

**AS CONTAS COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO**

Cláudia Patrícia Henriques Santinho Coelho

Trabalho de Projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Juiz Conselheiro Mestre José F. F. Tavares, Diretor-Geral (Especialista)

Tribunal de Contas de Portugal

Setembro, 2012

AGRADECIMENTOS

Para a concretização deste Trabalho de Projeto foi imprescindível a colaboração de todos aqueles que, de alguma forma, ajudaram com o seu saber, disponibilidade e apoio.

Ao Senhor Juiz Conselheiro José F. F. Tavares, Diretor-Geral do Tribunal de Contas, por ter aceite ser Orientador deste Trabalho, pela confiança, pelos importantes esclarecimentos, bem como pela enorme disponibilidade com que me recebeu.

Ao Senhor Professor Doutor Juan Mozzicafreddo, como docente da disciplina Estado, Administração e Políticas Públicas, pelo complemento indispensável que forneceu aos seus alunos para o desenvolvimento das matérias abordadas no Capítulo I do Trabalho.

À Rita Farropas pelos longos anos de amizade, pela troca de impressões e incentivo para nunca desistir durante todo este percurso.

À Sónia Santos pela compreensão, apoio e colaboração ao longo do processo de desenvolvimento deste Trabalho.

Aos meus colegas e amigos por estarem presentes e pelo incentivo que demonstraram.

Aos meus pais pelo apoio e disponibilidade incondicionais no cumprimento de mais uma etapa académica.

RESUMO

O presente Trabalho de Projeto teve como objetivo a elaboração de um modelo de contabilidade analítica aplicado a um organismo público, com o intuito de possibilitar a obtenção de informação que permita auxiliar o processo de tomada de decisão, bem como realizar uma eficiente e eficaz gestão pública.

O organismo público que serviu de base à estruturação deste modelo foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), representativa do sistema tributário e aduaneiro (anteriormente constituído pela DGCI, DGAIEC e DGITA), tendo a análise consistido na determinação de diversos fatores e tipos de custos que concorrem para o custo total dos vários departamentos/secções daquela instituição.

No estudo efetuado consideraram-se várias etapas que permitem definir e implementar uma contabilidade analítica, como sejam a seleção de centros de custos correspondentes à estrutura orgânica da AT, identificação e análise de custos, bem como determinação do critério de imputação de custos mais adequado.

Os custos selecionados para a definição deste modelo foram decompostos em custos diretos e custos indiretos. Para a repartição dos custos indiretos pelos centros de custos (departamentos) foi escolhido o método das secções homogéneas, por ser um método que se aproxima da estrutura organizacional da AT, o que permite uma melhor adaptação deste modelo ao real funcionamento da entidade.

Através da aplicação do modelo à instituição em estudo poder-se-á verificar se a mesma se encontra a funcionar de modo económico, eficiente e eficaz, bem como identificar situações e/ou processos a melhorar de forma a atingir os objetivos estabelecidos.

Palavras-chave: Contabilidade pública, reforma financeira, contabilidade analítica, sistema tributário e aduaneiro, custos, secções homogéneas, critérios de imputação.

ABSTRACT

The goal of this report was to build a managerial cost accounting model applied to a public service entity, in order to provide quality information for the decision making process and for an efficient and effective public management.

This cost accounting model was based on the public service entity called *Authority for Taxation and Customs* (that is: *Autoridade Tributária e Aduaneira – AT*), representative of the Portuguese tax administration system (formerly *DGCI – Directorate General for Taxation*, *DGAIEC – Directorate General for Customs and Excise Taxes* and *DGITA – Directorate General for Informatics and Assistance to Taxation and Customs Services*). The analysis performed focused on establishing a number of causal factors and types of costs that concurred to the total cost of AT's departments.

Several steps were considered in order to establish and implement a cost accounting procedure: cost center selection, analogous to AT's organic structure, cost identification and analysis and detection of the most appropriate cost allocation method.

All costs necessary for this model's definition were separated into direct costs and indirect costs. The Support Department Cost Allocation Method was chosen to assign indirect costs to cost centers (departments). The primary reason was the proximity of this method to the organic structure of AT which consent to higher compliance of the model with the actual working activity of the entity.

Through the implementation of this model it is possible to assess if AT is working in an economic, efficient and effective way. Furthermore, it is also possible to pinpoint situations and processes that need to be improved in order to reach established objectives.

Keywords: public accounting, financial reform, cost accounting, Portuguese tax administration system, costs, support departments, allocation methods.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	ii
RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE DE QUADROS	viii
ÍNDICE DE FIGURAS	ix
GLOSSÁRIO DE SIGLAS.....	x
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – A CONTABILIDADE PÚBLICA NO CONTEXTO DA EVOLUÇÃO DO PAPEL DO ESTADO E DA REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	3
1.1. Introdução.....	3
1.2. Evolução do papel do Estado e da Administração Pública.....	3
1.2.1. Estado.....	3
1.2.2. Administração Pública	9
1.2.3. Reforma da Administração Pública.....	10
1.2.3.1. Administração Legal-Burocrática	15
1.2.3.2. Administração Profissional.....	17
1.2.3.3. Gestão Política	18
1.2.3.4. <i>New Public Management</i>	18
1.2.3.5. <i>Governance (New Public Service)</i>	20
1.2.4. Cidadania	22
1.3. A Contabilidade Pública no contexto da Reforma Financeira do Estado e da Administração Pública.....	23
1.3.1. Evolução da Contabilidade Pública em Portugal	23
1.3.1.1. Reforma da Administração Financeira do Estado	24
1.3.1.2. O POCP e sua aplicação.....	26
1.3.2. O Sistema de Normalização Contabilística e a Normalização da Contabilidade Pública	29
1.3.2.1. Harmonização contabilística	29
1.3.2.2. O Sistema de Normalização Contabilística	30
1.3.2.3. A Normalização da Contabilidade Pública	31
1.3.3. A prestação de contas públicas	32
1.4. Conclusão	34
CAPÍTULO II – AS CONTAS COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO	35

2.1. Introdução	35
2.2. O Sistema Tributário e Aduaneiro	35
2.2.1. Caracterização da situação antecedente: DGCI, DGAIEC e DGITA.....	35
2.2.1.1. A Direção-Geral dos Impostos	35
2.2.1.2. A Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo	37
2.2.1.3. A Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros	39
2.2.2. Caracterização da situação atual: A Autoridade Tributária e Aduaneira	40
2.2.2.1. Missão e atribuições	41
2.2.2.2. Estrutura orgânica	42
2.2.2.3. Objetivos da AT.....	43
2.2.2.4. Recursos humanos	43
2.2.2.5. Recursos financeiros.....	44
2.3. Sistema Contabilístico	45
2.3.1. Caracterização genérica.....	45
2.3.2. Contabilidade analítica	46
2.3.2.1. Tipos de custos.....	48
2.3.2.2. Modelos de apuramento de custos.....	50
2.3.2.2.1. Método das Secções Homogéneas.....	51
2.3.2.2.2. Método ABC.....	52
2.3.2.3. Indicadores de gestão	53
2.3.3. Consolidação de contas.....	55
2.4. Modelo de Contabilidade Analítica aplicado ao Sistema Tributário e Aduaneiro	57
2.4.1. Princípios subjacentes à implementação do Modelo.....	57
2.4.2. Centros de custos.....	57
2.4.3. Identificação dos custos	62
2.4.3.1. Custos diretos	62
2.4.3.2. Custos indiretos.....	63
2.4.4. Critérios de imputação	64
2.5. Conclusão	68
CAPÍTULO III – DISCUSSÃO E ANÁLISE CRÍTICA.....	69
3.1. Introdução	69
3.2. Resultados esperados	69
3.3. Vantagens inerentes à implementação do modelo	70
3.4. Condicionantes e limitações esperadas	70

3.5. Perspetivas futuras	71
3.6. Conclusão	71
CONCLUSÕES	73
BIBLIOGRAFIA	75
FONTES	79
ANEXO A – CARACTERIZAÇÃO DO GERFIP	I
ANEXO B – CORRESPONDÊNCIA ENTRE NCRF E IAS/IFRS.....	III
ANEXO C – NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO	IV
ANEXO D – DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	V
ANEXO E – ORGANOGRAMA DA DGCI.....	VI
ANEXO F – ORGANOGRAMA DA DGAIEC	VII
ANEXO G – ORGANOGRAMA DA DGITA	VIII
ANEXO H – ESTRUTURA ORGÂNICA DA AT E PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES	IX
<i>Curriculum Vitae</i>.....	XVII

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 2.1. Recursos financeiros da AT.....	45
Quadro 2.2. Exemplo de plano de contas da classe 9.....	47
Quadro 2.3. Indicadores de eficácia, eficiência e qualidade definidos pela AT para 2012	54

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Modelo de reforma da gestão pública	15
Figura 2.1. Recursos humanos da AT.....	44
Figura 2.2. Recursos financeiros da AT.....	45
Figura 2.3. Esquema representativo do método das secções homogéneas.....	51
Figura 2.4. Esquema representativo do método ABC.....	53

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
AP	Administração Pública.
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CNC	Comissão de Normalização Contabilística.
CRP	Constituição da República Portuguesa.
DGAIEC	Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direção-Geral dos Impostos.
DGITA	Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
GeRFiP	Gestão de Recursos Financeiros Partilhada.
IAS	<i>International Accounting Standards.</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board.</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee.</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants.</i>
IFRS	International Financial Reporting Standards.
IGCP	Instituto de Gestão de Tesourarias e do Crédito Público.
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards.</i>
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental.
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
m€	Milhares de euros.
M€	Milhões de euros.
MFAP	Ministério das Finanças e da Administração Pública.
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.
NPM	<i>New Public Management</i>
PCAH	Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais.
PIDDAC	Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central
POC	Plano Oficial de Contabilidade.
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação.
POCISSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social.
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde.
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública.

QUAR	Quadro de Avaliação e Responsabilização.
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado.
RIGORE	Rede Integrada de Gestão Orçamental e dos Recursos do Estado.
ROC	Revisor Oficial de Contas.
SEE	Sector Empresarial do Estado.
SFA	Serviços e Fundos Autónomos.
SGP	Sistema de Gestão Patrimonial.
SGRH	Sistema de Gestão de Recursos Humanos.
SIC	Sistema de Informação Contabilística.
SIGO	Sistema de Informação para a Gestão Orçamental.
SNC	Sistema de Normalização Contabilística.
SPA	Sector Público Administrativo.
TC	Tribunal de Contas.

INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Projeto, no âmbito do Mestrado em Administração Pública, baseia-se na análise das contas, no plano da contabilidade analítica, como um instrumento de avaliação económico-financeira do sistema tributário e aduaneiro, que atualmente é constituído pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A implementação da contabilidade analítica em organizações públicas ou privadas de grande dimensão, como o sistema tributário e aduaneiro, envolve determinadas exigências específicas. De facto, este sistema abrange um número elevado de unidades orgânicas, de âmbitos territoriais distintos, e com uma notável multiplicidade de funções. Consequentemente, para a gestão e avaliação do sistema torna-se fundamental dispor de um modelo de contabilidade apropriado.

No Capítulo I deste Trabalho de Projeto desenvolvem-se aspetos referentes ao funcionamento do Estado e da Administração Pública, tendo em conta a reforma da Administração Pública, bem como a reforma e evolução da contabilidade pública. Aborda-se ainda a prestação de contas públicas no contexto das reformas ocorridas.

No Capítulo II começa-se por realizar uma caracterização do sistema tributário e aduaneiro, inicialmente na forma de instituições como a DGCI, DGAIEC e DGITA, e, posteriormente, resultante da fusão daqueles organismos, caracteriza-se a Autoridade Tributária e Aduaneira.

De seguida, considera-se a informação económico-financeira que resulta da utilização de uma contabilidade analítica, que permite apoiar a tomada de decisão pelos responsáveis de uma organização pública, realizar uma gestão pública cada vez mais económica, eficiente e eficaz, bem como comparar os custos de cada serviço de sectores similares de diferentes organismos públicos.

É nesse sentido que no final deste Capítulo se propõe um modelo de contabilidade analítica aplicado ao sistema tributário e aduaneiro, nomeadamente à AT, no qual se identificam custos diretos e indiretos, se estabelecem centros de custos correspondentes à estrutura orgânica daquela instituição, bem como critérios de imputação dos custos pelos departamentos, seguindo o proposto pelo método das secções homogéneas.

O Capítulo III resulta da análise crítica do modelo proposto no Capítulo anterior, tendo em conta, designadamente, resultados, vantagens e possíveis constrangimentos inerentes à aplicação daquele modelo, bem como perspetivas futuras que permitirão introduzir inovação e melhorias a nível dos processos e procedimentos contabilísticos e financeiros atualmente existentes na Administração Pública.

CAPÍTULO I – A CONTABILIDADE PÚBLICA NO CONTEXTO DA EVOLUÇÃO DO PAPEL DO ESTADO E DA REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo desenvolvem-se aspetos referentes à origem, evolução e funcionamento do Estado e da Administração Pública, tendo em conta a reforma da Administração Pública, bem como vários modelos de gestão pública. Aborda-se ainda a evolução da contabilidade pública e da prestação de contas públicas no contexto das reformas ocorridas no seio da Administração Pública.

1.2. EVOLUÇÃO DO PAPEL DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.2.1. Estado

A palavra Estado provém do latim *stare* que significa firmeza e autoridade. O Estado é assim um fenómeno político e uma realidade sociocultural que pressupõe um território, um poder político e um grupo humano (Amaral, 2003; Caupers, 2003; Ferrera *et al.*, 2000).

O Estado moderno surgiu no século XV, ocorrendo a partir dessa altura uma crescente centralização do poder. Conforme Amaral (2003) e Caupers (2003), antes da Revolução Francesa havia um sistema administrativo que vigorou na Europa até aos séculos XVII e XVIII denominado de sistema tradicional ou sistema de concentração de poderes. Era um sistema de monarquia absoluta caracterizado pela inexistência de separação de poderes, pela ausência de diferenciação entre funções administrativas e jurisdicionais, e pela centralização do poder real. A Administração não estava subordinada ao direito, não se submetia ao princípio da legalidade (Fonseca, 2009).

Com as revoluções liberais surge o Estado liberal de direito caracterizado pela afirmação do Estado de direito e pela afirmação do princípio da separação de poderes (Fonseca, 2009). A passagem do Estado liberal de direito para o Estado social de direito dá-se na década de 30 do século passado, numa altura de mudanças sociais, económicas e culturais¹.

De acordo com Leibfried e Zürn (2005), o estado-nação moderno apresenta quatro dimensões: a lei, os recursos, a legitimidade e o *welfare*, sendo que têm ocorrido mudanças estruturais assimétricas no próprio Estado que resultam em transformações divergentes daquelas quatro dimensões. Segundo Mozzicafreddo (2008 e 2009), o Estado e o interesse público variam no tempo e no espaço, realizando-se o processo de mudança a médio e longo prazo. Para analisar o funcionamento e crescimento do Estado tem de se ter em

¹ Crises económicas e bélicas (I Grande Guerra), aumento demográfico, crescimento da urbanização.

consideração a existência de experimentação institucional no apoio às dificuldades financeiras conjunturais e nos apoios estruturais ao desenvolvimento da competitividade e do emprego² que levam a inovações políticas na estrutura do Estado.

Verifica-se então que o desenvolvimento do Estado e da Administração correspondeu ao desenvolvimento do direito positivo³ e do Estado de direito. A Administração Pública passa assim a estar subordinada ao Direito e, como tal, tem de respeitar a ordem jurídica que tutela os direitos e deveres fundamentais (Caupers, 2003; Mozzicafreddo, 2000; Stillman, 1997). Esta legitimidade de procedimentos é renovada por períodos eleitorais, sendo limitada pela presença de redes corporativas, clientelares e associações profissionais que pressionam a estrutura do poder do Estado (Amaral, 2003; Gualmini, 2008; Mozzicafreddo, 2007 e 2009).

Mozzicafreddo (2008) menciona que é necessário distinguir o interesse público dos interesses particulares quando se fala de pluralidade de interesses como orientação da dimensão gestonária do interesse público. O somatório dos diferentes interesses particulares não equivale necessariamente ao interesse público. No caso do particularismo institucional (clientelismo e insuficiente isenção), o interesse público contradiz o exercício de poder dos interesses do Estado que procura manter a proximidade da relação assistencial e clientelar com aceitação dos interesses particulares que assim lhe conferem estabilidade política, consenso institucional e apoio de grupos e corporações. Bilhim (2008), Bozeman (2002) e Lewis (2006) referem que o interesse público (menos abrangente que o interesse nacional) se refere a: algo expressamente previsto na lei; objetivos, critérios e fatores inseridos na ação do Governo e de outros órgãos de soberania na margem de discricionariedade de um Estado de direito, constitucional e democrático; ação de várias entidades de natureza institucional; ação de entidades privadas que exercem missões de serviço público.

O Estado tem vindo a ser considerado como um sistema de funcionamento que estrutura as relações entre a sociedade civil e a autoridade política, bem como as relações de poder fundamentais no interior da sociedade política, sendo as práticas estatais determinantes da modelação da ação coletiva, do comportamento dos grupos socioprofissionais, da reestruturação das relações económicas, da estratificação social e das políticas sociais (Ferrera *et al.*, 2000; Ferrera, 2008; Mozzicafreddo, 2000).

O Estado-providência⁴, modelo que assenta num processo de interdependência e de conflitualidade entre diversos sistemas sociais que concorrem para a organização das

² Políticas de proteção social.

³ Conjunto de normas instituídas oficialmente pelo Estado através de leis.

⁴ *welfare state*.

sociedades, surge com a sociedade industrial e a democracia de massas (num contexto de crescente abertura económica), sendo caracterizado como: processo de adaptação socioeconómica; fenómeno geral de modernização; produto de diferenciação, desenvolvimento e extensão das sociedades; processo de mobilização social e política (Ferrera *et al.*, 2000; Flora e Alber, 1984; Mozzicafreddo, 2000). Neste modelo de Estado, o interesse público deve-se a partilha de valores de regulação e redução das incertezas sociais e económicas existentes na sociedade (Bozeman, 2002; Lewis, 2006; Mozzicafreddo, 2008; Rocha, 2000).

Na sua evolução, o modelo de Estado-providência tem diferenciado a sua estrutura institucional e política, de acordo com as funções e papel desempenhado na sociedade. Consequentemente, o sistema de ação (na dimensão social e económica), as representações coletivas e a forma institucional e política que estruturam o Estado-providência foram variando ao longo das etapas de formação da sua matriz institucional⁵ (Ferrera, 2008; Flora e Alber, 1984; Mozzicafreddo, 2000).

A fase inicial do processo de evolução do Estado-providência remonta a 1880-90, com o estabelecimento das primeiras medidas sociais de carácter assistencial-residual num Estado essencialmente liberal. Desde princípio do século XX até 1945, surge a fase de formação de um Estado social economicamente ativo, de implementação de sistemas sociais de carácter universal e redistributivo e de intervenção na economia de mercado⁶, ou seja, um Estado protetor com influência da conceção keynesiana. Entre o pós-guerra e 1975-80, período de consolidação da estrutura do Estado-providência, o sistema social passa a articular-se mais com as necessidades e exigências sociais e pratica-se o intervencionismo económico e político do Estado na sociedade (Ferrera *et al.*, 2000; Ferrera, 2008; Majone, 1997; Mozzicafreddo, 2000; Rocha, 2000 e 2001). A partir dessa altura, pode-se considerar que a matriz institucional do Estado-providência tem vindo a ser alterada no sentido de:

- realização de um sistema institucional redistributivo com tendência para diversificação, de forma a instituir, na dimensão social, esquemas complementares, pluralistas e privados;

⁵ Constituída por três dimensões básicas: dimensão social (sistemas de segurança social, esquemas de proteção social e de redução de incertezas sociais), dimensão económica (políticas keynesianas de estímulo à atividade económica, como resposta à insuficiência da procura global efetiva, e disfuncionalidades do mercado) e dimensão política (sistema político como processo dinâmico de comportamentos dos agentes sociais, políticos e económicos, que propõem políticas de regulação e de estímulo às relações económicas e sociais).

