

O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA SEGUNDO A PERSPECTIVA DE “ESPECIALISTAS”: ESTUDO EMPÍRICO

*Sónia Paula da Silva Nogueira¹
João Baptista da Costa Carvalho²*

RESUMO

Nos últimos anos, temos assistido a um importante desenvolvimento da contabilidade pública, em consequência de vários factores de mudança.

Face ao contexto internacional e às necessidades de modernização sentidas foi implementado, na Administração Pública portuguesa, um novo sistema de informação contabilística.

Neste estudo pretendemos conhecer o actual sistema de informação contabilística da Administração Pública portuguesa, segundo a opinião de um grupo de “especialistas”. Para tal, foi aplicado um questionário a vários indivíduos, considerados por nós “especialistas” nos diferentes âmbitos da contabilidade pública.

Os resultados indicam que o actual sistema possibilitou uma maior disponibilização de informação de carácter orçamental, patrimonial e analítica, satisfazendo assim as necessidades informativas dos utilizadores. Concluiu-se também que apesar das alterações sentidas, o actual sistema carece ainda de novos desenvolvimentos.

As conclusões do estudo contribuem para alertar sobre as ambiguidades do sistema de informação contabilística da Administração Pública portuguesa e realçar as vantagens deste novo sistema.

Palavras-Chave: Sistema de Informação Contabilística, Administração Pública portuguesa, Reforma Administrativa e Financeira do Estado, Contabilidade Pública.

1. INTRODUÇÃO

Durante os últimos anos, a contabilidade pública, tem vindo a sofrer importantes desenvolvimentos, em consequência da crescente globalização da economia mundial, internacionalização, harmonização e normalização contabilística, entre outros.

¹ *Assistente de 2.º Triénio.* Instituto Politécnico de Bragança. Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Mirandela. Departamento de Ciências Empresariais.

² *Professor Associado.* Universidade do Minho - Escola de Economia e Gestão. Departamento de Gestão.

O tradicional sistema de informação contabilística, aplicável à Administração Pública portuguesa, caracterizava-se, fundamentalmente, pela disponibilização de informação escassa e de carácter orçamental, o que impossibilitava um rigoroso controlo dos gastos públicos. Paralelamente, a principal preocupação da contabilidade pública tradicional estava relacionada, exclusivamente, com a prestação de contas e o controlo da legalidade.

Face às necessidades de modernização sentidas, a Administração Pública portuguesa fomentou o interesse para o aparecimento de modernas técnicas de gestão, reflectidas, entre outras, na actual contabilidade pública. A contabilidade pública passou a ter uma nova configuração, tendo como principal objectivo facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, ao fornecer informação de carácter económico, financeiro e de gestão.

Com a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), iniciada em 1990, a contabilidade pública, em Portugal, começou um novo ciclo. A aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) é considerada, por muitos autores, como uma das medidas de maior significado no processo de reformulação, associada às sucessivas aprovações dos planos sectoriais públicos, previstos no mesmo diploma.

Com este artigo, pretendemos apresentar um estudo empírico que permita conhecer o actual sistema de informação contabilística da Administração Pública portuguesa, segundo a perspectiva de um grupo de “especialistas”.

O artigo é composto por três partes. Na primeira e segunda parte expõe-se, resumidamente, a contabilidade como sistema de informação, a evolução do sistema contabilístico da Administração Pública em Portugal e os organismos normalizadores da contabilidade pública. Na terceira parte apresentamos os resultados do estudo empírico aplicado a vários indivíduos relacionados, directa e indirectamente, com a contabilidade pública e considerados, por nós, como “especialistas”.

2. A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

A contabilidade “...*não é estática, antes pelo contrário, pode ser revista: é formada por conceitos dinâmicos, que podem sofrer enriquecimento, precisão e até substituição; não se faz de vez: faz-se, refaz-se contínua e permanentemente...*” (Cruz, 1989:7).

Tua Pereda, num estudo desenvolvido em 1996, considera três paradigmas para a contabilidade: legalista, económico e teleológico. Para o autor, inicialmente verificou-se a preocupação de cumprir a lei passando, a partir dos anos 30, a demonstrar uma maior importância, os aspectos económicos e de decisão. Contudo, a partir da década de 70, a contabilidade tem presente o fim para o qual é produzida.

Hendriksen e Breda (1991:85) consideram que a contabilidade “...*existe porque é suposto que seja útil.*”.

Durante os últimos anos, assistimos a profundas modificações na contabilidade. «Proporcionar informação útil para a tomada de decisões empresariais e económicas»¹ é um dos objectivos das demonstrações financeiras divulgadas por diferentes entidades, em que a sua concretização só se torna possível através da aplicação da contabilidade. Neste contexto, a orientação da contabilidade é feita em termos dos seus utilizadores, o que leva Barrachina *et al.* (1999) a concluírem que a contabilidade é orientada para os fins, em detrimento dos aspectos cognitivos.

Segundo Correia (2002), toda a contabilidade, como qualquer sistema de informação, não esgota a finalidade em si mesma, mas constitui um meio de comunicação, de modo a poder ser utilizada por todos os seus destinatários. Para Pina Martínez e Torres Pradas (1999) o facto de se considerar a contabilidade como um sistema de informação, implica estabelecer fundamentos básicos, como: quem devemos informar, quais são os objectivos da informação apresentada pelas diferentes organizações, etc.

