abril – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.

Resolução n.º04/2001, de 12 de Setembro – 2.ª Secção do Tribunal de Contas – Instruções para a organização e documentação das contas das Autarquias Locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Resolução n.º 01/2004, do Tribunal de Contas. Instruções para a organização e documentação das contas das entidades sujeitas ao POCP, POC-Educação, POC-Saúde e POCISSS.

Lei n.º53-E/2006, de 29 de Dezembro - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Lei n.º53-F/2006, de 29 de Dezembro - Regime Jurídico do Sector Empresarial Local.

Lei n.º2/2007, de 15 de Janeiro - Lei das Finanças Locais.

Circular (série A) n.º1345 da Direcção Geral do Orçamento Imposto sobre o valor acrescentado (IVA).