⁶ Para Weber, o mercado era a função chave de qualquer sistema capitalista, sendo a sua racionalidade e dinamismo (Mommsen, 1974).

- ação distinta sobre a economia de mercado, caracterizada por uma atividade de regulação e orientação macroeconómica, e de autonomização da esfera privada;
- estruturação política mais pluralista e, simultaneamente, mais restringida pela lógica de predominância de interesses sectoriais na definição de orientações coletivas.

Por sua vez, Esping-Andersen (2002) refere a existência de três pilares interdependentes⁷ que caracterizam o modelo de Estado-providência: o mercado, a família e o governo. Na realidade, este autor concretiza as três dimensões abstratas da estrutura institucional do Estado referidas anteriormente. O mercado é o pilar principal para os cidadãos, pois o rendimento provém do emprego e a maior parte do *welfare* é adquirido no mercado. O papel do governo baseia-se num “contrato social” redistributivo que reflete uma espécie de solidariedade coletiva. A família pode absorver falhas de mercado, sendo uma fonte de bem-estar e segurança. Quando um dos pilares não é capaz de substituir as falhas dos outros dois surge um *deficit* ou mesmo uma crise.

Ferrera *et al.* (2000) e Ferrera (2008) salientam que a conjugação da mobilidade internacional de capitais com uma crescente abertura comercial provocou alguma erosão dos pilares fundamentais em que o Estado-providência assentava (apesar de continuarem a ser relevantes), ou seja, a combinação de um liberalismo internacional com uma significativa intervenção estatal interna e com proteção social permite maior adaptação dos cidadãos a transformações económicas, diminuição das desigualdades sociais e proteção contra os riscos sociais. Nesta linha, a contração do Estado-providência pode ter consequências negativas para o desempenho económico, visto que a proteção social e a despesa pública são elementos estabilizadores da atividade económica, pois contribuem para estabilizar a procura efetiva em períodos de recessão⁸.

De facto, algumas das funções do Estado-providência, no âmbito do fornecimento de bens e serviços públicos, cobertura de riscos e distribuição de rendimentos, abrangem (Majone, 1997; Mozzicafreddo, 2000):

- Sistema de segurança social universal, uniforme e centralizado;
- Sistema de provisão de serviços sociais, institucionais e diretos⁹;
- Sistema de transferências sociais de benefícios monetários¹⁰;

⁷ *welfare pillars*.

⁸ As despesas sociais tendem a aumentar em períodos de arrefecimento da economia e a diminuir em períodos de expansão.

⁹ Saúde, educação, formação profissional, investigação e desenvolvimento, equipamentos sociais básicos.

- Sistemas de assistência e ação social;
- Sistemas específicos não estruturais de atribuição de benefícios sociais e monetários indiretos¹¹.

Considerando a regulação e estímulo às atividades económicas, as principais funções desempenhadas pelo Estado-providência incluem: políticas de orientação e dinamização macroeconómica, e políticas de instrumentos públicos orientadas para o aumento da procura global efetiva; políticas de regulação dos níveis de consumo e do crescimento da economia nacional; políticas para criação de condições que originam efeitos de externalidade, como infraestruturas e serviços de apoio à atividade económica, à produção industrial e agrícola, e exportação nacional; políticas de regulação, estímulo e intervenção administrativa na atividade económica e nas falhas de mercado (Block, 1994; Bozeman, 2002; Esping-Andersen, 2002; Flora e Alber, 1984; Gray e Jenkins, 1995; Mozzicafreddo, 2000).

No sentido de compreensão da dimensão constitutiva do Estado-providência, os principais elementos contextuais da sua atuação podem ser sintetizados em quatro domínios (Flora e Alber, 1984; Mozzicafreddo, 2000; Rocha, 2000):

- Democracia, forma de governo e sistema de orientação das preferências coletivas, sendo neste processo que a estrutura política incorpora o enquadramento institucional e político que organiza as funções que os sistemas da sociedade colocam ao Estado;
- Expansão dos direitos de cidadania¹², a cidadania permite que o desenvolvimento dos direitos atue sobre a inclusão de novas categorias de pessoas nos direitos existentes, bem como à criação de novos tipos de direitos;
- Consolidação das normas, permite aumentar o processo de igualdade de oportunidades¹³ e reduzir as desigualdades sociais, através de instrumentos de redistribuição do rendimento nacional;
- Institucionalização dos direitos associativos, dimensão de concertação social¹⁴ que se insere no reconhecimento de um quadro de referência que se baseia na

¹⁰ Abonos de família, subsídios ao nascimento e assistência aos filhos, subsídios à maternidade, comparticipação nos medicamentos e tratamentos de saúde, subsídios para reconversão profissional, educação especial.

¹¹ Deduções fiscais a particulares e entidades coletivas, linhas específicas de crédito, subsídios à investigação, formação académica e profissional.

¹² Direitos sociais e laborais.

¹³ Mecanismos de acesso de carácter universal.

¹⁴ Processo de legitimidade funcional.

pluralidade diferenciada de interesses e na subordinação a um modelo de desenvolvimento das sociedades.

Assim, conforme Esping-Andersen (2002), Ferrera (2008), Flora e Alber (1984) e Mozzicafreddo (2000), o modelo de Estado-providência visa: diminuir o grau de incerteza social; instituir para todos os cidadãos níveis de serviços sociais e procedimentos de igualdade de oportunidades como complemento à realização e bem-estar social; assegurar aos indivíduos e famílias um patamar mínimo de rendimentos independentemente dos resultados do mercado; e integrar os mecanismos de lógica de cidadania.

No entanto, o Estado-providência encontra-se atualmente numa complexa situação que pode ser definida pela tentativa de conciliar equidade com eficiência, ou seja, um *trade-off* entre eficiência económica e justiça social (Ferrera *et al.*, 2000). Os interesses e exigências na expansão dos direitos e nas transferências sociais de bens e serviços públicos não são compatíveis com as expectativas de diminuição da pressão fiscal. Por sua vez, as políticas públicas que visam diminuir as disfuncionalidades das regras do mercado causam mecanismos contraditórios na relação entre o Estado, o mercado e a sociedade. De facto, a função de regulação da estrutura política da sociedade origina problemas de funcionamento, como o aumento da carga fiscal e das obrigações sociais, excessiva normatização e regulamentação da situação quotidiana dos indivíduos e das organizações, bem como a expansão sistemática do Estado na sociedade (Block, 1994; Ferrera, 2008; Mozzicafreddo, 2000 e 2008; Rocha, 2000 e 2001).

Verifica-se que o funcionamento do Estado-providência tem alterado a estratificação social nas sociedades a nível de lógica de cidadania, de promoção da igualdade de oportunidades e na reorganização das relações sociais dos indivíduos. Como a população das democracias industrializadas está a envelhecer e, ao mesmo tempo, a população ativa está a diminuir, tem ocorrido um aumento das despesas com pensões de reforma e assistência médica, colocando uma pressão financeira enorme sobre o Estado-providência. Desde a década de 70, com a crise do Estado-providência, surgiram críticas à dimensão e custo do Estado, à ineficácia do intervencionismo governamental e do sector público, o que conduziu a um novo modelo imperfeitamente delineado. Neste modelo pretende-se que haja menos Estado e mais atividades de natureza jurídico-privada, sem que se volte ao Estado liberal (Block, 1994; Ferrera *et al.*, 2000; Ferrera, 2008; Fonseca, 2009; Moreira e Alves, 2009; Mozzicafreddo, 2008; Peters, 1996).

Segundo Mozzicafreddo (2001) e Rocha (2000 e 2001), a transformação do Estado administrativo ou Estado-providência em Estado neoliberal ocorreu simultaneamente com a adoção da NPM (*New Public Management*) como paradigma da reforma administrativa. Tal não implicou o abandono das políticas sociais, apenas que estas passaram a ser

implementadas por outros organismos que não os públicos, havendo uma separação entre o Estado que paga e os serviços que são fornecidos através de agências de gestão autónoma. O Estado deixa de ser interveniente e planeador, passando a ser regulador do comportamento daqueles que intervêm no processo político-administrativo (Gualmini, 2008; Majone, 1997). Verifica-se que este tipo de Estado é definido pelo seguinte conjunto de princípios: melhoria dos serviços prestados ao público, modernização do processo produtivo, definição mais clara dos objetivos a atingir, avaliação do desempenho coletivo e individual, e diminuição de custos através do aumento da produtividade organizacional (Giauque, 2003; Mozzicafreddo, 2001).

Giauque (2003) refere que qualquer organização pode ser ameaçada pela desorganização, pois a desorganização não é mais do que o corolário da organização. Isto significa que as organizações estão sujeitas a regulação, ou controlo permanente de conflitos, o que permite a sua sobrevivência. Ademais, as organizações podem ser definidas através de três dimensões principais relacionadas com estratégia, cultura e estrutura organizacionais. No caso de organizações públicas, há que considerar ainda três aspetos adicionais, o carácter legal, o carácter político e a cultura específica das organizações públicas. Nas entidades públicas em que a cultura organizacional se encontra institucionalizada, e é partilhada entre os trabalhadores, forma-se uma barreira contra mudanças indesejadas ou um mecanismo de seleção em relação a reformas alternativas, havendo também um incentivo para a coesão da organização (Gualmini, 2008).

1.2.2. Administração Pública

De acordo com Queiró (1976), o termo administrar tem origem nas expressões latinas *administrare* (servir) e *ad manus trahere* (manejar). Administrar seria agir ao serviço de determinados fins e com vista a realizar determinados resultados. Para Caupers (2003), administrar é uma atividade que resulta da combinação de meios humanos, materiais e financeiros, desenvolvida no seio de uma organização, isto é, administrar é uma ação humana que consiste em prosseguir determinados objetivos através do funcionamento da organização.

A Administração Pública, como macroestrutura ao serviço do Estado e instrumento do poder político, surgiu aquando da transição do Estado absoluto para o Estado liberal, e com a separação entre a esfera pública e a esfera privada. Desta forma, a Administração Pública encontra-se sujeita ao poder político e à lei, prossegue o interesse público, no sentido de satisfazer as necessidades coletivas dos cidadãos, e implementa as políticas públicas definidas pelo Estado. A sujeição da Administração Pública ao direito é de tal forma importante que surgiu um ramo próprio, o direito administrativo, que preside às relações entre os cidadãos e a Administração (Caupers, 2003). Ademais, a Administração Pública é

poder, pois atua segundo procedimentos específicos que delimitam comportamentos, obrigações e direitos, e é também serviço coletivo, sendo que os poderes e direitos de intervenção são legitimados pela função e pelo serviço prestado à coletividade. Neste contexto, a responsabilidade política, a nível jurídico, é sobretudo indireta, sendo importante que o funcionamento da Administração Pública, em termos de direito administrativo, estimule e encoraje o cumprimento do controlo e da fiscalização dos atos e decisões com efeitos na vida em sociedade, pois dificilmente os cidadãos terão um comportamento de observância das normas e de empenhamento responsável num ambiente de desresponsabilização política relativamente à sociedade em geral (Bozeman, 2002; Mozzicafreddo, 2001; Stillman, 1997).

Segundo Amaral (2003) e Caupers (2003), além do Estado, outras organizações públicas integram a Administração Pública, nomeadamente: organizações territoriais (regiões autónomas e autarquias locais), associativas (associações públicas) e institucionais (institutos públicos), que, em conjunto com os serviços do Estado propriamente dito, compõem a administração estadual, direta e instrumental, e a administração autónoma. Os mesmos autores referem que é habitual falar-se em administração central e administração local, sendo a administração central caracterizada por operar em todo o território nacional, enquanto a administração local inclui entidades públicas territoriais (administração autárquica) e serviços da administração estadual (administração periférica do Estado), que atuam em porções delimitadas do território nacional (circunscrições administrativas).

No que diz respeito a constrangimentos que podem surgir no seio da Administração Pública, Mozzicafreddo (2001) menciona que, tanto as organizações privadas, como as públicas passam por desafios semelhantes que abrangem mudanças tecnológicas e comportamentais, problemas de identidade organizacional, concorrência, necessidade de aumentar a produtividade e de corresponder a exigências de clientes e cidadãos. Verifica-se que as organizações públicas enfrentam, de um modo geral, restrições financeiras que resultam da falta ou insuficiência de autofinanciamento, pois uma parte substancial dos recursos financeiros não é gerada pela atividade das organizações, mas por dotações orçamentais. A gestão dos recursos humanos da organização e a fixação dos preços dos serviços prestados ou dos bens produzidos está limitada por princípios específicos do direito administrativo e do direito financeiro (princípio da concorrência, princípio da igualdade e princípio da legalidade) (Caupers, 2003; Ferrera, 2008; Pitschas, 1993 e 2003).

1.2.3. Reforma da Administração Pública

A reforma da Administração Pública portuguesa tem sido uma prioridade definida em programas do Governo, desta forma, têm sido criados secretariados, direções-gerais,

secretarias de estado, ministérios e outros departamentos, aos quais a lei define como atribuições a reforma e a modernização da Administração Pública (Tavares, 2004).

Araújo (2000), Mozzicafreddo (2007 e 2008) e Rocha (2001) referem que a modernização e reforma da Administração Pública são essenciais pela importância que assumem na despesa pública, na equidade e nos benefícios aos contribuintes, bem como na melhoria dos indicadores de produção das organizações públicas. Esta reforma e modernização da Administração implica uma forte legitimação e reconhecimento público da sua razão, bem como a atuação na lógica organizacional, na descentralização, extinção, fusão e criação de organismos. Assim, o reconhecimento da justiça da reforma baseia-se no reconhecimento da justiça das políticas públicas como imparciais e equitativas. A reforma da Administração Pública é tanto necessária como conflitual, e resulta da reformulação da articulação entre o interesse público e os interesses privados (a conflitualidade deve-se ao facto de delimitar as funções que competem ao Estado de direito na sociedade democrática) (Bozeman, 2002; Lewis, 2006).

Araújo (2000 e 2002) e Tavares (2004) mencionam que a reforma da Administração consiste em melhorar a organização e o funcionamento da mesma, bem como melhorar os serviços públicos para que se adaptem continuamente ao meio envolvente, de modo a que as necessidades públicas sejam satisfeitas com eficiência, eficácia e responsabilidade. Trata-se de uma atividade orientada para os processos que atua do exterior para o interior.

As várias fases de reforma da Administração Pública tiveram início a partir da década de 70, no entanto, a perspectiva mais difundida de reforma teve como base a abordagem NPM, nas décadas de 80 e 90. Verificou-se que o contexto de predominância do Estado, administração direta, desequilíbrio financeiro, revalorização do mercado e mudanças de expectativas dos cidadãos aceleraram a orientação “managerial” na reforma da administração (Giauque, 2003; Majone, 1997; Rocha, 2001). Segundo Mozzicafreddo (2001), as razões principais para a implementação de reformas da Administração Pública incluem:

- Aumento de despesas públicas: custos das funções do Estado, gastos com agentes de serviços públicos, aumento de gastos sociais, e redistribuição de recursos coletivos (receitas fiscais);
- Visibilidade crescente de disfuncionalidades: prazos de resposta dilatados, desorganização de serviços, diminuição de responsabilidade de atuação, desmotivação e desqualificação de agentes da função pública, desequilíbrios de recrutamento, falhas de atendimento de utentes;

- Complexidade de funcionamento devido à aglomeração de iniciativas de regulação e normalização das atividades, bem como à rapidez e heterogeneidade do desenvolvimento da sociedade (importância crescente da lógica de mercado);
- Alteração de expectativas dos cidadãos/contribuintes em relação às contrapartidas que deveriam resultar da função de serviço público, em comparação com a perceção do esforço contributivo;
- Modernização gradual e regular das formas do Estado: expectativas de reorganização da Administração Pública, racionalização de estruturas e formas de governação mais transparentes e flexíveis.

As disfuncionalidades dos serviços públicos resultam de características próprias dos agentes¹⁵, de condições de trabalho prevalecentes¹⁶ e de insuficiências nos procedimentos de responsabilização, recompensa e sanção existentes na estrutura hierárquica. Assim, a reforma administrativa deve ser abordada no contexto prático da gestão política, isto é, não apenas como uma política de redução de pessoal e diminuição de custos imediatos, ou como uma reforma que descaracteriza a sua função e princípios de identidade, mas como uma reforma onde os próprios agentes estejam interessados e obtenham benefícios (Giauque, 2003; Gray e Jenkins, 1995; Mozzicafreddo, 2001).

De facto, a reforma destina-se a aproximar a ação administrativa do mercado, bem como reforçar as capacidades de gestão de tipo empresarial nos sistemas da função pública, havendo uma tendência para orientar a atuação administrativa de acordo com os resultados e os efeitos económicos do mercado. Estas mudanças revelaram-se através de: privatização de atividades económicas e sociais do sector público¹⁷; redução do número de trabalhadores em funções públicas e flexibilização do regime de trabalho; reestruturação da função pública¹⁸; introdução de mecanismos semelhantes aos do mercado que incentivam a competição, maximizam a escolha e a eficiência, e modelos de gestão privada; construção de parcerias entre organizações estatais e não estatais; regulação e responsabilização, incluindo mudanças estruturais e culturais (Araújo, 2000; Batista, 2003; Block, 1994; Fligstein, 2003; Pitschas, 1993 e 2003).

Por sua vez, Bozeman (2002) e Gray e Jenkins (1995) mencionam que o envolvimento do Estado no mercado pode ser considerado como encorajador da formação de monopólios, supressor de comportamento empresarial, indutor de produção excessiva de serviços não

¹⁵ Qualificação, motivação, remuneração.

¹⁶ Avanço limitado de novas tecnologias, descoordenação de subsistemas, autonomia de decisão limitada.

¹⁷ Estratégias de liberalização do sector público.

¹⁸ Delegação e devolução de competências aos organismos intermediários.

desejados e encorajador de ineficiência. Desta forma, a intervenção do Estado nos sistemas de mercado deverá ser a de “facilitador” e regulador minimalista, sendo que alguma intervenção do mesmo na economia é inevitável, pois os estados são necessários para formar economias, o que é indicativo de profundos relacionamentos de interdependência (Block, 1994; Mommsen, 1974).

Fligstein (2003) refere que os estados modernos desempenham um papel importante na construção das instituições de mercado e na manutenção da estabilidade dos mercados, pois foram construídos em interação com o desenvolvimento das suas economias, sendo que a governação da economia é uma atividade nuclear no processo de construção do estado. Os direitos de propriedade, as estruturas de governação e as normas de transação são áreas através das quais os estados modernos regulamentam a ação económica. Na realidade, o modelo da oferta e da procura de mercado pode simplesmente não ser adequado ao domínio público, nomeadamente quanto a fornecimento de bens, serviços e benefícios públicos, pois muitas vezes formam-se externalidades negativas¹⁹ que resultam em falhas de mercado (Araújo, 2000; Block, 1994; Bozeman, 2002; Mommsen, 1974).

As iniciativas de desburocratização da Administração basearam-se na racionalização e simplificação das normas e procedimentos administrativos, de forma a aumentar a eficácia e diminuir as despesas das tarefas desempenhadas, nomeadamente: coordenação de subsistemas, introdução de novas tecnologias de informação, limitação da sobreposição de serviços, eliminação de circuitos burocráticos, adaptação da linguagem administrativa e jurídica à compreensão comum (Gray e Jenkins, 1995; Mozzicafreddo, 2001; Rocha 2001).