De acordo com a opinião de Bernardes (2001), os sistemas contabilísticos já não são concebidos a partir de puras estruturas abstractas passando a ser concebidos a partir das necessidades (de informação) dos seus utilizadores.

No que se refere à contabilidade pública, Pou Díaz (1995) assinala que a mesma é antes de tudo e sobretudo «contabilidade». Deste modo, a contabilidade pública enquadra-se dentro da área de conhecimentos da «Teoria Geral de Contabilidade»² e, segundo este ponto de vista, é substancialmente igual à contabilidade privada (Pou Díaz, 1995). Para o mesmo autor, a contabilidade pública ao ser igual a qualquer outra contabilidade, passa a ser conhecida como um sistema de elaboração e comunicação de informação.

3. CONTABILIDADE PÚBLICA

3.1. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

3.1.1. DA RAFE AO POCP

Na tentativa de alterar o sistema português de contabilidade pública vigente, a partir dos anos 90, iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública, que o aproximou ao sistema utilizado pelas empresas privadas, permitindo a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas. Com a publicação da lei de bases da contabilidade pública (Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro) estabeleceram-se as bases para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado, o que viria a permitir a criação do POCP finalmente aprovado em 1997. Foram também publicados outros diplomas legais no âmbito do novo regime: a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro - Lei do Enquadramento Orçamental³ e o Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho.

A Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro tem como objectivo definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, as regras de execução orçamental e o controlo e a contabilização das receitas e despesas públicas (art.º 1.º). A referida lei, pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros (art.º 15.º).

No seguimento desta reforma é publicada, um ano mais tarde, a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro, que desenvolve os novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental.

Por forma a complementar a “...*arquitectura legislativa da reforma orçamental e de Contabilidade Pública...*” é publicado o Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho, através do qual se estabelece um novo regime de administração financeira do Estado (§1:3502). O diploma, em análise, estipula que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade - POC, a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (art.º 45.º).

A generalização do desenvolvimento dos planos sectoriais de contas, a necessidade do desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental, criaram as condições necessárias para um novo sistema de contabilidade pública, que começou oficialmente em 1997, com a publicação do POCP.

3.1.2. POCP

Embora as melhorias introduzidas, pela RAFE, no sistema de contabilidade pública fossem evidentes, tornava-se ainda difícil efectuar comparações dada a falta de uniformidade. De acordo com Carvalho (1998:235), a “...*proliferação de Planos de Contas, impossibilitou,*

ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições...”.

A aprovação do POCP⁴ veio "despertar" o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que concerne aos subsistemas da contabilidade patrimonial e contabilidade analítica. Na opinião de Tavares e Branco (1998:2), o POCP é um dos desafios que se coloca à administração financeira.

Pires Caiado (1998) refere que o POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objectiva e, consequentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais.

A aplicação do POCP é obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local (que não tenham natureza de empresa pública) e os seus conteúdos devem ser adaptados através de instruções legais e planos de contas sectoriais que se revelem necessários criar (art.º 2.º).

O POCP expõe um quadro de contas em que simultaneamente coexistem, ao mesmo nível, três sistemas de informação contabilística: orçamental, patrimonial e analítica. Para o controlo orçamental, o POCP prevê a base de caixa, enquanto que para as transacções financeiras prevê um regime do acréscimo.

No n.º 1 do art.º 5.º do POCP está prevista a possibilidade de criação de novos planos sectoriais que se mostrem indispensáveis. Neste contexto, foram publicados os seguintes planos de contabilidade: Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS).

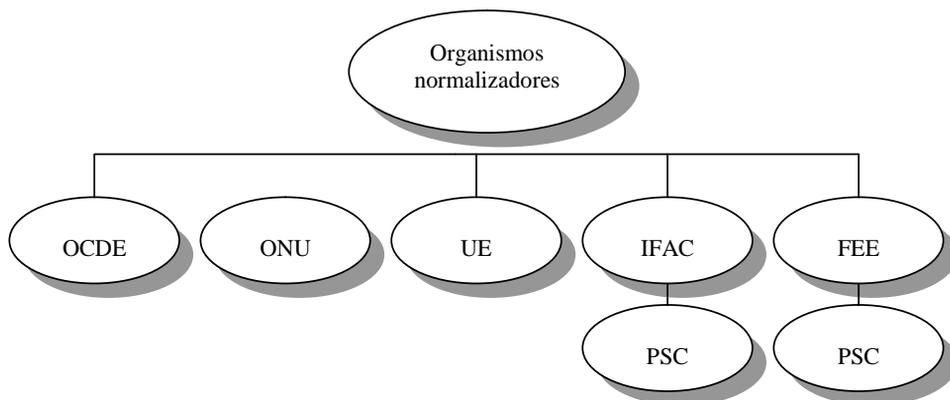
3.2. ORGANISMOS NORMALIZADORES DA CONTABILIDADE PÚBLICA

3.2.1. ORGANISMOS INTERNACIONAIS

Os recentes desenvolvimentos da normalização da contabilidade pública apresentam uma linha em comum com os normativos do sector privado. No entanto, a normalização a que se tem assistido, no meio do sector público, surge com um considerável atraso relativamente ao sector empresarial onde os papéis do International Accounting Standard Board - IASB (desde 1973) e do International Organization of Securities Exchange têm sido determinantes (Bernardes, 2001; Brusca Alijarde e Benito López, 2002).

Quando a normalização contabilística do sector público transcende o âmbito nacional, isto é, quando diz respeito a vários países com o objectivo de harmonizar as normas de contabilidade e obter informação comparável entre os mesmos, torna-se necessário emitir normas de carácter internacional. Segundo Brusca Alijarde e Benito López (2002), os organismos reguladores do sector público que se podem realçar são os que encontram na figura 1.

Relativamente às Organizações das Nações Unidas (ONU) e de Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE), e segundo Brusca Alijarde e Benito López (2002), não se tem levado a cabo nenhuma intenção de normalização contabilística referente ao sector «Administrações Públicas», ainda que se tenham verificado intenções a nível macroeconómico. No que concerne à União Europeia (UE) constata-se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, contrariamente ao trabalho que se está a desenvolver em termos de normalização entre os países membros para o sector «sociedades» (Brusca Alijarde e Benito López, 2002).

Figura 1. Organismos internacionais normalizadores para as entidades públicas

Fonte: Adaptado de Brusca Alijarde e Benito López (2002:190)

No entanto, alguns organismos normalizadores de carácter profissional estão a colocar em prática numerosas iniciativas para as entidades públicas nomeadamente, em termos mundiais, o *International Federation of Accountants* (organismo que integra o IASB) e, a nível europeu, a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE).

O objectivo do PSC¹ da IFAC é desenvolver programas direccionados à melhoria da gestão financeira e à apresentação das contas públicas do sector público.

O PSC da IFAC tem em vista a elaboração de normas para o sector público pelo que até à presente data emitiu vinte e quatro normas - as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)², baseadas nas *International Accounting Standards* (IAS), recentemente substituídas pelas *International Financial Reporting Standards* emitidas pelo IASB.

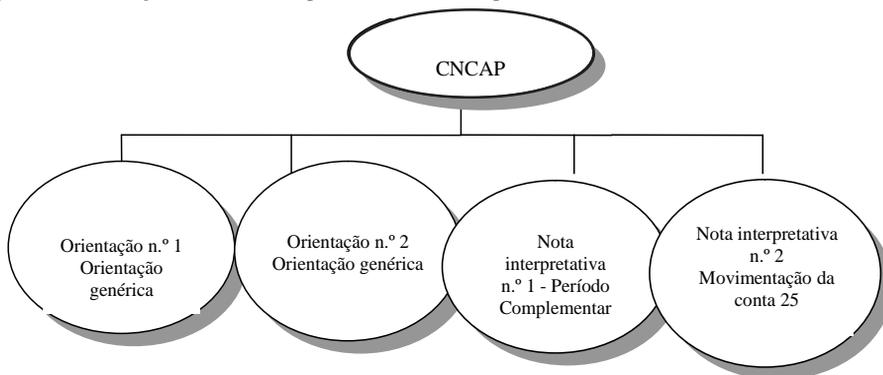
Uma das preocupações principais do PSC da IFAC tem sido promover a utilização, entre os organismos que integram o sector público de uma contabilidade elaborada na base do acréscimo (*accrual basis*) e a fixação de regras no respectivo período de transacção, bem como a elaboração de uma norma referente aos fluxos de caixa específica para o sector em análise.

O PSC da FEE tem em vista a normalização das práticas contabilísticas do sector público, representando a profissão contabilística europeia a nível internacional, pelo que participa no Comité da IFAC. Deste modo, o Comité integra representantes de organismos dos respectivos países membros, sendo Portugal representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). O PSC da FEE não realiza um trabalho activo na elaboração de normas contabilísticas para o sector público, limita-se a efectuar comentários às normas emitidas pela IFAC, o que, deste modo, complementa o trabalho deste organismo (Brusca Alijarde e Benito López, 2002; Hepworth, 2001).

3.2.2. ORGANISMO NACIONAL

O POCP instituiu, à semelhança do que existe para a contabilidade privada (Comissão de Normalização Contabilística) uma Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), cujas atribuições e competências foram estabelecidas mediante aprovação do Decreto-Lei n.º 68/98 de 20 de Março, a saber (art.º 1.º).

Para cumprimento das suas atribuições, a CNCAP emitiu até ao momento duas orientações e duas normas interpretativas (Figura 2).

Figura 2. Orientações e notas interpretativas emitidas pela CNCAP

4. ESTUDO EMPÍRICO

4.1. DEFINIÇÃO DOS OBJECTIVOS

No seguimento da revisão da literatura em que procuramos efectuar uma abordagem genérica ao sistema de informação contabilística implementado na Administração Pública portuguesa, pareceu-nos pertinente analisar a situação actual do referido sistema.

Com o presente trabalho empírico, através da aplicação de um questionário, pretendemos apreciar as opiniões de práticos e teóricos sobre o novo sistema de informação contabilística na Administração Pública portuguesa. O grupo de inquiridos, seleccionado, encontra-se relacionado, directa e indirectamente, com o sistema contabilístico existente na Administração Pública portuguesa.

Como objectivos específicos temos o propósito de conhecer:

- 1) o grau de importância do actual sistema de informação contabilística para a gestão da Administração Pública;
- 2) as principais limitações e/ou deficiências do actual sistema de informação contabilística;
- 3) a importância da criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública;
- 4) a opinião dos inquiridos, no que se refere à problemática existente em volta dos bens de domínio público;
- 5) o(s) documento(s) contabilístico(s) com maior utilidade para os utilizadores internos e externos da informação financeira pública; e
- 6) a importância dos organismos nacionais e internacionais no que diz respeito ao papel que desempenham na contabilidade pública.