Peters (2001) agrupa as reformas da Administração Pública por tipos, nomeadamente:

- Mudança estrutural do sector público: transferência de poderes dos ministérios e governos centrais para organismos autónomos; criação de novos organismos, denominados agências; redução drástica dos escalões hierárquicos;
- Capacitação: atribuição de mais poderes aos trabalhadores de escalões inferiores dos organismos públicos ou clientes desses organismos;
- Alteração dos processos de tomada de decisão governamental: alteração da forma de repartição dos recursos no sector público e do processo de tomada de decisões, através de reformulação de processos;
- Desregulamentação: os gestores públicos passam a ter uma atuação mais abrangente e autónoma na contratação, despedimento, promoção e recompensa dos trabalhadores;

¹⁹ Algumas externalidades negativas resultantes de atividades económicas privadas são: distorção e aumento acentuado de preços de transação, défices de informação, escassez de fornecedores, condições de trabalho perigosas, poluição ambiental.

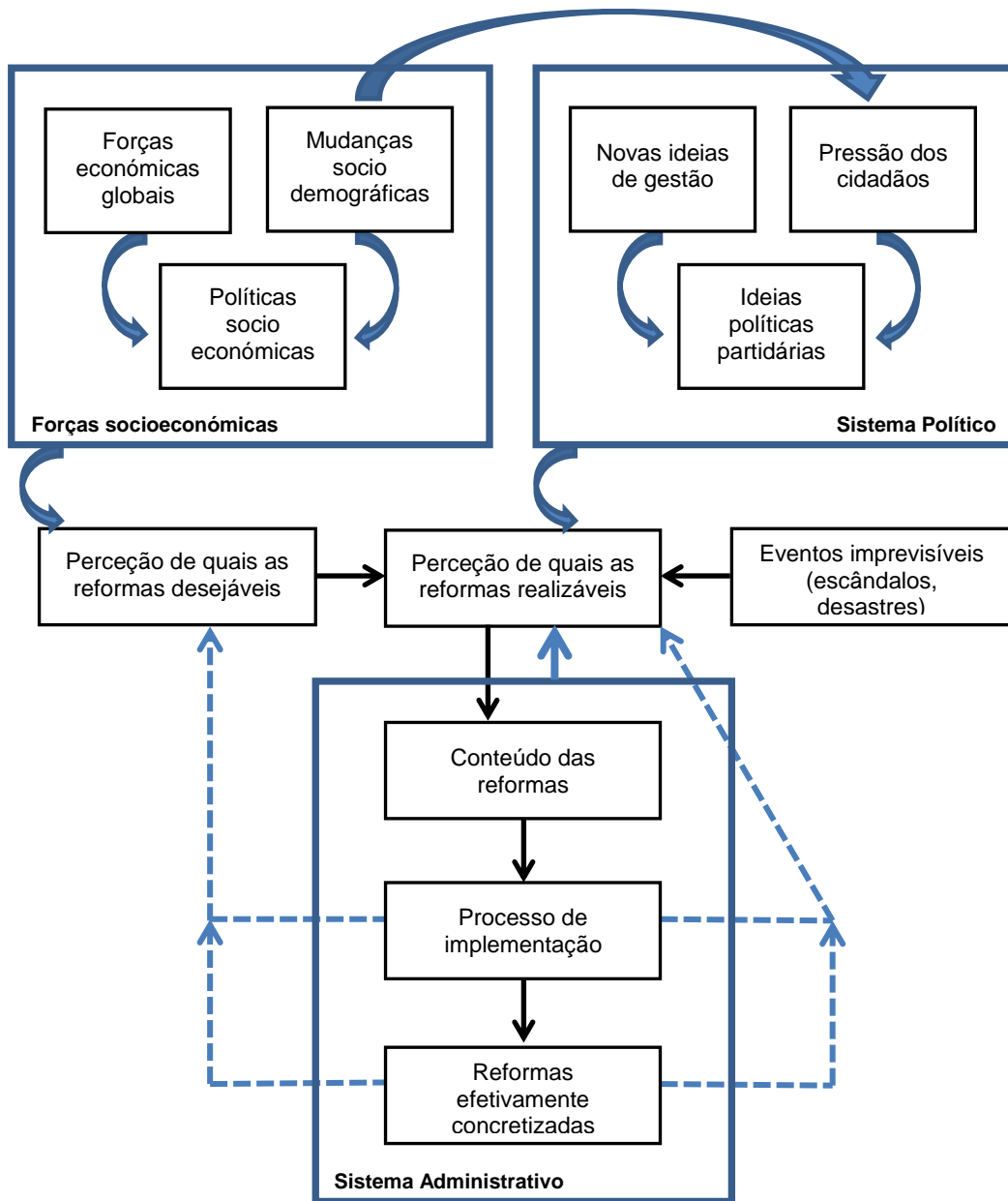
- Equiparação ao mercado: aplicação de critérios de mercado pelo sector público para reduzir os custos dos programas públicos e para melhorar os serviços prestados aos cidadãos.

Assim, em resultado da reforma, surgem hierarquias pouco acentuadas, gestão da função pública que salienta a responsabilidade individual dos trabalhadores e gestão de recursos descentralizada. O processo administrativo passa a estar ligado a uma gestão que se baseia no diálogo entre a Administração e os cidadãos, gestão por projetos (aumentam a responsabilidade pela execução das tarefas num período de tempo limitado) e trabalho em equipa (Pitschas, 1993 e 2003). No entanto, Tavares (2004) considera que, apesar de muito ter sido feito em sentido positivo, ainda não foi concluído um verdadeiro processo de reforma em Portugal, no sentido de eliminar estruturas orgânicas inadequadas, métodos e técnicas de funcionamento desajustados e ir mais ao encontro das necessidades dos cidadãos que são os destinatários da Administração.

Pollitt e Bouckaert (2000) propõem um modelo para reformar a gestão pública baseado em três grupos principais de elementos: fatores económicos e sociodemográficos, fatores políticos e intelectuais, e fatores administrativos. É através da interligação destes fatores que se dá a mudança na gestão pública. No centro da figura 1.1. encontra-se o processo de decisão realizado por elites organizacionais que implica a perceção de quais as reformas desejáveis e quais as potencialmente realizáveis, tendo em conta obstáculos económicos e forças conservadoras que resistem à mudança.

Os fatores económicos e sociodemográficos, que podem ser considerados estruturais, incluem forças económicas (globalização, competição internacional) e mudanças sociodemográficas (aumento da esperança média de vida, níveis de desemprego) que influenciam as políticas socioeconómicas. Os fatores políticos e intelectuais abrangem novas ideias de gestão pública (gestão por objetivos, *benchmarking*) e pressão dos cidadãos/eleitores (resultante de descontentamento com baixos padrões de serviço público e de inequidade no fornecimento de bens/serviços públicos) que poderão moldar as ideias políticas partidárias, no sentido de promover mudanças na gestão pública. Por sua vez, os fatores administrativos representam o conteúdo das reformas potencialmente realizáveis, o que leva a processos de implementação, originando reformas efetivas. No entanto, para que essas reformas ocorram pode ser necessário realizar investimentos consideráveis em novas tecnologias de informação, novos sistemas de contabilidade e programas de formação para os trabalhadores, ou seja, estes aspetos representam os custos da mudança (Ferrera *et al.*, 2000; Gualmini, 2008; Pollitt e Bouckaert, 2000).

Figura 1.1. Modelo de reforma da gestão pública



Fonte: Adaptado de Pollitt e Bouckaert (2000).

Gray e Jenkins (1995) consideram ainda que a reforma da gestão pública apresenta potencial para despolitizar as operações do processo governamental, bem como para redefinir o sistema de prestação de contas públicas (*accountability system*), tornando os administradores públicos responsáveis perante os cidadãos, através do sistema político.

1.2.3.1. Administração Legal-Burocrática

Esta teoria surge no final do século XIX, sendo os seus fundamentos teóricos baseados em Wilson e Max Weber. A Administração legal-burocrática corresponde ao Estado liberal e é caracterizada como uma Administração sob controlo do poder político, assente num modelo

hierárquico de burocracia, com trabalhadores admitidos por concurso que têm como objetivo o interesse geral. Esta Administração apenas implementa políticas, sendo que os políticos decidem e formulam essas mesmas políticas (Rocha, 2000; Secchi, 2009). Para Max Weber, a burocracia era uma condição necessária ou um meio organizado para a racionalidade legal, económica e técnica, sendo atributos desta forma de administração a precisão, velocidade, conhecimento, continuidade, unidade, subordinação estrita e redução de custos materiais e humanos. Weber considerava que as organizações burocráticas eram tecnicamente superiores às outras formas de organização (Gray e Jenkins, 1995; Mommsen, 1974; Pitschas, 1993; Rocha, 2001).

O modelo de organização profissional weberiano defende que para limitar as disfuncionalidades de uma Administração menos profissional e arbitrária é necessário: especialização funcional e qualificação dos serviços; posições hierárquicas com competências decisórias e fiscalizadoras; sistemas de regras e procedimentos de implementação da lei e da imparcialidade dos atos e decisões administrativas. Para uma reforma eficaz deve-se realizar um diagnóstico aproximado das insuficiências reais para que as propostas de melhoria não sejam limitadas à tendência mais seguida (Mommsen, 1974; Mozzicafreddo, 2001).

Pitschas (1993 e 2003) e Rocha (2001) referem que a forma burocrática do procedimento administrativo e as estruturas burocráticas da organização interna permitem assegurar a uniformidade e o controlo jurídico. Também, uma especialização funcional elevada permite aumentar a eficiência e a produtividade, e uma relação impessoal assegura o tratamento imparcial e o julgamento objetivo dos cidadãos. Apesar disso, o modelo de organização profissional pode bloquear a iniciativa individual dos trabalhadores em funções públicas e a participação dos cidadãos nas decisões administrativas, devido à centralização da tomada de decisões e ao sistema de regras e regulamentos.

De facto, o modelo de organização profissional weberiano tem sido considerado inadequado para o contexto institucional contemporâneo devido à sua ineficiência, morosidade, estilo autorreferencial e afastamento das necessidades dos cidadãos. Neste modelo está patente uma separação entre planeamento e execução, o que favorece a distinção wilsoniana entre política e administração pública, na qual a política é responsável pela elaboração de objetivos e a administração pública por transformar decisões em ações concretas. Weber acreditava no recrutamento por mérito e que o salário devia estar relacionado com a posição na hierarquia, sendo a autoridade função da posição na organização. Por outro lado, há uma desconfiança geral em relação à natureza humana, bem como uma preocupação com a imparcialidade no tratamento dos trabalhadores e clientes, estando patentes o controlo procedimental de tarefas, o que impede que

trabalhadores em funções públicas de níveis hierárquicos mais baixos se sintam responsáveis pelo seu trabalho (Mommsen, 1974; Pitschas, 1993; Rocha, 2001; Secchi, 2009).

De referir que o desrespeito da lei, a parcialidade dos atos, o incumprimento dos prazos, a resistência à mudança, o desvirtuamento dos objetivos provocado pela obediência acrítica às normas e a redundância dos serviços estão na base da desconfiança dos cidadãos e da descaracterização do modelo de organização profissional weberiano (Mozzicafreddo, 2001; Rocha, 2001; Secchi, 2009).

1.2.3.2. Administração Profissional

O aparecimento do *welfare* social, o aumento das despesas públicas com saúde, educação e segurança social, e o aumento do número de trabalhadores em funções públicas, incitaram à mudança da abordagem à teoria administrativa. O Estado-providência implica um novo sistema político em que a racionalidade é substituída pelo incrementalismo e em que surge um novo tipo de gestor público – o profissional. No entanto, a burocracia racional permanece neste modelo, pois as funções do Estado tradicional continuam a ser realizadas (Pitschas, 1993 e 2003; Rocha, 2000 e 2001).

A Administração surge como *interface* entre a sociedade e o sistema político, não havendo separação entre a Administração e a política. Verifica-se que a Administração participa na discussão das políticas públicas, podendo assumir um papel determinante na conciliação de interesses e na produção das políticas sociais (Pitschas, 1993 e 2003; Rocha, 2000 e 2001).

Segundo Rocha (2000 e 2001), nas organizações públicas características do Estado-providência²⁰ coexistem a burocracia clássica e a burocracia profissional. Mintzberg (1983) refere que na burocracia profissional são os profissionais²¹ que controlam o poder nas organizações, de acordo com os padrões exteriores impostos. De acordo com Pitschas (2003), pretende-se aumentar a eficiência do sector público e dar aos chefes de departamento mais autonomia e responsabilidade pela gestão. Com a introdução de técnicas de gestão profissional inspiradas na gestão privada e renovação das formas de organização racional da burocracia, é possível diminuir os constrangimentos da regulamentação como forma principal de alcançar ganhos de eficiência e limitar o peso do sector público (Mozzicafreddo, 2001).

²⁰ Escolas, universidades, centros de saúde, instituições de segurança social.

²¹ Médicos, professores, assistentes sociais.

1.2.3.3. Gestão Política

Conforme referido anteriormente, o Estado-providência entrou em crise no início da década de 70 devido, principalmente, ao aumento acentuado das despesas públicas resultante da crescente pressão dos cidadãos que, em tempos de crise, requerem mais e melhores serviços públicos. Consequentemente, a Administração Profissional também entrou em crise (Ferrera, 2008; Moreira e Alves, 2009; Mozzicafreddo, 2000; Rocha, 2000 e 2001).

Em alternativa, surgiu a teoria da escolha pública que defende que o mercado serve melhor o interesse público, logo o Estado deve fazer o melhor uso possível do mercado, deixando-o funcionar espontaneamente. A teoria da escolha pública, juntamente com o seu modelo de trabalhador em funções públicas, influenciou a moderna função pública e, segundo Rocha (2000 e 2001), neste modelo, os cargos dirigentes são de nomeação política e têm um comportamento político aferido pelo ciclo político-económico. Neste caso, o Estado é forte, a Administração Pública minimalista, desaparece a dicotomia política/administração em favor dos políticos, os burocratas respondem perante os políticos e não perante os cidadãos/clientes dos serviços. A legitimidade da atividade burocrática assenta na legitimidade política (Fligstein, 2003; Mommsen, 1974; Rocha, 2000 e 2001).

1.2.3.4. New Public Management

A NPM representa uma tendência global que afetou os processos de decisão do sector público e que produziu mudanças de políticas públicas, cuja intensidade esteve dependente das tradições administrativas e do contexto nacional (Gualmini, 2008). Baseia-se em técnicas de gestão utilizadas nas organizações privadas com o objetivo de aumentar a eficiência, eficácia e competitividade, e na *nova administração pública* alicerçada nas transformações da gestão profissional e da organização institucional do modelo de administração weberiano. Ademais, o conceito de NPM inclui o modelo *private finance initiative* que consiste no aumento da eficiência através de contratos em que o Estado se concentra nos *outputs* e nos resultados, enquanto o fornecedor se concentra nos *inputs* e processos, sendo assim introduzidas nas entidades públicas melhorias a nível de práticas de gestão (Araújo, 2002; Gaiola, 2002; Moreira e Alves, 2009; Mozzicafreddo, 2001; Peters, 2001; Pitschas, 1993; Secchi, 2009).

De acordo com Araújo (2000), Denhardt e Denhardt (2003), Giauque (2003), Gray e Jenkins (1995), Majone (1997), Rocha (2000) e Secchi (2009), a abordagem NPM critica a burocracia como *design* organizacional e reconhece a superioridade da gestão privada sobre a gestão pública, tendo como princípios: privatização; descentralização; redução de níveis intermédios (abandono das estruturas hierárquicas definidas por Weber); tomada de iniciativa pelos gestores públicos e prossecução dos seus objetivos, sem controlo

sistemático e contínuo do poder político (gestão profissional); competição entre agências²²; avaliação do desempenho e dos resultados; e planeamento estratégico.

Araújo (2002) salienta que os Institutos Públicos são instrumentos de flexibilização do serviço público que permitem agregar a forma tradicional de gestão das organizações públicas com os métodos do sector privado, nomeadamente no que se refere a gestão de pessoal e gestão financeira, permitindo assim ultrapassar constrangimentos legais e resistência burocrática à mudança. Denhardt e Denhardt (2003), Moreira e Alves (2009) e Pitschas (1993) também mencionam que esta abordagem defende que o Estado deve adotar técnicas e valores da gestão privada, tendo como princípios de base a confiança no modelo de mercado e no empreendedorismo, bem como a utilização de recursos de forma a maximizar a produtividade e a eficiência.

Conforme Tavares (2008), as novas formas de gestão dos serviços públicos apresentam um predomínio do mercado, da empresarialização da prestação de serviços públicos e do *outsourcing*. Rocha (2000) refere que ao poder político pertence apenas a definição genérica das políticas, sendo função do gestor a sua compreensão, implementação e prestação de contas em termos de resultados. Desta forma, o modelo de gestão burocrática tende a desaparecer, visto que o *design* burocrático não é apropriado à gestão, e a responsabilidade passa a ser aferida pelos clientes dos serviços públicos e não através de regras ou regulamentos. No entanto, a privatização que ocorreu no âmbito desta abordagem trouxe custos acrescidos para os cidadãos, pois não foi acompanhada de uma regulação que evitasse a monopolização dos serviços, ademais, passou a haver uma degradação dos padrões éticos, de mecanismos contra a corrupção, da eficiência, eficácia e economia (Araújo, 2000 e 2002; Bozeman, 2002; Denhardt e Denhardt, 2003; Gaiola, 2002; Gray e Jenkins, 1995; Majone, 1997; Moreira e Alves, 2009).

Segundo Araújo (2000 e 2002), Farrell (2000) e Gaiola (2002), uma gestão pública efetiva implica maior flexibilidade na gestão e definição de objetivos claros que permitam fazer a avaliação dos resultados. Na abordagem NPM é muito importante a separação entre questões políticas e de gestão, sendo implícita uma mudança no equilíbrio de poder dos fornecedores para os utilizadores e a introdução de competição através de um novo relacionamento entre o cliente e o fornecedor.

Por sua vez, Pitschas (2003) refere que apenas um modelo de organização profissional modificado será capaz de lidar com os desafios do primado do direito e do Estado social, logo não será possível dispensar completamente a administração burocrática. Assim, há que encontrar a forma correta de alterar a teoria da burocracia de Max Weber, através da

²² Unidades executivas sob a forma de estruturas autónomas que prestam serviços ao Estado, como os Institutos Públicos.

abordagem da nova gestão pública. Trata-se de encontrar um meio-termo entre a economização da função pública e a burocracia antiquada (Gray e Jenkins, 1995; Gualmini, 2008; Mommsen, 1974; Stillman, 1997). Tavares (2008) menciona que as características da NPM, como predomínio do mercado, alterações nas funções do Estado, orientação para resultados respeitando princípios de economia, eficiência e eficácia, não são mutuamente exclusivas, estando em coexistência e interação.

De acordo com Araújo (2002), pode-se concluir que Portugal segue um modelo formal e centralizado de hierarquia burocrática, cheio de regras e regulamentos, com um sistema orçamental e de pessoal rígidos. No entanto, verifica-se que a gestão flexível e as novas formas organizacionais estão a causar uma mudança na estrutura administrativa e no conceito tradicional de governação.

1.2.3.5. Governance (New Public Service)

O termo *governance* é utilizado no âmbito de políticas de desenvolvimento orientadas por pressupostos relacionados com a gestão, responsabilidade, transparência e legalidade do sector público, aspetos considerados essenciais para o desenvolvimento de todas as sociedades. Nesta abordagem, a gestão das organizações públicas baseia-se na governação de *networks*²³, em que intervêm partidos políticos, grupos de interesses, instituições e organizações privadas, bem como os próprios cidadãos. O Estado atua como mediador entre as várias partes do processo político e continua a desempenhar um papel preponderante na definição de regras legais e políticas, através das quais as várias *networks* operam²⁴, assegurando que os princípios de democracia e equidade social são cumpridos, bem como na definição de princípios de governação (Araújo, 2000; Farrell, 2000; Fligstein, 2003; Kissler e Heidemann, 2004; Peters, 1996; Rocha, 2000; Secchi, 2009; Silva, 2002).