4.2. DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO

A aplicação do questionário incidiu sobre os:

- grupos de trabalho que elaboraram os planos de contabilidade pública;
- corpos dirigentes da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), OROC e Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES); e

- docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública, nas diferentes instituições de ensino superior público e privado portugueses. O questionário foi estruturado de forma igual para toda a população alvo. Tentamos obter toda a informação necessária para identificar a população do estudo. Assim, a população é composta por 67 indivíduos.

4.3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.3.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A análise que se segue é baseada numa amostra de 40 respostas válidas, representando 60% do total da população. Para uma correcta caracterização da amostra pretendemos conhecer as profissões dos nossos inquiridos, conforme a tabela 1.

Tabela 1. Profissão dos respondentes

	Fi	fi	Σfi
Docente do ensino superior.....	25	63%	63%
Dirigente.....	2	5%	68%
Técnico.....	11	27%	95%
Técnico superior.....	2	5%	100%
Outra.....	0	0%	100%
Totais	40	100%	

Alguns dos respondentes assinalaram “Outra profissão” na opção “Outra”. No entanto, pelo facto de os mesmos terem uma profissão das referidas, resolvemos integrá-los nessas mesmas profissões. Da leitura da tabela 1 depreendemos que os respondentes são, maioritariamente, “Docentes do ensino superior” (63%) e “Técnicos” (27%).

O gráfico 1 apresenta as diferentes entidades onde os respondentes exercem a sua profissão.

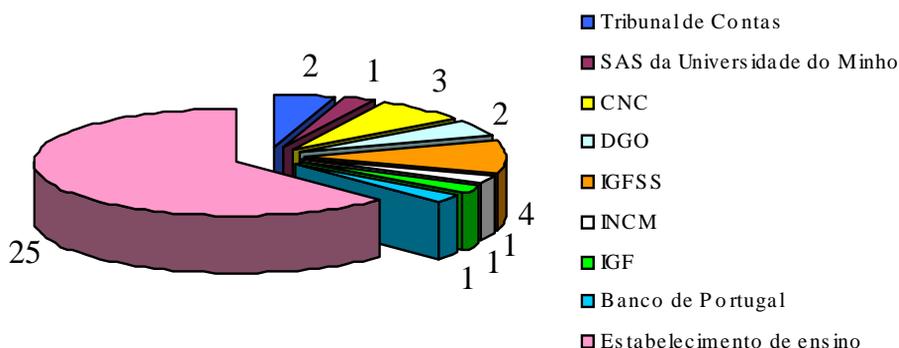
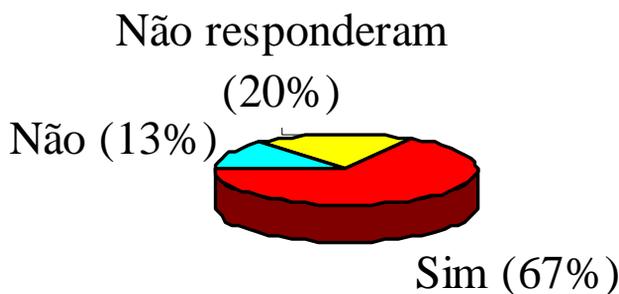


Gráfico 1. Distribuição dos respondentes pelas entidades

Como se verifica no gráfico 1¹, o maior número de respondentes ao questionário pertence a estabelecimentos de ensino (aliás, confirma o que já havíamos concluído na tabela 1). De seguida foram os que exercem a profissão no IGFSS (4).

A fim de confirmarmos a população seleccionada, questionamos os “Docentes do ensino superior” se leccionavam as matérias de contabilidade pública.

Gráfico 2. Docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública

Pela análise do gráfico 2, verificamos que 67% dos docentes respondentes leccionam as matérias de contabilidade pública. Não responderam 20% dos respondentes. Confrontando estes dados com a tabela 1, observamos que dos respondentes que têm mais do que uma profissão, 18% são “Docentes do ensino superior”, dos quais apenas 5% leccionam as matérias de contabilidade pública.

A tabela 2 apresenta a distribuição dos respondentes ao nosso questionário por planos sectoriais públicos.

Tabela 2. Distribuição dos respondentes por planos sectoriais

	Fi	fi	Σfi
POCP.....	6	38%	38%
POCAL.....	1	6%	44%
POC-Educação.....	4	25%	69%
POCMS.....	1	6%	75%
POCISSSS.....	4	25%	100%
Totais	16	100%	

Como se verifica na tabela 2, 16 (num total de 40) respondentes ao nosso questionário, pertencem aos grupos de trabalho que tiveram por missão a elaboração dos diferentes planos de contabilidade pública. Sendo que 38% respondentes elaboraram o POCP, 6% o POCAL, 25% o POC-Educação, 6% o POCMS e 25% o POCISSSS.

4.3.2. Implementação do sistema de informação contabilística: importância e avaliação

No que se refere à importância da implementação do novo sistema de informação contabilística para a gestão da Administração Pública, 90% dos respondentes consideraram importante e 10% não responderam. Com o intuito de conhecermos quais as razões que fundamentavam as respostas dos inquiridos apresentamos hipóteses de resposta (Tabela 3).