Denhardt e Denhardt (2003), Moreira e Alves (2009), Peters (1996), Secchi (2009) e Silva (2002) referem que a governação pública permite disponibilizar plataformas organizacionais que facilitam o alcance de objetivos públicos, utilizando mecanismos de democracia deliberativa e redes de políticas públicas. Pretende-se melhorar a interação entre atores públicos e privados na resolução de problemas coletivos, bem como reduzir elos na cadeia de *accountability*²⁵.

Moreira e Alves (2009), Peters (1996) e Secchi (2009) mencionam que *governance* pode ser considerada como um conjunto de práticas democráticas e de gestão que permitem a

²³ Em alternativa a uma gestão baseada na hierarquia.

²⁴ Transportes, saúde, educação.

²⁵ Este conceito implica que os trabalhadores em funções públicas tenham de cumprir a lei, seguir os valores comunitários, as normas políticas, os padrões profissionais e os interesses dos cidadãos.

melhoria das condições de desenvolvimento económico e social. Assim, uma boa governação é na realidade uma combinação de boas práticas de gestão pública. Verifica-se que o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial exigem boa governação²⁶ como requisito para países em vias de desenvolvimento receberem apoio técnico e recursos económicos.

Tavares (2004 e 2008) refere como condições indispensáveis para uma adequada governação pública as seguintes: renovação da Administração Pública; desenvolvimento e aproveitamento de tecnologias de informação; modelos de gestão por objetivos; avaliação do desempenho; maior qualidade na prestação de contas; inventário do património atualizado (trata-se de um instrumento necessário à boa gestão património); reforço da atividade de controlo e auditoria. Assim, boa governação abrange uma sólida gestão financeira, transparência e prestação de contas da utilização de dinheiros públicos. O conceito de prestação de contas (*accountability*) responsabiliza os gestores públicos pelas demonstrações financeiras apresentadas, através de um sistema de controlo que permite prevenir e detetar situações de fraude e corrupção, manipulação de contas e contratação irregular. Desta forma, a prestação de contas contribui para reforçar a confiança dos cidadãos na eficiência e eficácia da gestão das finanças públicas.

De referir que, enquanto na NPM se presta muita atenção à medição dos resultados individuais e organizacionais em termos de *outputs*, na governação pública a preocupação principal incide na forma como as organizações interagem para obter um nível mais elevado de resultados (*outcomes* obtidos pelos cidadãos e restantes *stakeholders*). Consequentemente, o conceito de governação pública justifica uma política de amplitude de atribuições, em que as instituições públicas não são as únicas a fornecer, em termos exclusivos, todos os serviços públicos. De facto, o Estado pode transferir ações para o sector privado ou agir em parceria com agentes sociais, transformando-se assim num moderno Estado coprodutor do bem público e cooperativo, que atua em conjunto com a sociedade e as organizações empresariais (Araújo, 2000; Kissler e Heidemann, 2004; Moreira e Alves, 2009; Rocha, 2000).

No âmbito do processo de participação dos cidadãos individuais na governação pública, Farrell (2000) e Silva (2002) mencionam que, para os serviços públicos serem mais eficientes e eficazes, o cidadão comum deve ter a oportunidade de participar na sua gestão e assumir responsabilidade pelos mesmos, permitindo assim o desenvolvimento da cidadania.

²⁶ Eficiência administrativa, *accountability* democrática e combate à corrupção.

1.2.4. Cidadania

O conceito de cidadania relaciona-se com a ideia que os indivíduos são membros da comunidade política e têm capacidades legais para participar no exercício do poder político através de procedimentos eleitorais. O desenvolvimento da cidadania produz formas institucionais de atribuição, acessibilidade e garantias de mecanismos processuais aplicáveis de igual forma aos indivíduos²⁷. A realização dos valores da cidadania implica a conciliação entre a eficiência e a justiça no âmbito dos atos de administração e de governo da sociedade (Block, 1994; Farrell, 2000; Ferrera *et al.*, 2000; Flora e Alber, 1984; Moreira e Alves, 2009; Mozzicafreddo, 2000).

A cidadania, como matriz de integração social e sistémica, percorre as três dimensões do cidadão – contribuinte, eleitor e participante da sociedade – e atua como mediadora entre os indivíduos e as estruturas sociais, como forma de organizar o espaço político através da diferenciação, integração, orientações sociais e organizacionais da vida coletiva em democracia (Mozzicafreddo, 2001 e 2003).

Nas relações de mercado, os recursos económicos (distribuídos desigualmente) são a base do poder e da lógica de funcionamento das relações económicas. Nos sistemas democráticos, os principais recursos de poder (igualmente distribuídos) são o direito de voto e o direito à ação coletiva. A conflitualidade entre desigualdade de recursos face ao mercado e igualdade no exercício de cidadania reflete-se no desenvolvimento dos direitos sociais e na estrutura política do Estado-providência (Block, 1994; Ferrera, 2008; Flora e Alber, 1984; Moreira e Alves, 2009). De facto, verifica-se que a expansão dos direitos sociais e das medidas políticas e administrativas causam estrangulamentos orçamentais ao Estado que se traduzem nos níveis de fiscalidade e contribuições sociais. Segundo Ferrera *et al.* (2000) e Mozzicafreddo (2000 e 2008), esta conflitualidade entre direitos sociais e direitos políticos baseia-se no *trade-off* entre as preferências dos cidadãos por benefícios sociais mais abrangentes (como eleitores) e as suas expectativas de diminuição progressiva de encargos fiscais sobre os seus rendimentos (como contribuintes).

Ferrera (2008), Moreira e Alves (2009) e Mozzicafreddo (2001 e 2003) defendem que a desconfiança, desconsideração e alheamento dos cidadãos podem ser minimizados pela sua inserção na Administração, sendo que a confiança nas políticas públicas passa pela prestação de contas, pela transparência na utilização dos recursos públicos, pela equidade da utilização dos recursos coletivos e pela responsabilidade dos atos de administração e governo. Os atos do Estado e da Administração têm de ter sanções administrativas ou

²⁷ Direitos de participação nos processos de tomada de decisão, mecanismos de legitimação e negociação entre os agentes, estruturação de serviços sociais e coletivos.

penais pela falta ou pela culpa do serviço, de modo a credibilizar o sistema administrativo e político, e a recuperar a confiança nas instituições.

1.3. A CONTABILIDADE PÚBLICA NO CONTEXTO DA REFORMA FINANCEIRA DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.3.1. Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

O sector público encontra-se dividido em duas grandes vertentes: o Estado em sentido lato ou Sector Público Administrativo²⁸ e o Sector Empresarial do Estado²⁹. A administração central inclui os serviços integrados, subordinados ao orçamento de Estado e abrangidos pela conta geral do Estado, e os serviços e fundos autónomos que têm autonomia administrativa e financeira, mas não têm independência orçamental (Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Marques, 2002; Silva, 2002).

A contabilidade pública é a contabilidade das entidades sem fins lucrativos que constituem o núcleo central do sector público, sendo um instrumento de controlo económico-financeiro. De referir que contabilidade pública é um conceito distinto de contabilidade do sector público, pois a contabilidade pública trata de uma parte da contabilidade do sector público, da qual se excetam as empresas públicas, pois aplicam o SNC (Gaiola, 2002; Marques, 2002).

A contabilidade pública abrange um conjunto de regras aplicáveis à aprovação, execução e controlo de orçamentos públicos que permitem elaborar e apresentar as contas públicas, determinando assim a prestação de contas, o apoio à tomada de decisões e a responsabilização dos agentes públicos (Caiado e Pinto, 2002; Gaiola, 2002; Gray e Jenkins, 1995; Marques, 2002; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002). De facto, a prestação de contas e o controlo da legalidade são as finalidades principais da contabilidade pública.

Marques (2002) refere que a contabilidade pública atual resultou de uma evolução recente que incentivou à mudança de uma contabilidade tradicional, rígida e formal para uma contabilidade dinâmica que reflete as operações realizadas e permite apurar os resultados das entidades públicas. Gaiola (2002) menciona que, antes do início dos processos de reforma, não existia um tratamento contabilístico normalizado para os serviços e organismos públicos, sendo necessária a criação de um plano de contabilidade que permitisse a comparabilidade da informação, bem como a integração e consolidação das contas do Estado.

²⁸ Administração central, segurança social, administração regional, administração local.

²⁹ Empresas públicas.

A contabilidade pública manifestava vários tipos de deficiências e limitações, como: não apresentar custos e proveitos; não apresentar as relações com terceiros, nem a situação patrimonial do Estado; não permitir a obtenção de informação sobre a origem e aplicação de fundos; não permitir o apuramento de resultados conforme as atividades desenvolvidas; e não permitir uma verdadeira gestão orçamental e um controlo adequado (Caiado, 1996; Carvalho *et al.*, 1999; Gaiola, 2002).

As reformas ocorridas na contabilidade pública tiveram como objetivo minimizar os problemas referidos, traduzindo-se na introdução de um sistema de partidas dobradas³⁰, descentralização, utilização de meios informáticos e implementação de uma contabilidade de gestão³¹, como forma de prossecução de finalidades de gestão, prestação de informação sobre o controlo financeiro, análise de efeitos económicos no orçamento, medição de eficácia dos serviços públicos e divulgação da informação financeira (Caiado e Pinto, 2002; Gaiola, 2002; Marques, 2002; Pinto e Santos, 2005).

1.3.1.1. Reforma da Administração Financeira do Estado

De acordo com Caiado (1996), Caiado e Pinto (2002), Carvalho *et al.* (1999), Gaiola (2002) e Marques (2002), a reforma da administração financeira do Estado teve início em 1989 com uma revisão da Constituição³² respeitante à estrutura do orçamento e métodos de gestão do mesmo, que visava a criação de novas bases de modernização administrativa e financeira do Estado, eficiência e racionalidade na utilização do dinheiro público, bem como na articulação de meios materiais e humanos.

Caiado e Pinto (2002) e Marques (2002) referem que a situação das finanças públicas em Portugal determinou uma reforma da gestão financeira e orçamental, no sentido de prosseguir objetivos de unidade orçamental, unidade de tesouraria e implementação de um sistema de informação económica e financeira. Assim, a reforma da administração financeira do Estado ocorreu com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública³³ e Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado³⁴, que permitiram reformular o sistema de execução orçamental, reforçar a responsabilidade pela execução do orçamento e criar uma nova estrutura para a conta geral do Estado (Caiado, 1996; Carvalho *et al.*, 1999; Pascoal e Ribeiro, 2002; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002).

O Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho (Regime da Administração Financeira do Estado) veio substituir 31 diplomas fundamentais da contabilidade pública e finalizar a

³⁰ Digrafia.

³¹ Também denominada contabilidade de custos, contabilidade analítica ou contabilidade interna.

³² Artigos 108.º a 110.º da CRP.

³³ Lei n.º 8/90, de 20 Fevereiro.

³⁴ Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro.

arquitetura legislativa da reforma orçamental e da contabilidade pública, proporcionando uma maior flexibilidade de gestão, bem como maior disciplina orçamental. Como resultado desta reforma surgiram dois sistemas de contabilidade: contabilidade de caixa³⁵, no caso de serviços com autonomia administrativa (regime geral que inclui os serviços integrados), e contabilidade de compromissos³⁶, no caso de serviços e fundos com autonomia administrativa e financeira (regime excecional), sendo ainda obrigatório organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão (Caiado, 1996; Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Marques, 2002; Pascoal e Ribeiro, 2002; Pinto e Santos, 2005; Silva 2002).

A contabilidade de caixa baseia-se na contabilização das receitas/recebimentos e das despesas/pagamentos efetuados por atividades e por rubricas orçamentais, sendo as receitas e as despesas registadas no momento do recebimento e do pagamento, respetivamente. A contabilidade de compromissos consiste no registo das obrigações constituídas por atividades, com indicação da respetiva rubrica de classificação económica (Caiado, 1996).

Assim, os serviços devem elaborar, paralelamente ou integrada na contabilidade patrimonial³⁷ (que tem como objetivos o registo das relações com o exterior, registo dos factos que alteram o património da entidade e apuramento do resultado global), uma contabilidade orçamental³⁸ que registre as diversas fases da despesa³⁹ e da receita⁴⁰ (Caiado, 1996; Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002).

Recentemente, verificou-se o início de uma nova fase na reforma da administração financeira do Estado com a publicação da Lei n.º 52/2011, de 13 de Outubro⁴¹ e da Lei n.º 64-C/2011, de 30 de Dezembro, que aprova a estratégia e os procedimentos a adotar no

³⁵ Unigráfica.

³⁶ Digráfica.

³⁷ Também designada de contabilidade geral, financeira ou externa.

³⁸ Tem como objetivo o registo e controlo do orçamento, das despesas e receitas da entidade, desde a sua previsão e cabimentação até à liquidação, pagamento e recebimento.

³⁹ A realização das despesas compreende quatro fases: autorização, processamento, liquidação e pagamento. A autorização inclui a requisição interna de aquisição do bem ou serviço, a verificação de que os requisitos legais, financeiros e económicos foram cumpridos, e a aprovação pelo responsável competente. O processamento é o registo em suporte normalizado dos encargos constituídos. A liquidação é a determinação do montante exato da obrigação que se traduz no respetivo pagamento.

⁴⁰ As fases da receita são liquidação (determinação do montante que o Estado tem a receber), arrecadação ou cobrança (entrada efetiva nos cofres do Estado).

⁴¹ Procede à sexta alteração à lei de enquadramento orçamental n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

âmbito da lei de enquadramento orçamental. De seguida, faz-se uma breve análise da Lei n.º 64-C/2011.

Esta Lei começa por referir que “(...) a alteração profunda das regras, procedimentos e práticas no domínio orçamental constitui um pilar fundamental da estratégia de ajustamento financeiro e macroeconómico em Portugal”. No âmbito das fragilidades do processo orçamental português, é referido que as regras relativas à elaboração e execução do orçamento apresentam detalhes e complexidade excessivos, o que dificulta o controlo por parte dos órgãos competentes e a gestão por parte dos organismos. Verifica-se que a informação sobre a execução orçamental é na maioria dos casos baseada numa ótica de caixa, o que impede o conhecimento da totalidade dos compromissos assumidos. Também, os sistemas de informação existentes são fragmentados e não permitem obter, em tempo útil, informação consolidada sobre a posição financeira do sector público.

Quanto à revisão do regime da administração financeira do Estado, menciona-se que a lei de bases da contabilidade pública e a regulamentação constante no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, serão revistos com o objetivo de melhorar procedimentos, tornar mais eficazes as sanções por incumprimento e alargar o seu âmbito de aplicação. Quanto a procedimentos contabilísticos e prestação de contas, refere-se que é necessária uma extensa revisão dos atuais procedimentos orçamentais e contabilísticos e de prestação de contas.

A Lei n.º 64-C/2011 salienta que a obrigatoriedade de utilização do POCP por parte dos organismos públicos encontra-se prevista na lei há cerca de 15 anos, no entanto, a sua implementação tem sido morosa. De facto, o artigo 11.º da LEO prevê que a prestação de contas por parte das entidades públicas seja feita com base no POCP, com exceção das entidades que aplicam o SNC ou elaborem as suas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade. Atualmente, mais de 90 % dos SFA da administração central aplicam o POCP, ou um plano de contas sectorial, e o número de serviços integrados que utilizam o POCP aumentou significativamente no contexto do projeto GeRFiP (Anexo A). Verifica-se que para estes organismos já é possível obter contas consolidadas através do sistema RIGORE-Central. Adicionalmente, o projeto de expansão do RIGORE-Central permitirá incorporar e consolidar a posição financeira, da execução orçamental e dos resultados, também de entidades públicas reclassificadas que utilizam o SNC e passam a integrar os SFA.

1.3.1.2. O POCP e sua aplicação

O POCP foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, e surgiu devido a necessidade de modernização dos processos contabilísticos e comparabilidade da informação financeira, tendo constituído um passo fundamental na reforma da administração

financeira e das contas públicas (Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Gaiola, 2002; Marques, 2002; Pascoal e Ribeiro, 2002; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002).

A necessidade de implementação do POCP é explicada no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, o qual refere que a existência de adaptações do POC aplicáveis ao sector privado e a falta de normas gerais de enquadramento não permitiam a realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública de uma forma automática (Carvalho *et al.*, 1999; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002). Por este motivo, foi criado um grupo de trabalho para a elaboração de um plano de contas a utilizar em todos os organismos públicos. O POCP deverá assim permitir:

- Tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, face ao acompanhamento dos compromissos com impacto em anos futuros;
- Obtenção de informação para apoiar o controlo da atividade financeira da Administração Pública e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial;
- Disponibilização de informação sobre a situação patrimonial da cada entidade;
- Obtenção de elementos para cálculo de agregados relevantes no âmbito da contabilidade nacional.

Caiado e Pinto (2002) e Pinto e Santos (2005), mencionam que o principal objetivo do POCP é a modernização dos processos contabilísticos e elaboração de informação imparcial e comparável, mais aproximada das normas internacionais. O POCP é de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, com exceção das empresas públicas e segurança social, aplicando-se também a organizações de direito privado sem fins lucrativos, se financiadas maioritariamente pelo orçamento de Estado⁴².

No entanto, conforme Caiado e Pinto (2002), algumas das principais dificuldades na implementação do POCP incluem:

- Falta de preparação contabilística de muitos organismos públicos, em que existe um desconhecimento da técnica e dos princípios da contabilidade digráfica;
- Tendência para por de lado a informação patrimonial por desconhecimento, dando importância apenas à informação orçamental;
- Inexistência de um modelo de sistema de gestão contabilístico, o que afeta negativamente a avaliação da eficácia, eficiência e economia das transações;
- Dificuldades de inventariação e avaliação do património de Estado e determinação da tutela sobre o mesmo.

⁴² Conforme artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, e artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março.

Verifica-se que o POCP complementa a contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e analítica, permitindo realizar análises da eficiência e eficácia das despesas públicas, passar dos resultados das atividades e da realização dos projetos para os objetivos, e fazer a correspondência entre os meios utilizados e os objetivos realizados (Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Gaiola, 2002; Pascoal e Ribeiro, 2002; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002).

Assim, o POCP reserva contas específicas para a contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade analítica, ligando-as num sistema de informação único constituído por nove classes de contas:

- Classe 0 (contas de controlo orçamental e de ordem), fornece informação proveniente das diferentes fases da execução orçamental⁴³.
- Contas da classe 0, 1 e 2, permitem elaborar os mapas de execução orçamental (controlo orçamental – despesa, controlo orçamental – receita) e o mapa de fluxos de caixa, com desenvolvimento semelhante ao mapa da conta geral do Estado.
- Contas da classe 1 a 5 e 8, permitem elaborar o Balanço.
- Contas da classe 6 e 7, cujos saldos são transferidos para as contas da classe 8, dão origem à Demonstração de Resultados do exercício.
- Classe 9 que se encontra livre, sendo utilizada facultativamente para implementação de um sistema de contabilidade analítica.

Desta forma, com a aprovação do POCP, normalizaram-se os sistemas de contabilidade orçamental e de contabilidade patrimonial, ficando apenas por desenvolver um plano de contas para a contabilidade analítica, de acordo com as necessidades de cada organismo. Apesar de o objetivo principal da aplicação do POCP ser uma consolidação das contas do Estado, não se encontra prevista no mesmo qualquer regra deste género, a não ser referências em certos planos de contas sectoriais⁴⁴ (Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Marques, 2002; Pascoal e Ribeiro, 2002; Silva, 2002).

⁴³ Na classe 0, todas as contas são subdivididas por uma classificação económica das despesas e receitas públicas, podendo ainda ser criadas subcontas por fontes de financiamento.

⁴⁴ No âmbito da reforma da contabilidade pública, foram criados diversos planos sectoriais: POCAL para as autarquias locais e entidades equiparadas; POC-Educação para o sector da educação; POCMS para o sector da saúde, sendo obrigatória a aplicação do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH); POCISSSS para a Segurança Social.

1.3.2. O Sistema de Normalização Contabilística e a Normalização da Contabilidade Pública

1.3.2.1. Harmonização contabilística

Rodrigues (2009) refere que a nível internacional há diferenças substanciais quanto aos princípios contabilísticos e ao relato financeiro. No entanto, com a globalização da economia a existência de diferentes contabilidades com diferentes resultados não é aceitável.

Com a harmonização da contabilidade pretende-se eliminar as várias alternativas possíveis de aplicação dos princípios contabilísticos, aproximar os sistemas de informação internos e externos, e assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira divulgada, bem como a sua precisão, transparência e utilidade. Assim, em 1973, foi constituído o IASC como resultado de acordo entre órgãos reguladores de contabilidade na França, Alemanha, Holanda, Reino Unido, Austrália, Canadá, Japão, México e Estados Unidos da América. Os seus objetivos eram formular e publicar normas de contabilidade (IAS) para serem utilizadas a nível mundial na apresentação de demonstrações financeiras, e incentivar a harmonização da regulação contabilística e procedimentos relativos à apresentação de demonstrações financeiras (Borges e Ferrão, 2000; Costa e Alves, 2008; Guerreiro, 2008; Rodrigues, 2009).

Em 1978, o Conselho das Comunidades Europeias emitiu a Diretiva 78/660/CEE⁴⁵ relativa às contas anuais de certas formas de sociedades com o objetivo de coordenar as disposições nacionais dos vários Estados-Membros, no que diz respeito à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, critérios de valorimetria e divulgação desses documentos (Borges e Ferrão, 2000; Costa e Alves, 2008; Rodrigues, 2009). Em 1983, foi emitida a Diretiva 83/349/CEE⁴⁶ sobre preparação de contas consolidadas, tendo sido transposta para o normativo nacional pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho. Apesar da emissão das 4.^a e 7.^a Diretivas, cada Estado-Membro aplicava-as à sua maneira, pelo que a comparabilidade pretendida estava posta em causa. Além disso, essas diretivas não abordavam assuntos complexos da contabilidade e apresentavam um desfasamento em relação às necessidades das entidades, em termos contabilísticos e de relato financeiro (Borges e Ferrão, 2000; Costa e Alves, 2008; Rodrigues, 2009).

Em 2001, como resultado de profundas alterações, surge o IASB, sendo que as normas a serem emitidas passam a chamar-se IFRS, designação que abrange o relato financeiro e não apenas a contabilidade (Guerreiro, 2008; Rodrigues, 2009). Verifica-se que as normas emitidas pelo IASB não são automaticamente aceites pela União Europeia, mas passam

⁴⁵ 4.^a Diretiva.

⁴⁶ 7.^a Diretiva.

pelo Comité de Regulamentação Contabilística que analisa essas normas e sugere adaptações, de forma a assegurar a coerência com a política económica da União Europeia (Costa e Alves, 2008; Rodrigues, 2009).

Em 2002, a União Europeia emitiu o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, que obrigava os grupos de empresas cotados a apresentar as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS. Em resultado da transposição para o ordenamento jurídico português da Diretiva n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho, através do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, foi exercida a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, relativamente à aplicação das IAS/IFRS (Costa e Alves, 2008). Assim, o Decreto-Lei n.º 35/2005 veio permitir a adoção em Portugal das IAS/IFRS na elaboração de contas consolidadas de grupos não cotados e na elaboração de contas individuais de entidades incluídas na consolidação de grupos cotados e não cotados.

De acordo com Borges e Ferrão (2000) e Rodrigues (2009), a adoção das IAS/IFRS tinha como objetivo assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras e, desta forma, o funcionamento eficiente do mercado.

1.3.2.2. O Sistema de Normalização Contabilística

O SNC surgiu devido à necessidade de alinhamento do normativo contabilístico português com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS). Foi na sequência de proposta da CNC, através do Projeto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística, que o Governo decidiu aprovar o SNC⁴⁷ que tem por base as normas internacionais de contabilidade, é compatível com as diretivas comunitárias e permite melhorar o relato financeiro (Almeida *et al.*, 2009; Costa e Alves, 2008; Gonçalves, 2009; Rodrigues, 2009).

Rodrigues (2009) refere que a mudança do POC para o SNC implicou uma revolução na contabilidade em Portugal, pois passou-se de um modelo com ênfase jurídica para um modelo que assenta numa abordagem económica. Os efeitos da adoção do SNC verificam-se a nível de: estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, alterações de políticas e estimativas contabilísticas, alterações nas divulgações, alterações no planeamento e controlo de gestão, entre outros (Almeida *et al.*, 2009; Gonçalves, 2009). De facto, o SNC é um sistema contabilístico baseado mais em princípios do que em regras, o que garante a compatibilidade com as diretivas contabilísticas da União Europeia, bem como a relevância e comparabilidade da informação financeira das entidades (Costa e Alves, 2008; Rodrigues, 2009).

⁴⁷ Aviso n.º 15652/2009, Estrutura Conceptual do SNC; Aviso n.º 15655/2009, Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro; Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, Sistema de Normalização Contabilística; Portaria n.º 986/2009, Modelos de Demonstrações Financeiras.

O SNC inclui uma estrutura conceptual, modelos de demonstrações financeiras, códigos de contas, notas de enquadramento, NCRF (que têm por base as IAS/IFRS) e normas interpretativas (Anexo B). A estrutura conceptual do SNC pretende estabelecer os conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras que têm como objetivo proporcionar informação acerca do desempenho e alterações na posição financeira das entidades (Almeida *et al.*, 2009; Gonçalves, 2009; Rodrigues, 2009).

Verifica-se que, a nível de apresentação e divulgação das demonstrações financeiras, os requisitos do SNC são mais exigentes do que os do POC (e do POCP) e vão de encontro às normas internacionais de contabilidade do IASB. As entidades que adotam as NCRF têm de apresentar, além do Balanço, Demonstração de Resultados por naturezas e Anexo, também Demonstração das Alterações do Capital Próprio e Demonstração de Fluxos de Caixa (Costa e Alves, 2008; Gonçalves, 2009; Rodrigues, 2009).

1.3.2.3. A Normalização da Contabilidade Pública

De acordo com Caiado e Pinto (2002), Carvalho *et al.* (1999) e Pinto e Santos (2005), não se verifica uma uniformidade legal de apresentação de contas dentro da Administração Pública, havendo uma diferença substancial entre as organizações públicas. Na realidade, é possível encontrar uma grande variedade de diplomas para os diferentes sectores da administração financeira do Estado⁴⁸.

Normalização implica definir um conjunto de princípios e critérios que devem ser seguidos pelas várias organizações públicas no que diz respeito a terminologia, âmbito e movimentação de contas, regras de valorimetria, regras de apuramento de resultados, elaboração e apresentação de documentos (Borges e Ferrão, 2000; Caiado e Pinto, 2002; Marques, 2002). Conforme Borges e Ferrão (2000), os objetivos da normalização são: comparabilidade no tempo, através da utilização dos mesmos procedimentos ao longo de vários exercícios económicos; e comparabilidade no espaço, através da utilização de métodos e terminologias comuns.

Marques (2002) menciona que a normalização da contabilidade pública tem vindo a ocorrer paralelamente à do sector privado, embora se tenha iniciado com um atraso considerável. Assim, o POCP veio permitir a normalização da informação, no sentido de melhorar a sua qualidade, reduzir aspetos burocráticos, reforçar a transparência da situação patrimonial e introduzir um novo quadro conceptual, através da integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa única contabilidade pública (Borges e Ferrão, 2000; Caiado e Pinto, 2002).

⁴⁸ Planos de contas sectoriais, nomeadamente POCMS, POC-Educação, POCISSS, POCAL, que adaptam as regras do POCP aos correspondentes sectores de atividade.

A nível internacional, há que ter em consideração a atuação do Comité do Sector Público da IFAC que se encontra a desenvolver um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para entidades do sector público⁴⁹, para que a contabilidade pública seja objeto de um programa de normalização. Consequentemente foram emitidas 31 IPSAS, com base nas IAS/IFRS, que são normas de relato financeiro baseadas no regime de contabilidade de caixa e de acréscimo, e estão divididas em duas partes: a primeira inclui opiniões recolhidas e pressupostos adotados, enquanto a segunda parte apresenta divulgações a realizar pelas entidades, bem como recomendações (Anexo C).

A Lei n.º 64-C/2011 refere que, no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira, foi sugerido que os princípios das IPSAS fossem utilizados na apresentação de contas das entidades do sector público, sendo que a adoção desses princípios contabilísticos permitirá aumentar a transparência na prestação de contas, bem como a responsabilização.

1.3.3. A prestação de contas públicas

A prestação de contas (*accountability*) é devida aos diversos utilizadores da informação financeira: acionistas, sócios, Estado, investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, e público em geral. A expressão *accountability* refere-se à assunção do cumprimento de responsabilidades, ou seja, à obrigação de prestar informação e de responder pelas ações e pelos resultados dessas mesmas ações. No âmbito das reformas do sector público, baseadas na abordagem NPM, verifica-se o reforço do desempenho em detrimento da conformidade legal, nomeadamente através do aumento da *accountability*, maior responsabilização na tomada de decisões pelos gestores públicos, identificação e mensuração dos resultados da organização (Marques, 2002; Pinto e Santos, 2005).

A supervisão e o controlo da prestação de contas, a nível de controlo externo, são da responsabilidade do Tribunal de Contas, enquanto a nível de controlo interno são da responsabilidade de entidades como: Inspeção-Geral de Finanças, Direção-Geral do Orçamento, Inspeções sectoriais, Direção-Geral de cada serviço e fundo autónomo, ou ROC, quando a lei orgânica da entidade o preveja (Caiado e Pinto, 2002; Carvalho *et al.*, 1999; Pinto e Santos, 2005; Silva, 2002). Embora este tipo de órgãos de controlo financeiro possa existir em quaisquer regimes políticos, visando assegurar a legalidade estabelecida, nos regimes democráticos assumem toda a sua plenitude, tendo como missão fundamental informar com isenção, imparcialidade e rigor a respeito de como são geridos os recursos financeiros e patrimoniais públicos (Tavares, 2004).

⁴⁹ Exceto empresas comerciais governamentais.

De acordo com o artigo 51.º da LOPTC, as entidades sujeitas à elaboração e prestação de contas são, entre outras: Presidência da República, Assembleia da República, Assembleias Legislativas Regionais e Tribunais; Serviços do Estado e das Regiões Autónomas, qualquer que seja a sua natureza jurídica, dotados de autonomia administrativa ou de autonomia administrativa e financeira, incluindo os fundos autónomos; Autarquias locais, suas associações e federações e seus serviços autónomos; Instituições do sistema de solidariedade e segurança social. O artigo 52.º da LOPTC e o artigo 77.º da Lei n.º 52/2011, de 13 de Outubro, mencionam que as contas das entidades públicas são prestadas até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam. O plenário geral da 2.ª Secção do Tribunal de Contas pode fixar o montante anual de receita ou despesa abaixo do qual as entidades referidas anteriormente ficam dispensadas de remeter as contas ao Tribunal de Contas.

De referir que, por Resolução n.º 2/2009 – 2.ª Secção, foi deliberado, ao abrigo do disposto na alínea b) do artigo n.º 6.º da LOPTC, que a prestação de contas do ano económico de 2011, e seguintes, das entidades não dispensadas e que se encontrem abrangidas pelo POCP, POCAL, POC Educação, POCMS e POCISSSS deve ser efetuada eletronicamente através da utilização da aplicação informática disponibilizada em www.tcontas.pt. Este sistema de “Prestação de Contas dos Serviços e Organismos Públicos por via eletrónica” pretende dotar as entidades, sob controlo e jurisdição do Tribunal de Contas, de um serviço *on-line* de entrega e consulta eletrónica de contas de gerência, abrangendo numa primeira fase todas as entidades do Sector Público Administrativo. Nesta aplicação informática encontram-se disponíveis para preenchimento os documentos de prestação de contas, conforme Instrução n.º 1/2004 – 2.ª Secção (Anexo D).

De acordo com o POCP, as entidades públicas devem elaborar os seguintes documentos de prestação de contas: Balanço, Demonstração de Resultados por Natureza, Mapas de Execução Orçamental, Mapa de Fluxos de Caixa e Anexos às Demonstrações Financeiras. As entidades que elaboram demonstrações financeiras consolidadas devem remeter os documentos de prestação de contas ao TC, acompanhados dos seguintes elementos:

- Indicação da entidade consolidante, com identificação do respetivo órgão de gestão e respetivos responsáveis, a quem esteja cometida a responsabilidade pela consolidação de contas;
- Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas;
- Balanço consolidado e demonstração de resultados por naturezas consolidados;
- Anexos às demonstrações financeiras consolidadas;
- Relatório de gestão consolidado;

- Nota informativa sobre as entidades incluídas ou excluídas da consolidação;
- Regras e métodos observados na consolidação;
- Demonstrações financeiras individuais das entidades que integram o perímetro de consolidação dos grupos públicos.

O sistema eletrónico de prestação de contas permite assim aumentar a qualidade da conta de gerência, reduzir o tempo médio de análise por processo e controlar de forma mais eficiente os processos, o que resulta em maior transparência e *accountability*.

1.4. CONCLUSÃO

Pode concluir-se que não existe um modelo ótimo para estruturar a Administração Pública, pois trata-se de um sistema complexo em que se gerem vários tipos de *trade-offs*.

Verifica-se que o POCP assume um significado preponderante, enquadrando-se na reforma da administração financeira do Estado e constituindo um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna.

CAPÍTULO II – AS CONTAS COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

2.1. INTRODUÇÃO

A informação económico-financeira que resulta da utilização de um sistema de contabilidade pública, mais especificamente de um sistema de contabilidade analítica, permite apoiar a tomada de decisão pelos responsáveis de qualquer organização pública, realizar um controlo orçamental mais eficiente e eficaz, bem como comparar o custo de cada serviço do mesmo sector de diferentes instituições públicas.

Verifica-se que a implementação da contabilidade analítica em organizações de grande dimensão, como é o sistema tributário e aduaneiro, envolve exigências específicas. Na realidade, este sistema abrange um número elevado de unidades orgânicas, de âmbitos territoriais distintos, com uma multiplicidade de funções notável. Assim, para a gestão e avaliação do sistema é essencial dispor de um modelo de contabilidade adequado.

2.2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

2.2.1. Caracterização da situação antecedente: DGCI, DGAIEC e DGITA

2.2.1.1. A Direção-Geral dos Impostos

A DGCI era um organismo da Administração Pública central, integrado no MFAP, dotado de autonomia administrativa e territorialmente desconcentrado com três tipos de serviços (Anexo E):

- Serviços centrais: de natureza operacional (gestão tributária, cobrança, inspeção tributária, justiça tributária e relações internacionais) ou de apoio (planeamento, auditoria interna, relações públicas, consultadoria e contencioso, gestão dos recursos financeiros e humanos, formação profissional e gestão de instalações);
- Serviços regionais: constituídos por 21 Direções de Finanças;
- Serviços locais: constituídos por 344 Serviços de Finanças (unidades desconcentradas).

A DGCI tinha por missão administrar os impostos sobre o rendimento, património e consumo, bem como outros tributos que lhe fossem atribuídos por lei, de acordo com as políticas definidas pelo Governo em matéria tributária¹. Na prossecução da sua missão, a DGCI desenvolvia as seguintes atribuições:

- Liquidação e cobrança de impostos;

¹ Conforme Decreto-Lei n.º 81/2007, de 27 de Março.

- Inspeção tributária e justiça tributária, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais;
- Realização de acordos e convenções internacionais de âmbito tributário (destinados a evitar a dupla tributação);
- Ação de justiça tributária e representação da Fazenda Pública, junto de órgãos judiciais;
- Informar particulares e empresas das suas obrigações fiscais;
- Promoção da aplicação correta da legislação e decisões administrativas relativas às suas atribuições, contribuindo para a melhoria da eficácia do sistema fiscal;
- Arrecadação de outras receitas do Estado e pessoas coletivas de direito público.
- Cooperação com administrações tributárias de outros Estados e participação nos trabalhos de organismos internacionais especializados no domínio da fiscalidade.

Recursos tecnológicos e sistemas de informação²

A DGCI utilizava aplicações informáticas disponibilizadas e geridas pelo Instituto de Informática, e era apoiada pela DGITA em termos de desenvolvimento aplicacional e desenvolvimento e manutenção das infraestruturas tecnológicas (rede e comunicações). Neste âmbito, o suporte aplicacional à atividade era operacionalizado por via de aplicações informáticas desenvolvidas à medida e para as quais eram estabelecidos níveis de fiabilidade diferenciados. Desta forma, tanto a disponibilização de novos serviços, através do Portal das Finanças, como a frequente renovação e atualização do parque informático, contribuíam para a inovação técnica e tecnológica da DGCI.

Sendo a fiabilidade técnica dos sistemas de informação (associada ao desenvolvimento aplicacional, manutenção e segurança) uma atribuição direta dos organismos que tinham por missão prestar apoio informático à DGCI, as políticas e normas correspondentes eram estabelecidas em conjunto (DGCI e DGITA). No entanto, era da responsabilidade exclusiva da DGCI a identificação dos sistemas a desenvolver, bem como a descrição dos serviços e funções que se esperava que desempenhassem.

A DGCI utilizava o GeRFiP³ e dispunha de duas aplicações informáticas da responsabilidade da DGITA, em termos de desenvolvimento, atualização e manutenção:

² Conforme relatório de atividades da DGCI de 2010.

³ O GeRFiP é uma solução para os domínios da gestão contabilística e financeira e consubstancia a implementação do POCP; foi desenhado com o objetivo de normalizar os processos e apoiar as atividades de gestão financeira e orçamental dos órgãos e serviços da AP num contexto integrado (Anexo A).

- SLC (Sistema Local de Cobrança), de suporte às áreas de contabilidade e tesouraria, utilizado nas secções de cobrança dos serviços locais, que funcionava de forma integrada, conferindo suporte informático aos seguintes atos:
 - o Registo de movimentos de escrituração e contabilização, produzindo informação relativa a toda a cobrança;
 - o Controlo da arrecadação da receita;
 - o Disponibilização da informação necessária à elaboração das contas de gerência dos responsáveis pelas secções de cobrança.
- GPS (Sistema de Gestão Eletrónica dos Processos Administrativos), suportado pela aplicação informática de mercado *FileNet* que regista a entrada e controla o *workflow* de grande parte da documentação que entra nos serviços.

De referir que a análise funcional que suportava todo o desenvolvimento aplicacional assegurava a integração e o cruzamento da informação, para além do sistema de *DataWarehouse* da DGCI possibilitar a análise de grande volume de dados.

Recursos financeiros⁴

Na DGCI, a estrutura da despesa incluía despesas correntes (funcionamento, despesas com pessoal, aquisição de bens e serviços) e despesas de capital (investimentos – PIDDAC), com pouca expressividade nesta entidade.

O orçamento de funcionamento sustentava integralmente as atividades desenvolvidas pelos serviços da DGCI, sendo as respetivas receitas provenientes de quatro fontes de financiamento: receitas gerais, provenientes do orçamento do Estado; receitas próprias; receitas do Fundo de Estabilização Tributário (FET); receitas de fundos da União Europeia.

2.2.1.2. A Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

A DGAIEC era um serviço central da Administração Pública direta do Estado, integrado no MFAP, dotado de autonomia administrativa que tinha por missão exercer o controlo da fronteira externa comunitária e do território aduaneiro nacional para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, bem como administrar os impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indiretos, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e legislação comunitária⁵.