Tabela 3. Importância da implementação do novo sistema de informação contabilística

Razões	N.º de respostas	% de respostas
Permite uma maior transparência nas contas públicas.	28	25,5
Possibilita a consolidação das contas públicas.	26	23,6
Permite uma maior uniformidade na apresentação das demonstrações financeiras públicas.	22	20
Possibilita a divulgação de informação de natureza orçamental, patrimonial e de custos, para os diferentes destinatários da informação financeira pública.	29	26,4
Outra	5	4,5
Total	110	100

De registar que 26,4% dos respondentes atribui importância à implementação do novo sistema de informação contabilística pelo facto de possibilitar a “Divulgação de informação de natureza orçamental, patrimonial e de custos, para os diferentes destinatários da informação financeira pública.” Além disso, um número também muito elevado, e aproximado, de respondentes, optou pelas respostas “Permite uma maior transparência nas contas públicas.” (25,5%) e “Possibilita a consolidação das contas públicas.” (23,6%). Na resposta “Outra.” responderam apenas 4,5% dos respondentes.

No que diz respeito à avaliação da implementação do sistema de informação contabilística na Administração Pública portuguesa, a distribuição de frequências foi a seguinte:

Tabela 4. Avaliação da implementação do sistema de informação contabilística

	Fi	fi	Σfi
Pouco satisfatória.....	21	53%	53%
Satisfatória.....	8	20%	73%
Muito satisfatória.....	2	5%	78%
Não responderam.....	9	22%	100%
Totais	40	100%	

Pela leitura da tabela 4, verificamos que 53% dos respondentes consideram “Pouco satisfatória” a implementação do novo sistema de informação contabilística. Só 5% dizem ser “Muito satisfatória”. É de realçar que 22% dos inquiridos não responderam à questão. Quisemos conhecer quem eram esses 22% dos inquiridos que não responderam (realça-se, porém, a hipótese de os mesmos não terem respondido por não quererem). Para tal fizemos o cruzamento entre a profissão dos inquiridos e as respostas obtidas. Da análise dos dados obtidos, concluímos que 6 dos inquiridos que não responderam à questão em análise são “Técnicos” o que representa 54% dos respondentes incluídos nesta profissão e 3 são “Docentes do ensino superior”.

4.3.3. LIMITAÇÕES E/OU DEFICIÊNCIAS DO ACTUAL SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA

Tentando identificar as principais limitações e/ou deficiências do actual sistema de informação contabilística, foi colocada uma questão, com resposta múltipla, para o efeito.

Nas respostas, apresentadas na tabela 6, destaca-se a “Ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.” (16,8%), “Existência de vários planos de contabilidade pública.” (13,4%), “Existência de diferentes critérios e políticas contabilísticas nos planos de contabilidade pública.” (13,4%) e a “Impossibilidade de efectuar comparações da informação financeira produzida por entidades sem fins lucrativos abrangidas pelos diferentes planos de contabilidade.” (12,8%).

De salientar que 6,7% dos respondentes optaram pela resposta “Outra.”.

Tabela 6. Limitações e/ou deficiências do actual sistema de informação contabilística

Razões	N.º de respostas	% de respostas
1-Existência de vários planos de contabilidade (POCP, POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS).	20	13,4
2-A contabilidade patrimonial dos POC's públicos ter sido adoptada do POC sem a preocupação da envolvente, dos utilizadores e objectivos da informação, dos princípios contabilísticos e das demais normas específicas.	18	12,1
3-Pendor legalista dos princípios contabilísticos constantes nos POCP's.	10	6,7
4-Ausência do estabelecimento de uma hierarquia de princípios contabilísticos na contabilidade pública.	14	9,4
5-Existência de diferentes critérios e políticas contabilísticas nos POCP's públicos.	20	13,4
6-Não adaptação das NIC's para o sector público português.	13	8,7
7-Ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.	25	16,8
8-Impossibilidade de efectuar comparações da informação financeira produzida por entidades sem fins lucrativos abrangidas pelos diferentes planos de contabilidade.	19	12,8
9-Outra.	10	6,7
Total	149	100

4.3.4. ESTRUTURA CONCEPTUAL

Tentando conhecer a importância da criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, foi colocada uma questão, com resposta fechada (“Nenhuma importância”, “Alguma importância” e “Muita importância”).

Tabela 7. Importância de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública

	Fi	fi	Σfi
Muita importância	26	65%	65%
Alguma importância	11	28%	93%
Nenhuma importância	0	0%	93%
Não responderam.....	3	8%	100%
Totais	40	100%	

Observando a tabela 7, constata-se que a maior parte dos respondentes (65%), atribuíram “Muita importância” à existência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.

Procuramos saber se havia alguma variação significativa nas respostas dadas em função da variável, profissão. Porém, não encontramos quaisquer variações de maior significado.

Foi solicitado aos inquiridos que indicassem, numa escala de 1 (“Discordo totalmente”) a 5 (“Concordo totalmente”), a extensão na qual concordavam ou discordavam com um total de 5 afirmações, todas elas relacionadas com a estrutura conceptual para a contabilidade pública. Os resultados da análise (frequências relativas), onde se sintetizam as afirmações, visualizam-se na tabela seguinte.

Tabela 8. Relação entre a estrutura conceptual e a contabilidade pública

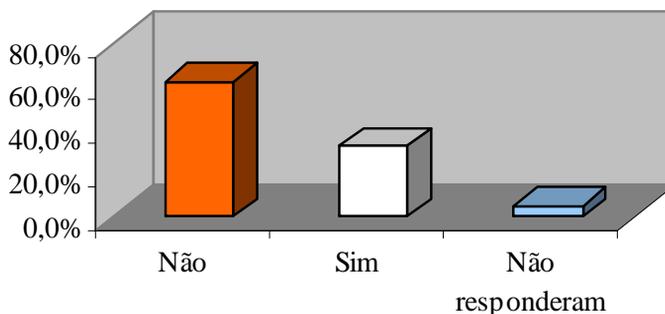
N.º	Afirmação	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Nem discordo/ Nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Não responderam
8.1	O atraso considerável do sistema contabilístico público português deve-se à ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.	18%	15%	28%	13%	23%	5%
8.2	A existência de diferentes definições dos elementos básicos da contabilidade pública dificulta a harmonização internacional desta contabilidade.	5%	3%	35%	25%	28%	5%
8.3	A base da estrutura conceptual da contabilidade pública pode ser igual à da privada, desde que se proceda às correspondentes adaptações de acordo com as especificidades das entidades sujeitas a este tipo de contabilidade.	3%	8%	15%	38%	33%	5%
8.4	A definição de uma estrutura conceptual pública permitirá uma melhor compreensão das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras públicas.	0%	8%	5%	38%	45%	5%
8.5	A inexistência de uma definição de conceitos a ser aplicada homogeneamente por diferentes entidades públicas pode colocar em causa a comparabilidade da informação produzida pelas mesmas.	0%	3%	10%	23%	60%	5%

Analisando a tabela 8, destacam-se duas afirmações com as quais os respondentes concordam mais. São as afirmações 8.5 (“A inexistência de uma definição de conceitos a ser aplicada homogeneamente por diferentes entidades públicas pode colocar em causa a comparabilidade da informação produzida pelas mesmas.”) e a 8.4 (“A definição de uma estrutura conceptual para a Administração Pública permitirá uma melhor compreensão das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras públicas.”). Dos inquiridos, 60% “Concordam totalmente.” com a questão 8.5 e 45% com a questão 8.4.

Complementarmente, destaca-se uma única afirmação, com a qual os respondentes (38%) concordam parcialmente. Identifica-se, neste caso, a afirmação 8.3 (“A base da estrutura conceptual da contabilidade pública na Administração Pública pode ser igual à da contabilidade privada, desde que se proceda às correspondentes adaptações de acordo com as especificidades das entidades sujeitas a este tipo de contabilidade.”).

4.3.5. Bens de domínio público

As respostas obtidas à questão “Concorda com que os bens de domínio público estejam incluídos no activo?” permitem constatar que apenas 62,5% dos respondentes não concordam e 32,5% são a favor da sua inclusão. É de referir que apenas 5% dos inquiridos não responderam à questão.

Gráfico 3. Inclusão dos bens de domínio público no activo

Tentando identificar as razões que levam os respondentes a não concordarem com a inclusão dos bens de domínio público no activo, foi colocada uma questão, com respostas múltiplas. Nas respostas, apresentadas na tabela 9, a principal razão que fundamenta a opinião dos respondentes deve-se ao facto dos bens de domínio público não serem permutáveis ou transformados em dinheiro no mercado. Como segunda razão, os respondentes, apontam o facto de o registo dos bens de domínio público, no activo, ser de utilidade reduzida para os utilizadores, por não constituírem garantia financeira. De referir que 8% dos respondentes optaram pela resposta “Outra.”.

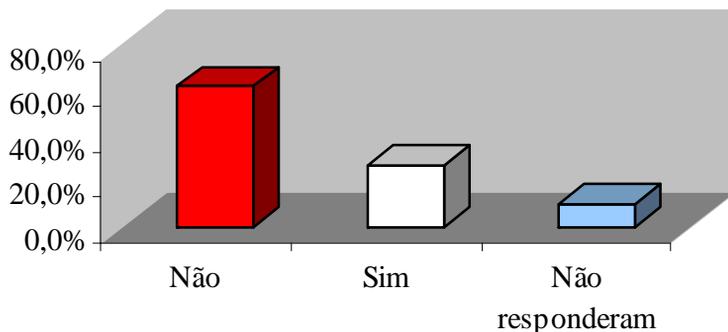
Tabela 9. Razões contra a inclusão dos bens de domínio público no activo

Razões	N.º de respostas	% de respostas	% de respostas/25*
1-Porque os bens de domínio público não são permutáveis ou transformados em dinheiro no mercado, o que impossibilita ou dificulta atribuir-lhes um valor de mercado.	9	40,9	36%
2-O registo dos bens de domínio público no activo é de utilidade reduzida para os utilizadores por não constituir garantia financeira.	8	36,4	32%
3-Porque se atendermos ao princípio da substância sobre a forma os bens de domínio público não devem ser componente do balanço.	3	13,6	12%
Outros	2	9,1	8%
Total	22	100	88%

* 25 respondentes, de um total de 40, responderam que não concordam com a inclusão dos bens de domínio público no activo, conforme a análise ao gráfico 3.

Numa análise idêntica, quisemos conhecer a opinião dos inquiridos quanto à depreciação física dos bens de domínio público. Sendo que 62,5% dos respondentes não concorda com que os bens de domínio público estejam sujeitos a depreciação física e apenas 27,5% dos respondentes concorda. Refira-se que 10% dos inquiridos não respondeu à questão.