As atribuições da DGAIEC eram as seguintes:

- Assegurar a liquidação, cobrança e contabilização dos direitos de importação e exportação, dos impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indiretos;

⁴ Conforme relatório de atividades da DGCI de 2010.

⁵ Conforme Decreto-Lei n.º 82/2007, de 29 de Março; Portaria n.º 349/2007, de 30 de Março.

- Garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade, exercer a ação de inspeção tributária e efetuar controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo e combatendo a fraude e a evasão aduaneiras e fiscais e os tráficos ilícitos;
- Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais;
- Colaborar com outros serviços, organismos comunitários e internacionais, através da assistência mútua e da coordenação com outras administrações aduaneiras;
- Informar os operadores e particulares sobre as respetivas obrigações aduaneiras e fiscais;
- Assegurar o licenciamento do comércio externo de produtos agrícolas e industriais, e gerir os regimes restritivos do comércio externo desses produtos.

A organização interna dos serviços da DGAIEC seguia um modelo de estrutura hierarquizada, sendo as seguintes as suas unidades orgânicas nucleares (Anexo F):

- 14 Direções de Serviços⁶ que integravam os serviços centrais e asseguravam as atribuições de carácter técnico-normativo nos domínios da gestão aduaneira e regulação das trocas, da gestão dos impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indiretos, da inspeção e fiscalização aduaneira e fiscal.
- 15 Alfândegas⁷ que constituíam unidades orgânicas desconcentradas no plano regional e local, e asseguravam a prossecução das atribuições de carácter operativo na respetiva área de jurisdição.

⁶ Direção de Serviços de Tributação Aduaneira; Direção de Serviços de Regulação Aduaneira; Direção de Serviços de Licenciamento; Direção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo; Direção de Serviços dos Impostos sobre os Veículos Automóveis e o Valor Acrescentado; Direção de Serviços Antifraude; Direção de Serviços de Auditoria Interna; Direção de Serviços de Gestão de Recursos Humanos; Direção de Serviços de Gestão de Recursos Financeiros e Materiais; Direção de Serviços da Receita Nacional e dos Recursos Próprios Comunitários; Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso; Direção de Serviços de Planeamento e Organização; Direção de Serviços de Cooperação Aduaneira e Documentação e Laboratório.

⁷ Alfândega do Aeroporto de Lisboa; Alfândega do Aeroporto do Porto; Alfândega de Alverca; Alfândega de Aveiro; Alfândega de Braga; Alfândega de Faro; Alfândega do Freixo; Alfândega do Funchal; Alfândega do Jardim do Tabaco; Alfândega de Leixões; Alfândega Marítima de Lisboa; Alfândega de Peniche; Alfândega de Ponta Delgada; Alfândega de Setúbal; Alfândega de Viana do Castelo.

Recursos tecnológicos e sistemas de informação⁸

A DGAIEC tinha aplicações informáticas de suporte ao processamento de dados, nas áreas de contabilidade, gestão documental e tesouraria, nomeadamente o sistema GeRFiP (Anexo A). As atividades *core* eram suportadas por sistemas informáticos desenvolvidos em parceria com a DGITA, os quais eram objeto de melhorias que visavam novas funcionalidades facilitadoras da gestão, quer a nível central, quer a nível local, e do relacionamento com os clientes.

A informatização contínua era uma prioridade de gestão, pela necessidade de crescente interoperabilidade dos sistemas de informação e do reaproveitamento da informação disponível na administração fiscal, o que permitia um rápido conhecimento da informação relevante para efeitos de decisão e assim elevar o nível de qualidade dos serviços prestados. Algumas das aplicações informáticas encontravam-se integradas de forma a permitir cruzamentos de informação, especialmente em termos de interligação com o Sistema de Contabilidade Aduaneira (SCA).

Recursos financeiros⁹

As receitas da DGAIEC originavam-se nas dotações atribuídas pelo orçamento do Estado, sendo que dispunha ainda de receitas próprias, cujos saldos transitavam para o ano seguinte, nomeadamente: produto da venda de bens e prestação de serviços solicitados por outras entidades, públicas ou privadas; e quaisquer receitas que, por lei ou contrato, lhe fossem atribuídas.

As despesas da DGAIEC resultavam de encargos decorrentes da prossecução das suas atribuições, sendo a estrutura da despesa constituída por despesas correntes (funcionamento, despesas com pessoal, aquisição de bens e serviços) e despesas de capital (investimentos – PIDDAC).

2.2.1.3. A Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

A DGITA, serviço da Administração Pública central dotado de autonomia administrativa, integrado no MFAP, tinha por objetivo apoiar a DGCI e DGAIEC, através do desenvolvimento de infraestruturas tecnológicas e prestação de serviços para concretização dos objetivos estabelecidos, ou seja, para realização das atribuições daquelas direções-gerais.

Dada a particularidade da missão, no âmbito das tecnologias de informação, a DGITA desenvolvia a sua atividade, sobretudo a partir de projetos, com as seguintes atribuições¹⁰:

⁸ Conforme relatório de atividades da DGAIEC de 2010.

⁹ Conforme relatório de atividades da DGAIEC de 2010.

- Avaliar, em paralelo com os clientes DGCI e DGAIEC, as necessidades de informação e oportunidades para as tecnologias de informação no desenvolvimento contínuo dos serviços da administração fiscal e aduaneira;
- Fornecer apoio técnico à DGCI e à DGAIEC no domínio da gestão dos sistemas de informação;
- Implementar e desenvolver as infraestruturas tecnológicas de suporte aos serviços da administração tributária, com recurso à aquisição ou desenvolvimento, assegurando as condições da sua gestão operacional;
- Desenvolver, promover e implementar os sistemas de informação de utilização comum da DGCI e DGAIEC, ou associados à satisfação das suas necessidades específicas;
- Salvaguardar a gestão patrimonial da informação da DGCI e DGAIEC em suporte informático;
- Colaborar com a DGCI e DGAIEC no planeamento de projetos e atividades, definição de prioridades e acompanhamento da execução de objetivos.

A estrutura orgânica da DGITA (Anexo G) compreendia três áreas funcionais principais: desenvolvimento de sistemas de informação, gestão de infraestruturas tecnológicas e serviços administrativos e de apoio. De salientar a natureza flexível e variável das áreas operativas de maior impacto junto dos serviços utilizadores e contribuintes, que viabilizava a capacidade de ajustamento organizacional à evolução das competências tecnológicas e financeiras.

Recursos financeiros¹¹

As receitas da DGITA originavam-se nas dotações atribuídas pelo orçamento do Estado, bem como em receitas próprias. A DGITA apresentava uma estrutura da despesa que incluía despesas correntes (funcionamento, despesas com pessoal, aquisição de bens e serviços) e despesas de capital (investimentos – PIDDAC).

2.2.2. Caracterização da situação atual: A Autoridade Tributária e Aduaneira

O Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC) deu origem a um processo de preparação de leis orgânicas de ministérios e respetivos serviços, determinante para o início de uma nova fase da reforma da Administração Pública, no sentido de utilização mais eficiente e racional dos recursos públicos.

¹⁰ Conforme Decreto Regulamentar n.º 24/2007, de 29 de março; Portaria n.º 352/2007, de 30 de março; relatório de atividades da DGITA de 2010.

¹¹ Conforme relatório de atividades da DGITA de 2010.

É neste âmbito que surge a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), serviço da Administração Pública direta do Estado, integrado no MFAP, dotado de autonomia administrativa que resulta da fusão da DGCI, DGAIEC e DGITA, sucedendo nas suas atribuições¹².

Com a criação da AT, renova-se a missão e objetivos da administração tributária e aduaneira, assegura-se uma maior coordenação na execução das políticas fiscais e garante-se uma utilização de recursos mais eficiente. A nível orçamental, a criação desta Autoridade permitirá uma redução de custos, através da simplificação da estrutura de gestão central, reforço do investimento em sistemas de informação e racionalização da estrutura de serviços regionais e locais.

2.2.2.1. Missão e atribuições

A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e outros tributos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade. São atribuições da AT:

- Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, património e consumo, dos direitos aduaneiros e outros tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público;
- Exercer a ação de inspeção tributária, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar controlos relativos à entrada, saída e circulação de mercadorias no território nacional, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras;
- Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária, cooperar com organismos europeus e outras administrações tributárias;
- Promover a correta aplicação da legislação e decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor medidas de carácter normativo, técnico e organizacional;
- Desenvolver e gerir infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições, à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade;

¹² Conforme Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, e Decreto-Lei n.º 142/2012, de 11 de julho.

- Realizar investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas em matéria tributária e aduaneira, bem como apoiar o Governo na definição da política fiscal e aduaneira;
- Informar os contribuintes sobre as obrigações fiscais e aduaneiras;
- Assegurar o controlo da fronteira externa da União Europeia e o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial;
- Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais.

2.2.2.2. Estrutura orgânica

A AT estrutura-se em unidades orgânicas nucleares, nomeadamente Direções de Serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes (serviços centrais), dispendo de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional (direções de finanças e alfândegas) e de âmbito local (serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros) (Anexo H). As direções de finanças e alfândegas apresentam uma estrutura ajustada ao perfil económico e demográfico da sua área territorial, tendo em consideração o volume de serviço, número de contribuintes e agentes económicos, bem como volume de receita.

As direções de finanças encontram-se agrupadas em três níveis:

- Grupo I: Direções de Finanças de Lisboa e Porto; a estrutura flexível destas direções de finanças compreende até ao máximo de 32 divisões e 6 secções de apoio administrativo;
- Grupo II: Direções de Finanças de Aveiro, Braga, Coimbra, Faro, Leiria, Santarém, Setúbal e Viseu; a estrutura flexível compreende até ao máximo de 56 divisões, 24 serviços de apoio técnico à ação criminal, planeamento, gestão e apoio à inspeção e de apoio à representação da Fazenda Pública, e 16 secções de apoio administrativo;
- Grupo III: Direções de Finanças de Angra do Heroísmo, Beja, Bragança, Castelo Branco, Évora, Guarda, Horta, Ponta Delgada, Portalegre, Viana do Castelo e Vila Real; a estrutura flexível compreende até ao máximo de 44 divisões, 22 serviços de apoio técnico e apoio à representação da Fazenda Pública, e 11 secções de apoio administrativo.

Os serviços de finanças são classificados em nível I ou nível II, consoante o número de contribuintes, volume de serviço e volume de receita. Dispõem de uma secção de tributação, uma secção de justiça tributária e uma secção de cobrança que podem ser desdobradas.

2.2.2.3. Objetivos da AT

Os objetivos estratégicos definidos pela AT para 2012 são¹³:

- Garantir a eficácia na gestão e cobrança fiscal e aduaneira.
- Reestruturar e flexibilizar a organização.
- Melhorar o serviço prestado ao contribuinte, facilitando o cumprimento voluntário e apoiar a competitividade económica.
- Reforçar a cooperação nacional e internacional a nível fiscal e aduaneiro e garantir a proteção nacional e da União Europeia.

A AT definiu ainda objetivos operacionais para 2012, nomeadamente:

- Assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras;
- Flexibilizar a organização e otimizar recursos;
- Reduzir os tempos de resposta aos cidadãos e empresas e reforçar o controlo aduaneiro;
- Aumentar o grau de satisfação dos cidadãos e agentes económicos.

Estando definidos os objetivos da instituição é necessário determinar os custos e as atividades necessários para os alcançar, devendo, para tal, recorrer-se à informação fornecida por um sistema de contabilidade analítica.

A AT utiliza os seguintes instrumentos de gestão, avaliação e controlo: plano estratégico plurianual, plano de atividades, orçamento, relatório de atividades, plano de formação profissional e balanço social.

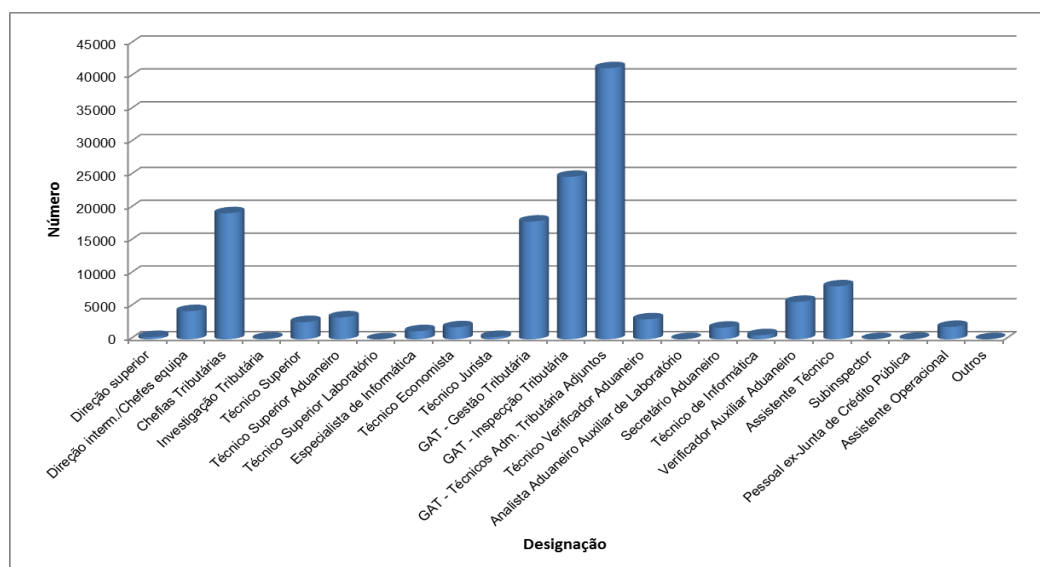
2.2.2.4. Recursos humanos

O total de colaboradores da AT é de 138.388, distribuídos por várias categorias profissionais, conforme Figura 2.1.

Verifica-se que as carreiras de gestão tributária, inspeção tributária e técnicos de administração tributária adjuntos do GAT (Grupo de Pessoal de Administração Tributária) são aquelas que apresentam maior número de trabalhadores, seguidas pelas chefias tributárias. Os assistentes técnicos e os verificadores auxiliares aduaneiros são carreiras que também apresentam bastantes efetivos. As carreiras com menor número de efetivos são investigação tributária, técnico superior de laboratório, técnico jurista e técnico de informática.

¹³ Conforme QUAR da AT para 2012.

Figura 2.1. Recursos humanos da AT



Fonte: QUAR da AT para 2012.

2.2.2.5. Recursos financeiros

A AT dispõe de receitas provenientes das dotações que lhe são atribuídas no orçamento de Estado, bem como de receitas próprias que incluem:

- Participação constituída por uma percentagem das cobranças efetuadas pela AT a favor de outros organismos do Estado, da segurança social e administração autónoma;
- Produto da venda de bens e serviços prestados a terceiros, incluindo comissão de liquidação e cobrança de receitas de outras entidades;
- Importâncias provenientes do fornecimento de bens e serviços informáticos nas áreas das suas atribuições;
- Montante de emolumentos e coimas cobradas nos serviços, custas cobradas nos processos fiscais e aduaneiros, percentagem das receitas resultantes de ações de inspeção e de outras correções nos valores declarados pelos contribuintes;
- Montante dos reembolsos dos salários e demais abonos dos membros das comissões de avaliações que sejam da iniciativa dos contribuintes;
- Produto da venda de impressos e publicações;
- Reembolso de encargos com publicidade realizada no âmbito da cobrança coerciva;
- Produto dos reembolsos de despesas com papel, fotocópias e correio, efetuadas no interesse dos contribuintes, bem como o produto do fornecimento de cadernetas prediais;
- Montante da taxa devida pela realização de segundas avaliações de prédios urbanos, quando suportadas pelos contribuintes;

- Montante da taxa devida pela prestação urgente de informações vinculativas;
- Produto da venda de bens não duradouros.

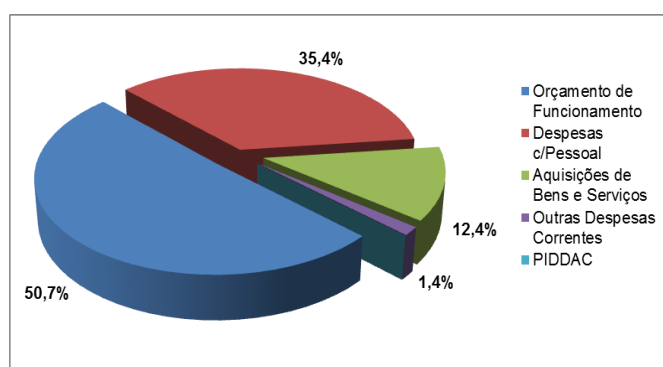
Os recursos financeiros disponibilizados para a AT, em 2012, ascendem a cerca de 1.278 M€, distribuídos por diferentes rubricas, conforme Quadro 2.1. e Figura 2.2. Verifica-se que o orçamento de funcionamento representa cerca de 50% do total dos recursos financeiros da entidade, correspondendo as despesas com pessoal a cerca de 35% e as despesas com aquisições de bens e serviços a cerca de 12%. Não estão previstas despesas no âmbito do PIDDAC.

Quadro 2.1. Recursos financeiros da AT

Designação	Planeados (m€)
Orçamento de funcionamento	647.766
Despesas c/ pessoal	452.924
Aquisições de bens e serviços	158.747
Outras despesas correntes	18.283
PIDDAC	0
Total	1.277.721

Fonte: QUAR da AT para 2012.

Figura 2.2. Recursos financeiros da AT



2.3. SISTEMA CONTABILÍSTICO

2.3.1. Caracterização genérica

Antes de janeiro de 2010, no âmbito do regime financeiro estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 155/92, a DGCI, a DGAIEC e a DGITA utilizavam o Sistema de Informação para a Gestão Orçamental (SIGO), desenvolvido pelo Instituto de Informática, que incluía, entre outros¹⁴, o Sistema de Informação Contabilística (SIC), baseado numa ótica de contabilidade de caixa.

Em janeiro 2010, a solução GeRFiP entrou em pleno funcionamento nos organismos do MFAP (inclusive na DGCI, DGAIEC e DGITA), desta forma a prestação de contas passou, a partir dessa data, a ser efetuada em POCP. Na AT continua a ser utilizado o GeRFiP, com as vertentes de gestão orçamental e contabilística¹⁵, bem como gestão de aquisições. Verifica-se que o GeRFiP permite facilitar a normalização de processos, a introdução de métricas e a adoção de novas ferramentas de gestão, como a contabilidade analítica.

¹⁴ Sistema de Gestão de Recursos Humanos (SGRH) e Sistema de Gestão Patrimonial (SGP).

¹⁵ Contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial, contabilidade analítica, tesouraria e imobilizado, instrumentos de apoio à gestão.

2.3.2. Contabilidade analítica

A informação que se pode extrair da contabilidade patrimonial é de âmbito global, pelo que pode não ser suficiente para a tomada de decisão pelos gestores públicos, assim se explica a importância da contabilidade analítica que proporciona uma perspetiva diferente da atividade financeira (Marques, *sine anno*; Mortal, 2005). De facto, a contabilidade analítica traduz-se num sistema de informação de gestão que visa medir e analisar proveitos, custos e resultados, fornecendo informação que permite avaliar a eficiência, eficácia e economia na utilização dos recursos colocados ao dispor de uma entidade (Caiado, 2003; Fernández e García, 2010; Franco, *et al.*, 2005; Marques, *sine anno*; Mortal, 2005; Pinto e Santos, 2005).

De acordo com Caiado (2003), Franco *et al.* (2005) e Mortal (2005), a contabilidade analítica tem por objetivo a atribuição financeira de valores resultantes dos níveis de utilização dos recursos e bens ou serviços a segmentos selecionados para acompanhamento da *performance* financeira, tomada de decisões e controlo de gestão. A implementação desta contabilidade tem, por isso, que estar de acordo com as necessidades reais de cada entidade, devendo, no entanto, focalizar a sua estrutura no detalhe das responsabilidades atribuídas a cada um dos agentes.