Gráfico 5. Registo das amortizações dos bens de domínio público



Para complementar as respostas dos inquiridos foi pedido aos mesmos que referissem duas razões nas quais fundamentam as suas opiniões. De registar que a grande maioria dos respondentes justifica a sua opinião pelo facto de os bens de domínio público serem activo e, como tal, estão sujeitos a depreciação física. A razão mais assinalada pelos respondentes, que não concordam que os bens de domínio público sejam amortizados, é o facto dos mesmos não serem alienáveis, penhoráveis, prescindíveis e expropriáveis.

4.3.6. DOCUMENTOS CONTABILÍSTICOS

No questionário em causa, foi solicitado aos inquiridos o grau de utilidade, numa escala de 1 (“Menor utilidade”) a 5 (“Maior utilidade”) de 10 documentos contabilísticos (listados na tabela 10), segundo a perspectiva de utilizadores internos e externos da informação financeira pública.

Tabela 10. Utilidade documentos contabilísticos

Documentos contabilísticos		1	2	3	4	5	Não responderam
Utilizadores internos	Demonstração de resultados por natureza	1	2	6	18	11	2
		3%	5%	16%	47%	29%	5%
	Anexos às demonstrações financeiras	5	0	4	15	13	3
		13,5%	0%	11%	40,5%	35%	7,5%
	Demonstração de resultados por funções	3	6	12	8	7	4
		8%	17%	33%	22%	20%	10%
	Mapa de fluxos de caixa	1	2	7	10	19	1
		2,5%	5%	18%	26%	48,5%	2,5%
	Mapas de execução orçamental	2	2	0	6	27	3
		5%	5%	0%	17%	73%	7,5%
	Balanço	5	0	8	7	17	3
		14%	0%	21%	19%	46%	7,5%
	Orçamento	0	0	0	16	22	2
		0%	0%	0%	42%	58%	5%
	Mapa da situação financeira	3	7	11	7	6	6
		8%	21%	32%	21%	18%	15%
Plano financeiro	7	2	14	7	5	5	
	20%	6%	40%	20%	14%	12,5%	
Relatório de gestão	2	18	8	4	5	3	
	5%	49%	22%	11%	13%	7,5%	
Utilizadores externos	Demonstração de resultados por natureza	0	3	16	10	8	3
		0%	8%	43%	27%	22%	7,5%
	Anexos às demonstrações financeiras	6	6	8	8	10	2
		16%	16%	21%	21%	26%	5%
	Demonstração de resultados por funções	4	4	9	11	9	3
		11%	11%	24%	30%	24%	7,5%
	Mapa de fluxos de caixa	1	4	8	11	12	4
		3%	11%	22%	31%	33%	10%
	Mapas de execução orçamental	0	1	2	18	17	2
		0%	3%	5%	47%	45%	5%
	Balanço	0	2	5	4	26	3
		0%	5%	14%	11%	70%	7,5%
	Orçamento	6	4	13	8	6	3
		16%	11%	35%	22%	16%	7,5%
	Mapa da situação financeira	4	12	6	5	5	8
		12%	38%	19%	15%	16%	20%
Plano financeiro	2	14	6	9	6	3	
	6%	38%	16%	24%	16%	7,5%	
Relatório de gestão	2	0	8	9	19	2	
	5%	0%	21%	24%	50%	5%	

Nota: As percentagens, segundo a utilidade dos documentos contabilísticos, foram calculadas em função do número de respostas obtidas por cada documento.

Os documentos contabilísticos de maior interesse (Tabela 10), segundo a óptica dos utilizadores internos, são os mapas de execução orçamental (73%) e o orçamento (58%). Na óptica dos utilizadores externos, são apontados como de elevada utilidade o balanço (70%) e o relatório de gestão (50%).

4.3.7. ORGANISMOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Quanto ao papel dos organismos nacionais, na contabilidade pública, os dados obtidos na Tabela 11 mostram que 80% dos inquiridos considera “Muito importante” o papel do TC,

seguida a CNCAP, com 75%. Em termos internacionais, ambos com 52,5%, o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) e a IFAC são os organismos que têm um papel muito importante na contabilidade pública. No entanto, foram indicados pelos inquiridos outros organismos, como exemplo de organismos nacionais: a Direcção-Geral do Orçamento (DGO), Inspeção-Geral de Finanças e Inspecções Sectoriais e de organismos internacionais: o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o IASB e o *Institute of Internal Auditor's*.

Tabela 11. Papel dos organismos nacionais e internacionais

		Muito importante	Pouco importante	Nada importante	Nada se/Não responderam
Nacionais	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP)	75%	12,5%	5%	7,5%
	Comissão de Normalização Contabilística (CNC)	45%	40%	5%	10%
	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)	47,5%	32,5%	5%	15%
	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC)	47,5%	35%	7,5%	10%
	Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES)	42,5%	37,5%	10%	10%
	Tribunal de Contas (TC)	80%	30%	10%	10%
	Outro. Qual?	7,5%	0%	0%	0%
Internacionais	<i>Governmental Accounting Standards Board</i> (GASB)	52,5%	25%	5%	17,5%
	<i>American Institute of Certified Public Accounting</i> (AICPA)	25%	45%	12,5%	17,5%
	<i>Fédération des Experts Comptables</i> (FEC)	25%	52,5%	7,5%	15%
	<i>International Federation of Accountants</i> (IFAC)	52,5%	25%	2,5%	20%
	Organização das Nações Unidas (ONU)	47,5%	25%	10%	17,5%
	Outro. Qual?	5%	0%	0%	0%

5. CONCLUSÃO

Nos últimos anos, a contabilidade pública, em Portugal, sofreu novos desenvolvimentos. Nas entidades da Administração Pública, esta contabilidade assume, cada vez mais, um papel de extrema importância. Os tradicionais objectivos, da contabilidade pública, deram lugar a outros, possibilitando uma nova gestão pública.