A utilidade da contabilidade analítica para o processo de tomada de decisões aumenta com a pormenorização da informação fornecida (maior detalhe dos custos, proveitos e resultados). No entanto, deve ter-se em conta que qualquer sistema de apuramento de custos gera encargos e que maior pormenor na informação implica maior dispêndio monetário. Trata-se de um *trade-off* entre a melhoria dos resultados das decisões e o custo de obtenção da informação, assim, os encargos gerados com o sistema de apuramentos de custos devem ser comparados com os benefícios obtidos, numa perspetiva de racionalidade económica. Atinge-se o limite da pormenorização quando o aumento dos custos for superior ao aumento dos resultados (Caiado, 2003; Franco *et al.*, 2005).

Na Administração Pública, a informação sobre custos é fundamental nas seguintes vertentes: orçamental, controlo e redução de custos, determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços públicos, medição do desempenho, avaliação de programas, e tomada de decisões de teor económico (Díaz, *et al.*, 2009; Fernández e García, 2010; IFAC, 2000). Carvalho *et al.* (1999 e 2008) e Marques (*sine anno*) referem que a contabilidade analítica é um sistema que regista e analisa componentes do património das instituições públicas e fornece informações necessárias a respeito de:

- Valorização dos inventários e trabalhos da entidade pública;
- Custo de atividades com fins lucrativos, comparando-os com receitas obtidas na sua venda;

- Custo de produtos e serviços sem objeto de lucro, para estabelecer taxas e preços públicos, comparando-os com produtos ou serviços semelhantes e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência;
- Planificação e controlo de processos para avaliação de responsabilidades.

O POCP veio tornar a contabilidade analítica obrigatória para as entidades subordinadas às suas normas, no entanto, não criou nenhuma norma específica para o seu desenvolvimento, deixando livre a classe 9 para esse efeito, à semelhança do SNC. No entanto, os vários planos sectoriais foram criando mecanismos para o efetivo apuramento e análise de custos e, em certos casos, também de proveitos (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 1999 e 2008).

De referir que o plano de contas a desenvolver deverá utilizar contas que: permitam obter informação de custos por centros de responsabilidade e por produtos/serviços; sejam distintas para o imobilizado, serviços não faturados aos contribuintes e serviços com faturação; registem os custos previsionais por centro de custos¹⁶; permitam apurar resultados reais por tipo de produtos e centro de custos, bem como determinar desvios através da comparação entre custos previsionais e reais (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 1999) (Quadro 2.2.).

No POCAL, o sistema de contabilidade analítica inclui a obrigatoriedade de apresentação de mapas¹⁷ que permitam o apuramento do custo das funções e dos custos relacionados com a fixação de tarifas e preços de bens e serviços (custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeira).

Quadro 2.2. Exemplo de plano de contas da classe 9

Código	Descrição
91	Contas refletidas ¹⁸
92	Reclassificação de custos
92.1	Custo das compras
92.2	Mão-de-obra direta
92.3	Gastos gerais
93	Centros de custos
93.1	Centros de custos de aprovisionamento

¹⁶ São locais físicos, ou não, onde se consomem os recursos necessários para a realização das atividades, em consequência do processo produtivo (Díaz *et al.*, 2009).

¹⁷ Como documentos da contabilidade analítica, o POCAL faz referência a fichas de materiais, cálculo de custo/hora de mão-de-obra, cálculo de custo/hora de máquinas e viaturas, apuramento de custos indiretos, apuramentos de custos do bem/serviço, apuramento de custos diretos da função, não sendo obrigatória a realização de uma demonstração de resultados por funções.

¹⁸ Contas de ligação com a contabilidade financeira.

Código	Descrição
93.2	Centros de custos de produção
93.3	Centros de custos de distribuição
93.4	Centros de custos administrativos
94	Produção
94.1	Produto A
94.2	Produto B
95	Existências
96	Encargos a repartir
96.1	Encargos sociais
96.2	Seguros
96.3	Conservação e reparação
96.4	Amortizações do exercício
97	Desvios sobre custos
97.1	Desvio de compras
97.2	Desvios das secções
97.3	Desvios de produção
98	Diferenças de incorporação
98.1	Custos fixos
98.2	Diferenças de imputação
99	Resultados analíticos
99.1	Vendas e prestações de serviços
99.2	Custos das vendas e prestações de serviços
99.3	Custos de distribuição
99.4	Custos administrativos
99.5	Proveitos financeiros
99.6	Custos financeiros

Fontes: adaptado de Carvalho *et al.* (1999) e Franco *et al.* (2005).

2.3.2.1. Tipos de custos

No âmbito da contabilidade analítica é fundamental o apuramento do custo unitário dos produtos ou serviços. Conforme Franco *et al.* (2005), os custos devem ser determinados de maneira objetiva, com vista à obtenção de elementos necessários para analisar dados históricos e para realizar o processo de planeamento e tomada de decisões. Caiado (2003), Carvalho *et al.* (2008), Díaz, *et al.* (2009), Fernández e García (2010) e Pereira e Franco (2001) referem que os custos da contabilidade financeira podem ser reclassificados de várias formas, como a seguir se apresenta.

Custos por funções

São custos determinados de acordo com a sua origem na estrutura organizacional, ou seja, através da identificação da função com a qual estão relacionados e em que atividades estão inseridos, nomeadamente:

- Custos de aprovisionamento, referentes ao funcionamento dos armazéns de materiais e de produtos.
- Custos de produção, relacionados com a valorização dos recursos usados na produção dos bens ou prestação dos serviços.
- Custos de distribuição, respeitantes ao funcionamento da estrutura comercial.
- Custos administrativos, referentes ao funcionamento da estrutura administrativa.
- Custos financeiros, associados à utilização de capitais alheios.

Custos diretos e custos indiretos

Os custos devem ser reclassificados em diretos e indiretos por unidades orgânicas que podem assumir a forma de departamentos ou serviços. Para tratamento e gestão desses centros de custos pode utilizar-se o método das secções homogéneas¹⁹.

O que permite classificar os custos em diretos²⁰ ou indiretos²¹ é a sua relação com o objeto de custo e não a sua natureza. Para tal, é necessário definir previamente um objeto de custo, sobre o qual se pretende apurar o respetivo custo, que pode ser um produto, um serviço, uma atividade, uma função, um departamento, um projeto, um cliente, ou um programa²².

Custos fixos e custos variáveis

Os custos fixos mantêm-se constantes independentemente do nível de atividade, relacionando-se, de um modo geral, com os custos de estrutura e com a capacidade instalada. Os custos variáveis dependem do nível de atividade, sendo proporcionais.

Custos dos produtos e custos do período

Os custos dos produtos relacionam-se diretamente com o processo produtivo, enquanto os custos do período afetam o resultado num dado intervalo de tempo, estando associados ao exercício económico em que incorrem. De um modo geral, o período de referência considerado para efeitos de informação para a gestão é o período de um mês.

Os componentes inerentes ao custo de produção são os materiais, a mão-de-obra direta e os gastos gerais (custos indiretos). O consumo de materiais traduz-se num custo direto do produto e depende da quantidade consumida, bem como do custo unitário. A mão-

¹⁹ Método escolhido para apuramento de custos no PCAH.

²⁰ Custos diretos são específicos de determinado objeto de custo e não existiriam se o objeto de custo não existisse, sendo a sua imputação direta.

²¹ Custos indiretos são referentes a vários objetos de custo em simultâneo, sendo que a sua repartição implica a definição de critérios de imputação.

²² O termo objeto de custo aplica-se a um item cujo custo deve ser medido, como tipos de inventários, programas governamentais, *outputs* de bens e serviços provenientes desses programas (IFAC, 2000).

de-obra direta é referente aos custos relativos à remuneração dos trabalhadores que participam diretamente na execução dos bens e na prestação de serviços (para o cálculo dos custos deve considerar-se o número de horas por objeto de custo e o custo horário). Os gastos gerais incluem outros tipos de custos de produção, como: mão-de-obra indireta, consumo de água, eletricidade e combustíveis, amortizações, rendas, seguros (custos heterogêneos, quanto ao seu valor e à sua relação com o objeto de custo, que podem ser comuns a diferentes objetos de custo).

Custos reais e custos padrões

Os custos reais correspondem aos produtos comprados ou produzidos ou aos serviços prestados e são determinados *a posteriori*. Os custos padrões são custos teóricos utilizados para valorização interna dos produtos e serviços, que podem ser custos orçamentados ou custos de *benchmarking*²³.

Os custos padrão são obtidos através de normas técnicas usadas para definir o custo de produtos ou serviços. Os custos orçamentados resultam da elaboração de orçamentos da entidade para um dado período, sendo que os orçamentos são a tradução numérica dos objetivos e dos planos aprovados pela direção da organização. Assim, os custos orçamentados representam mais adequadamente a realidade, pois têm em consideração as condições normais de exploração referentes ao período.

2.3.2.2. Modelos de apuramento de custos

Os sistemas de custeio têm como finalidade a acumulação de custos para valorizar corretamente *outputs*. O processo de cálculo de custos por produtos/serviços pode ser realizado através de vários critérios que se baseiam em modelos orgânicos ou inorgânicos. Num sistema orgânico, a estrutura orgânica da entidade é analisada antes do cálculo do custo dos produtos ou serviços, sendo calculado o custo de cada centro de responsabilidade. Neste modelo há diferentes fases sequenciais em que a localização dos custos pode ter a ver com centros de responsabilidade, secções, departamentos ou atividades. Um sistema de custos inorgânico não utiliza a estrutura orgânica da entidade para o cálculo do custo do produto final (objeto de custo), no entanto, este modelo não permite a identificação e análise de responsabilidades (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 1999; Díaz, *et al.*, 2009).

Caiado (2003) e Franco *et al.* (2005) referem que os sistemas tradicionais de imputação de custos (como o método das secções homogêneas) assumem o pressuposto que os custos indiretos resultam da produção, assim são adotadas bases de repartição dos custos aos produtos/serviços que se relacionam com volumes de *outputs* (número de

²³ Custos que consideram as boas práticas de outros sectores de atividade.

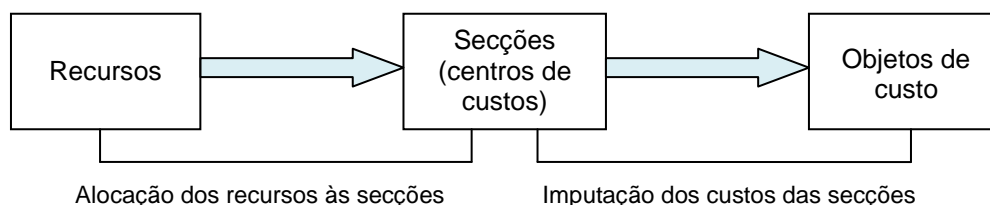
horas/homem, valor da mão-de-obra direta, número de horas/máquina, número de unidades produzidas, consumo de materiais).

Desta forma, a imputação dos custos indiretos é realizada através de coeficientes de imputação²⁴, devendo ser utilizadas bases de repartição que tenham uma relação mais direta com o consumo desses custos pelos diferentes objetos de custo. Pode ser usado o método de base única, em que os custos indiretos são repartidos através de uma única base de imputação, ou o método de base múltipla, em que os custos indiretos são repartidos por conjuntos de custos homogêneos, sendo posteriormente atribuído a cada conjunto um critério de repartição mais específico (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 2008; Díaz, *et al.*, 2009).

2.3.2.2.1. Método das Secções Homogêneas

A necessidade de dispor de elementos sobre os custos dos diferentes centros de atividade conduziu à repartição dos custos por secções (centros de custos), o que permite medir o desempenho do responsável por cada secção, sem colocar em causa o cálculo do custo dos produtos (Mortal, 2005). Este método assenta na divisão da organização em segmentos organizacionais dos quais se determinam custos de funcionamento que são depois imputados aos objetos de custo²⁵. Trata-se de uma repartição intermédia entre os custos por objeto de custo e os custos por natureza (Caiado, 2003; Franco *et al.*, 2005) (Figura 2.3.).

Figura 2.3. Esquema representativo do método das secções homogêneas



Fonte: adaptado de Franco *et al.* (2005).

A criação das secções deve relacionar-se com a estrutura orgânica da entidade e ter em conta as necessidades de informação. Desta forma, de acordo com Franco *et al.* (2005), podem definir-se secções de aprovisionamento, administrativas, de produção e de distribuição, entre outras. As secções de produção podem estar divididas em secções

²⁴ Entende-se por coeficiente ou quota de imputação, a relação entre os gastos gerais (custos indiretos) de certo período e a quantidade ou valor que expressa a atividade a que esses gastos dizem respeito – a chamada base de repartição; Assim, *quota de imputação = gastos gerais / base de repartição*, havendo uma relação de proporcionalidade entre os gastos gerais e o valor ou quantidade da base (Caiado, 2003).

²⁵ Materiais, produtos, serviços.

principais (atividade diretamente afeta à produção), secções auxiliares (atividade de fornecimento de serviços às outras secções), secções administrativas e de distribuição (relacionadas com as funções administrativa, comercial e de aprovisionamento²⁶).

Ao definir as secções, deve ter-se em conta: a correspondência com a concretização de tarefas individuais ou conjuntos de tarefas/funções homogéneas; a presença de um responsável; a identificação de unidades de medida das atividades desenvolvidas, para controlo e imputação dos custos ao objeto de custo (Caiado, 2003; Díaz, *et al.*, 2009; Franco *et al.*, 2005).

Os custos de funcionamento das secções são apurados mensalmente em mapas de custo das secções e podem ser classificados em custos diretos, comuns ou reembolsos. Os custos comuns podem incluir fornecimentos e serviços externos, remunerações, encargos sociais, amortizações, seguros e consumo de materiais. Os reembolsos são a valorização das prestações de serviços das secções auxiliares a outras secções, a preço de custo (Caiado, 2003; Franco *et al.*, 2005).

A definição da base de imputação (ou unidade de obra) depende da natureza da secção: nas secções principais e auxiliares depende da forma como os custos serão repartidos (aos produtos e serviços, no caso das secções principais, ou às outras secções, no caso das secções auxiliares); nas secções de aprovisionamento depende da natureza da secção e do critério de imputação adotado (Caiado, 2003; Franco *et al.*, 2005).

2.3.2.2.2. Método ABC

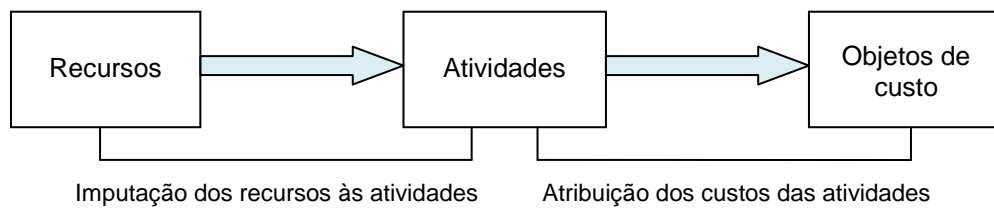
Esta metodologia assume fundamentalmente que os produtos (*outputs*), para serem obtidos, requerem atividades que consomem recursos (*inputs*). Ou seja, o método ABC (*Activity Based Costing*) permite repartir os custos indiretos pelas quantidades produzidas e serviços realizados, em função da contribuição resultante de cada atividade²⁷ ou grupo de atividades (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 1999; Franco *et al.*, 2005).

O modelo ABC é, na realidade, um sistema de custos diretos que utiliza variáveis reais ou padrão, e parte da premissa que as várias atividades desenvolvidas na organização pública geram custos. Na operacionalização do sistema ABC são estabelecidas relações entre essas atividades e os produtos/serviços, através de indutores de custos (*cost drivers*), apurando-se assim o custo das atividades, sendo posteriormente imputados esses custos aos produtos/serviços (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 1999; Franco *et al.*, 2005) (Figura 2.4.).

²⁶ Quanto ao aprovisionamento, estas secções referem-se a armazéns de materiais e de produtos acabados e consideram, essencialmente, os custos fixos a repartir pelos bens armazenados.

²⁷ Ação necessária para realizar os objetivos das várias funções da organização.

Figura 2.4. Esquema representativo do método ABC



Fonte: adaptado de Franco *et al.* (2005).

A diferença principal entre o método ABC e os métodos tradicionais de apuramento de custos, diz respeito à forma como os custos indiretos, resultantes das atividades, são alocados aos objetos de custo através de *cost drivers* (bases de imputação) que não se baseiam em volumes de *output*, o que implica maior correção dos custos apurados por objeto de custo e melhor controlo e gestão de recursos (Franco *et al.*, 2005).

No entanto, o ABC é um método que pretende chegar ao custo dos produtos/serviços, não tendo em consideração a aferição do desempenho dos responsáveis pelos departamentos da entidade, como acontece no método das secções homogéneas. Apresenta também algumas dificuldades associadas à sua implementação e manutenção, como: as atividades transversais à entidade nem sempre são facilmente identificáveis; é um sistema mais dispendioso, a nível de recursos humanos e financeiros, pois implica revisões periódicas das atividades e dos *cost drivers* para que a qualidade da informação seja garantida (Caiado, 2003; Carvalho *et al.*, 1999; Franco *et al.*, 2005).

2.3.2.3. Indicadores de gestão

De acordo com Carvalho *et al.* (1999), o processo de avaliação e controlo nas entidades públicas não lucrativas pode ser complexo, sendo difícil medir a eficácia²⁸, eficiência²⁹ e economia³⁰. Desta forma, para apoiar a gestão das entidades públicas devem ser definidos indicadores de gestão – instrumentos de avaliação que permitem analisar as variáveis chave da instituição, a nível de recursos e sua afetação, funcionamento interno e resultados, bem como relação com o meio envolvente (Fernández e García, 2010; Franco *et al.*, 2005).

Díaz *et al.* (2006) mencionam duas características determinantes da aplicabilidade dos indicadores de gestão – representatividade e facilidade de cálculo. A representatividade

²⁸ Relação entre *outputs* e objetivos da organização; os indicadores de eficácia medem o grau com que foram alcançados os objetivos previstos.

²⁹ Relação entre *outputs* de um serviço ou atividade e o volume ou valor dos *inputs* consumidos para a produção desses *outputs*; os indicadores de eficiência permitem verificar se a relação entre os serviços prestados e os recursos utilizados é adequada.

³⁰ Refere-se apenas aos *inputs* e mostra se os custos foram minimizados ao se desenvolver uma determinada atividade.

entende-se como a capacidade do indicador para refletir o mais exatamente possível a realidade objeto de medição e a qualidade dos serviços prestados. A facilidade de cálculo refere-se à possibilidade de atribuir valores ao indicador através dos sistemas de informação disponíveis. Assim, cada conjunto de indicadores subjacentes à análise interna das entidades públicas terá que obedecer às características específicas dessas mesmas entidades.

Carvalho *et al.* (1999) e Díaz *et al.* (2006) apresentam os seguintes tipos de indicadores:

- Indicadores de *inputs*, informam sobre os recursos usados por um centro de custos ou produto e expressam-se através de unidades de volume ou quantidade (horas/homem, horas de utilização de equipamentos);
- Indicadores de *outputs*, informam sobre a quantidade de bens produzidos ou serviços realizados pela entidade, sendo medidos em volume ou unidades económicas;
- Indicadores de resultados, informam a respeito dos resultados alcançados, sendo expressados em termos de qualidade e grau de satisfação dos utilizadores dos serviços;
- Indicadores de impacto, informam acerca da repercussão dos resultados de um programa a nível interno e externo.

Conforme se pode verificar no quadro seguinte, a AT definiu vários tipos de indicadores de eficácia, eficiência e qualidade, para 2012.