No estudo em causa foi possível verificar que a reforma da contabilidade pública está ainda longe de atingir um nível satisfatório no nosso país. Com o objectivo de contribuirmos para o desenvolvimento da contabilidade pública, em Portugal, foi nossa pretensão apresentar um estudo empírico que permita verificar o estado do actual sistema de informação contabilística na Administração Pública portuguesa, segundo a perspectiva de “especialistas”.

O estudo empírico realizado, através da aplicação de um questionário, permitiu retirar, de entre outras, as seguintes conclusões:

- Um número bastante elevado de respondentes considera importante a implementação do actual sistema contabilístico;
- A existência de vários planos de contabilidade pública e diferentes critérios e políticas contabilísticas constantes nos mesmos e a ausência de uma estrutura conceptual, são as principais limitações e/ou deficiências da contabilidade pública;
- A problemática da contabilização dos bens de domínio público divide as opiniões dos respondentes, sendo que a maioria discorda com a sua inclusão no balanço, e por conseguinte com o registo das amortizações do exercício;
- A utilidade dos documentos contabilísticos varia consoante o tipo de utilizador;

- Em termos nacionais e internacionais, o TC e a CNCAP, o GASB e a IFAC são os organismos que revelam ter um papel de maior significado na contabilidade pública, respectivamente.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barrachima Palanca, M.; Ripoll Feliu, V. e Gago Rodríguez, S. 1999, “Evolución de la contabilidad de gestión como ciencia social: estudio interpretativo”, Comunicação apresentada no *VI Congresso Internacional de Custos*, Setembro, Braga.
- Bernardes, A. 2001, *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)*, Centro de Estudos e Formação Autárquica, Coimbra.
- Brusca Alijarde, I. e Benito López, B. 2002, “Panorama internacional de la contabilidad pública”, Comunicação apresentada na *VII Jornada de Contabilidad Pública da Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Murcia.
- Carvalho, J. 1998, “O plano oficial de contabilidade pública (POCP) - análise e perspectivas futuras”, *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, n.º 397, pp. 234-239.
- Correia, F. 2002, “Contabilidade de custos ou analítica no POCAL”, *Revisores & Empresa*, n.º 18, pp. 7-25.
- Cruz, M. 1989, *Geografia - doze*, Areal Editores, Porto.
- Financial Accounting Standards Board 1978, *SFAC n.º 1 “Objectives of financial reporting for business enterprises”* Stanford, Connecticut.
- Hendriksen, E. e Breda, M. (5.ª ed.) 1991, *Accounting theory*, Irwin and McGraw-Hill, United States of America.
- Hepworth, N. 2001, “The European experience of and attitudes to public sector international accounting standards”, Comunicação apresentada no *8th CIGAR Conference - Innovations in Governmental Accounting*, Junho, Valencia.
- Pina Martínez, V. e Torres Pradas, L. 1999, “Análisis de la información externa, financiera e de gestión de las administraciones públicas”, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.
- Pires Caiado, A. 1998, “O Plano oficial de contabilidade pública. Aspectos inovadores” *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 398, pp. 256-259.
- Pou Díaz, J. 1995, “Concepto de la contabilidad pública” in Intervención General de la Administración del Estado (ed.) *Manual de Contabilidad Pública*, pp. 27-50, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- Tavares, J. e Branco, J. 1998, “A administração financeira do Estado em Portugal”, Documento disponível em www.dgo.pt/RAFE/AFE_P_doc.htm. 1-7.
- Tua Pereda, J. 1996, “¿Necesitamos un “marco conceptual”?”, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.

Legislação:

- Decreto-Lei n.º 68/1998 de 20 de Março.
- Decreto-Lei n.º 155/1992 de 28 de Julho “*Regime administrativo e financeiro do Estado*”.
- Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro “*Plano oficial de contabilidade pública*”.
- Decreto-Lei n.º 410/1989 de 21 de Novembro “*Plano oficial de contabilidade*”.
- Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto.
- Lei n.º 6/1991 de 20 de Fevereiro “*Enquadramento do orçamento de Estado*”.
- Lei n.º 8/1990 de 20 de Fevereiro “*Lei de bases da contabilidade pública*”.

¹ Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) 1 - Objectives of Financial Reporting for Business Enterprises* (§9).

² Segundo Tua Pereda (1996), a «Teoria Geral do Conhecimento» compreende os aspectos comuns a todos os sistemas contabilísticos (registo da realidade, medição, valorimetria, representação, agregação, interpretação e comunicação).

³ Revogada pela Lei n.º 91/01 de 20 de Agosto, tendo esta sido revista pela Lei n.º 48/04 de 24 de Agosto.

⁴ Note-se que o POCP baseou-se no homólogo plano espanhol - *Plano General de Contabilidad Publica* - e no POC.

⁵ Actual *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

⁶ Para uma análise mais detalhada pesquisar em www.ifac.org/publicsector/index.

⁷ SAS - Serviços de Acção Social; IGFSS - Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social; INCM - Instituto Nacional da Casa da Moeda; IGF - Inspeção-Geral de Finanças.

Contactos:

sonia@ipb.pt

jcarvalho@eeg.uminho.pt