Quadro 2.3. Indicadores de eficácia, eficiência e qualidade definidos pela AT para 2012

Indicadores	Unid.
Eficácia	
1. Cobrança coerciva	M€
2. Valor monetário das correções inspetivas tributárias	M€
3. Declarações de IRS entregues via eletrónica	%
4. Eficácia processual nas infrações fiscais	%
5. Controlos <i>a posteriori</i> nas declarações aduaneiras de trânsito, importação e exportação	%
Eficiência	
6. Grau de implementação do Plano de Reestruturação da rede local da AT	%
7. Índice de segurança da informação	%
8. Efetivos e estagiários que frequentam, pelo menos, uma ação de formação	%
9. Eficiência dos procedimentos de revisão administrativa	%
10. Prazo médio de resposta a pedidos de informação vinculativa	dias
11. Prazo médio de pagamento de reembolsos de IVA a 30 dias	dias
12. Declarações de importação, sujeitas a controlo documental, desembaraçadas nas primeiras 24 horas	%
13. Taxa de eficiência no atendimento telefónico – <i>Call Center</i>	%

Indicadores	Unid.
Qualidade	
14. Nível de satisfação dos contribuintes e agentes económicos - Canal Internet	%
15. Tempo médio de espera para atendimento presencial	minutos
16. Tempo médio de resposta às reclamações no atendimento	Dias

Fonte: QUAR da AT para 2012.

2.3.3. Consolidação de contas

Conforme referido no Capítulo I, o POCP não estabeleceu princípios e normas referentes à consolidação de contas no sector público, encontrando-se os mesmos dispersos e não homogeneizados pelos planos de contabilidade sectoriais (Lopes e Pires, 2011). No entanto, a Orientação n.º 1/2010³¹ veio determinar princípios orientadores para a consolidação de contas de entidades do sector público administrativo e definir requisitos mínimos para preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas, contribuindo, deste modo, para a normalização contabilística e melhoria da qualidade da informação prestada pelas demonstrações financeiras consolidadas do sector público. Esses princípios e requisitos são de aplicação obrigatória até à publicação de normas de consolidação de contas previstas nos planos sectoriais ou de uma norma única de consolidação de contas para o sector público administrativo³².

O preâmbulo da Portaria n.º 474/2010 menciona que, de acordo com as IPSAS, o processo de prestação de contas diz respeito à apresentação de demonstrações financeiras, às suas componentes e relato financeiro, pelo que a adoção destas normas implica a adaptação do POCP e planos sectoriais a um novo Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC).

De facto, os procedimentos e requisitos de consolidação de contas para o sector público constantes da Orientação n.º 1/2010 são semelhantes aos referidos no SNC, nomeadamente nas NCRF 13, 14 e 15 (Anexo B), quer a nível de princípios contabilísticos, quer a nível de identificação das entidades que constituem o grupo público. Aquela Orientação refere que devem ser utilizadas como referência as normas IPSAS, no entanto o POCP e os planos de contabilidade sectoriais ainda não se adaptaram a estas normas, sendo muito importante que esta adaptação ocorra com brevidade (Lopes e Pires, 2011).

As demonstrações financeiras consolidadas são elaboradas após a realização de operações de homogeneização e eliminação de operações internas, de forma a obter uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental das entidades que integram o grupo público.

³¹ Publicada pela Portaria n.º 474/2010, de 15 de junho.

³² Conforme artigo 5.º da Portaria n.º 474/2010.

Os métodos de consolidação previstos na Orientação n.º 1/2010 são o método da simples agregação, o método de consolidação integral e o método de equivalência patrimonial.

O método da simples agregação aplica-se quando, na ausência de qualquer participação no capital das entidades consolidadas, se verifica um efetivo controlo administrativo por parte da entidade consolidante. Este método traduz-se na soma algébrica de balanços, demonstrações de resultados e mapas de execução orçamental das entidades pertencentes ao grupo público, sendo obrigatória a eliminação dos saldos, transações, transferências e subsídios, e resultados incorporados em ativos relativos a operações efetuadas entre essas entidades.

O método de consolidação integral³³ aplica-se quando a entidade consolidante detém uma participação superior a 50% dos direitos de voto dos titulares do capital da entidade controlada. Consiste na integração no balanço, demonstração de resultados e mapas de execução orçamental da entidade consolidante dos elementos respetivos das demonstrações financeiras das entidades consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros (ou interesses minoritários).

O método de equivalência patrimonial³⁴ aplica-se quando uma entidade pertencente ao grupo público exerce influência significativa sobre a gestão operacional e financeira de uma entidade não incluída no grupo público. Este método consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detida, pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

No caso em estudo, tendo em conta a forma como ocorreu a fusão da DGCI, DGAIEC e DGITA para formar a AT, verifica-se que não é possível identificar entidades distintas que integrem um grupo público, pois aquelas entidades que existiam antes da fusão desapareceram para dar origem a uma entidade nova, assim, não é aplicável nenhum dos métodos de consolidação de contas referidos anteriormente. A nível de consolidação financeira e orçamental, o sistema RIGORE permite integrar os organismos da Administração Pública central que utilizam a solução GeRFiP, bem como organismos que tenham outras soluções de POCP.

³³ Para efeitos de aplicação do método de consolidação integral, adotar-se-á o previsto na NCRF 15 - Investimentos em subsidiárias e consolidação.

³⁴ Para efeitos de aplicação do método de equivalência patrimonial, adotar-se-á o previsto na NCRF 13 - Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas.

2.4. MODELO DE CONTABILIDADE ANALÍTICA APLICADO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

2.4.1. Princípios subjacentes à implementação do Modelo

O modelo a adotar deverá permitir calcular e analisar custos, comparando custos de serviços semelhantes entre entidades diferentes ou entre exercícios económicos diferentes, e custos reais com custos previsionais; justificar o valor de taxas e preços públicos; facilitar a elaboração do orçamento e a disponibilização de informação a entidades financiadoras; estar adaptado às características particulares da instituição; e apoiar decisões a respeito de se a entidade deverá continuar diretamente responsável por determinado serviço ou subcontratá-lo a entidades externas.

Para definir e implementar um modelo de apuramento de custos, através do sistema de contabilidade analítica, será necessário seguir algumas etapas, nomeadamente:

- Análise de custos por natureza, tendo por base elementos da contabilidade patrimonial, para se proceder à sua reclassificação na contabilidade analítica;
- Divisão da AT em centros de custos ou centros de responsabilidade, de acordo com o seu organograma: definição da medida de *inputs* a utilizar, ou seja, se os mesmos se vão basear em valores reais/históricos ou valores padrão;
- Análise da atividade da AT, quanto aos bens e serviços que produz;
- Identificação e análise de custos diretos e indiretos, relacionados com o objeto de custo;
- Identificação do método de apuramento de custos a adotar e afetação dos custos de forma a englobar todos aqueles que dizem respeito a determinado centro de custos;
- Imputação dos custos passíveis de serem afetos aos centros de custos da instituição.

A aplicação da contabilidade analítica a organizações públicas de grande dimensão, como o sistema tributário e aduaneiro, implica exigências específicas. De facto, este sistema engloba um elevado número de unidades orgânicas, de âmbitos territoriais distintos, e com uma pluralidade de funções assinalável. Assim, para a avaliação e gestão do sistema é determinante dispor de um modelo de contabilidade adequado.

2.4.2. Centros de custos

O método de apuramento de custos escolhido foi o método das secções homogéneas, pois aproxima-se da estrutura organizacional da AT, o que, de certo modo, permite uma melhor adaptação do modelo ao funcionamento da entidade. Assim, os centros de custos considerados neste modelo correspondem a unidades da estrutura orgânica da AT, sendo criados para alocação dos custos diretos e repartição dos custos indiretos, através de

coeficientes de imputação que permitem calcular os custos unitários das secções homogéneas (envolvendo a determinação dos recursos utilizados e respetivos custos).

Os departamentos operacionais têm como objetivo a produção de bens e prestação de serviços, os departamentos de apoio prestam serviços aos restantes departamentos e os departamentos administrativos e financeiros prestam serviços aos departamentos operacionais e aos departamentos de apoio. Desta forma, as secções que se definem (de acordo com o Anexo H) são nomeadamente: secções principais (departamentos operacionais), secções auxiliares (departamentos de apoio) e secções administrativas (departamentos administrativos e financeiros).

Os centros de custos (secções) a estabelecer, no âmbito deste modelo, poderão ser os seguintes:

SECÇÕES PRINCIPAIS

1. Serviços centrais

- 1.1. Direção de Serviços de Avaliações (DSA)
 - 1.1.1. Divisão de Avaliação da Propriedade e Estudos (DAPE)
- 1.2. Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (DSAFA)
 - 1.2.1. Divisão de Informações (DI)
 - 1.2.2. Divisão de Planeamento e Controlo Operacional (DPCO)
 - 1.2.3. Divisão Operacional do Norte (DON)
 - 1.2.4. Divisão Operacional do Sul (DOS)
- 1.3. Direção de Serviços de Cobrança (DSC)
 - 1.3.1. Divisão de Cobrança Voluntária (DCV)
 - 1.3.2. Divisão de Cobrança Executiva (DCE)
- 1.4. Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT)
 - 1.4.1. Divisão de Gestão Processual dos Créditos Tributários (DGPCT)
 - 1.4.2. Divisão de Gestão de Sistemas (DGS)
- 1.5. Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV)
 - 1.5.1. Divisão do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (DIPPE)
 - 1.5.2. Divisão do Imposto sobre os Tabacos (DIT)
 - 1.5.3. Divisão do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (DIABA)
 - 1.5.4. Divisão do Imposto sobre os Veículos (DIV)
- 1.6. Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais (DSIFAE)
 - 1.6.1. Divisão de Investigação da Fraude e Ações Especiais (DIFAE)
 - 1.6.2. Divisão de Estudos e Informações (DEI)
- 1.7. Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis (DSIMI)

- 1.7.1. Divisão de Administração (DA)
- 1.7.2. Divisão de Liquidação e Controlo (DLC)
- 1.8. Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais (DSIMT)
 - 1.8.1. Divisão de Administração, Liquidação e Controlo (DALC)
- 1.9. Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (DSIRC)
 - 1.9.1. Divisão de Conceção (DC)
 - 1.9.2. Divisão de Liquidação (DL)
 - 1.9.3. Divisão de Administração (DA)
- 1.10. Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS)
 - 1.10.1. Divisão de Conceção (DC)
 - 1.10.2. Divisão de Liquidação (DL)
 - 1.10.3. Divisão de Administração (DA)
- 1.11. Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA)
 - 1.11.1. Divisão de Conceção do Imposto sobre o Valor Acrescentado I (DCIVA I)
 - 1.11.2. Divisão de Conceção do Imposto sobre o Valor Acrescentado II (DCIVA II)
 - 1.11.3. Divisão de Administração do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DAIVA)
- 1.12. Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT)
 - 1.12.1. Divisão de Gestão Processual e Justiça Contenciosa (DGPJC)
- 1.13. Direção de Serviços de Licenciamento (DSL)
 - 1.13.1. Divisão de Produtos Agrícolas (DPA)
- 1.14. Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT)
 - 1.14.1. Divisão de Planeamento e Apoio Técnico (DPAT)
 - 1.14.2. Divisão de Estudos e Coordenação (DEC)
- 1.15. Direção de Serviços de Reembolsos (DSR)
 - 1.15.1. Divisão de Reembolsos e Restituições (DRR)
- 1.16. Direção de Serviços de Regulação Aduaneira (DSRA)
 - 1.16.1. Divisão de Circulação de Mercadorias (DCM)
 - 1.16.2. Divisão de Regimes Aduaneiros (DRA)
- 1.17. Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC)
 - 1.17.1. Divisão de Identificação de Contribuintes (DIC)
 - 1.17.2. Divisão de Gestão de Atividade (DGA)
- 1.18. Direção de Serviços de Tributação Aduaneira (DSTA)
 - 1.18.1. Divisão de Nomenclatura e Gestão Pautal (DNGP)
 - 1.18.2. Divisão da Dívida Aduaneira, do Valor Aduaneiro e Origens (DDAVAO)
- 1.19. Direção de Serviços Técnicos, Análises e Laboratório (DSTAL)

- 1.20. Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC)
 - 1.20.1. Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT)
 - 1.20.2. Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I (DIEF I)
 - 1.20.3. Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras II (DIEF II)

2. Serviços desconcentrados

- 2.1. Direções de finanças
 - 2.1.1. Serviços de finanças
- 2.2. Alfândegas
 - 2.2.1. Delegações aduaneiras
 - 2.2.2. Postos aduaneiros

SECÇÕES AUXILIARES

1. Serviços de apoio geral

- 1.1. Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros (CEF)
 - 1.1.1. Divisão de Documentação (DD)
- 1.2. Direção de Serviços de Auditoria Interna Relações públicas (DSAI)
 - 1.2.1. Divisão de Auditoria Tributária (DAT)
 - 1.2.2. Divisão de Auditoria Aduaneira, Impostos Especiais de Consumo e Imposto sobre Veículos (DAA)
 - 1.2.3. Divisão de Acompanhamento de Resultados, Planeamento e Apoio Técnico (DARPAT)
- 1.3. Direção de Serviços de Comunicação e Apoio ao Contribuinte (DSCAC)
 - 1.3.1. Divisão de Gestão do Centro de Atendimento Telefónico (DGCAT)
- 1.4. Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso (DSCJC)
 - 1.4.1. Divisão de Assessoria Jurídica e Gestão Processual (DAJGP)
 - 1.4.2. Divisão de Disciplina (DD)
- 1.5. Direção de Serviços de Cooperação e Relações Institucionais (DSCRI)
 - 1.5.1. Divisão de Relações Institucionais (DRI)
- 1.6. Direção de Serviços de Formação (DSF)
 - 1.6.1. Divisão de Conceção e Planeamento da Formação (DCPF)
 - 1.6.2. Divisão de Novas Tecnologias e Gestão do Conhecimento (DNTGC)
- 1.7. Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão (DSPCG)
 - 1.7.1. Divisão de Planeamento e Controlo de Gestão (DPCG)
 - 1.7.2. Divisão de Organização e Qualidade (DOQ)
- 1.8. Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI)
 - 1.8.1. Divisão de Administração (DA)
 - 1.8.2. Divisão de Reembolsos Internacionais (DRI)

2. Serviços de apoio informático

- 2.1. Gestão de Contribuintes e Inspeção (AGCI)
 - 2.1.1. Identificação e Gestão de Contribuintes (NIGC)
 - 2.1.2. Suporte à Atividade Inspetiva (NSAI)
 - 2.1.3. Antifraude e Datawarehouse (NADW)
- 2.2. Gestão de Impostos (AGI)
 - 2.2.1. Gestão Declarativa (NGD)
 - 2.2.2. Imposto sobre o Rendimento (NIR)
 - 2.2.3. Imposto sobre o IVA e Património (NIP)
- 2.3. Sistemas Aduaneiros (ASA)
- 2.4. Justiça Tributária e Fluxos Financeiros (AJFF)
 - 2.4.1. Processos Executivos (NPE)
 - 2.4.2. Infrações e Contencioso Fiscal (NICF)
 - 2.4.3. Conta Corrente e Controlo de Cobrança (NCC)
 - 2.4.4. Gestão de Tesouraria e Contabilidade (NTC)
- 2.5. Administração de Plataformas (AAP)
 - 2.5.1. Administração de Sistema Central (NSC)
 - 2.5.2. Administração de Sistemas Distribuídos (NSD)
- 2.6. Gestão de Operações e Comunicações (AGOC)
 - 2.6.1. Gestão de Operações e Serviços (NGOS)
 - 2.6.2. Produção (NP)
 - 2.6.3. Logística e Comunicações (NLC)
- 2.7. Segurança Informática (ASI)
 - 2.7.1. Certificação Digital e Mobilidade (NCDM)
- 2.8. Arquitetura e Gestão de Canais (NAGC)
- 2.9. Gestão da Relação (NGR)
- 2.10. Missão para a Qualidade no Serviço ao Contribuinte (NMIQ)

SECÇÕES ADMINISTRATIVAS

1. Direção e Administração

- 1.1. CAAT - Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira

2. Direção de Serviços de Contabilidade e Controlo (DSCC)

- 2.1. Divisão de Contabilidade (DC)
- 2.2. Divisão de Controlo de Fundos (DCF)

3. Direção de Serviços de Gestão dos Recursos Financeiros (DSGRF)

- 3.1. Divisão de Gestão Financeira (DGF)
- 3.2. Divisão de Gestão de Abonos (DGA)

3.3. Divisão de Aprovisionamento, Logística e Património (DALP)

4. Direção de Serviços de Gestão de Recursos Humanos (DSGRH)

4.1. Divisão de Recrutamento e Mobilidade (DRM)

4.2. Divisão de Regimes de Pessoal (DRP)

4.3. Divisão de Apoio à Gestão (DAG)

5. Direção de Serviços de Instalações e Equipamentos (DSIE)

5.1. Divisão de Planeamento, Estudos e Projetos (DPEP)

5.2. Divisão de Obras, Inspeção e Manutenção (DOIM)

De referir que não devem ser criados demasiados centros de custos, pois o cálculo dos custos relacionados seria bastante complexo, o que afetaria negativamente a repartição dos custos indiretos, bem como a objetividade da análise. No entanto, uma entidade com a dimensão da AT necessita de vários centros de custos, de forma a discriminar e pormenorizar adequadamente os custos incorridos na execução das suas atribuições pelas unidades orgânicas correspondentes.

2.4.3. Identificação dos custos

Os custos identificados para a definição deste modelo dividem-se em custos diretos e custos indiretos, que terão, posteriormente, de ser imputados aos centros de custos. Assim, o apuramento dos custos das secções deverá ser efetuado da seguinte forma:

- Alocação dos custos diretos às secções principais, auxiliares e administrativas;
- Repartição dos custos totais³⁵ das secções administrativas/financeiras pelas secções auxiliares e principais;
- Repartição dos custos totais³⁶ das secções auxiliares pelas secções principais beneficiárias daquelas.

Esses custos vão sendo classificados em contas da contabilidade financeira e, paralelamente, da contabilidade analítica, através de contas de ligação entre os dois sistemas contabilísticos, de forma a que, no final de cada mês, se conheçam os consumos de recursos e o fornecimento de bens e serviços.

2.4.3.1. Custos diretos

Os custos diretos associam-se diretamente a uma dada secção, pois são consequência direta da sua atividade, podendo ser do seguinte tipo:

- Material de escritório;
- Rendas e alugueres;

³⁵ Custos indiretos.

³⁶ Custos indiretos.

- Deslocações e estadas;
- Trabalhos especializados;
- Equipamento informático;
- Equipamento administrativo;
- Equipamento básico (como mesas, cadeiras, secretárias, armários);
- Ferramentas e utensílios;
- Pessoal técnico especializado contratado em situações específicas;
- Publicidade e propaganda;
- Despesas de representação;
- Combustíveis.

De um modo geral, costuma ser emitida uma requisição que identifica o departamento/secção e o fim a que se destina o pedido, logo estes custos diretos não necessitam de ser imputados através de coeficientes de repartição. A sua alocação é realizada diretamente às secções requisitantes.

No caso de itens do imobilizado corpóreo da entidade (equipamento básico, equipamento administrativo, equipamento informático), deverão os mesmos encontrar-se devidamente inventariados e identificados com etiquetas, consoante a secção à qual foram atribuídos, de forma a permitir a alocação direta dos custos aos diversos departamentos onde se encontram.

2.4.3.2. Custos indiretos

Tendo sido apurados os custos diretos das secções será necessário proceder à distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas várias secções principais utilizadoras dos recursos.

Os custos indiretos imputados aos departamentos da AT podem ser do seguinte tipo:

- Publicações;
- Seguros das instalações;
- Contratos de manutenção;
- Custos com pessoal (incluem remunerações dos órgãos diretivos, remunerações do pessoal, encargos sociais suportados pela entidade, seguros de acidentes de trabalho);
- Eletricidade;
- Água;
- Telefones e fax;
- Internet;
- Limpeza e higiene;

- Equipamento de transporte;
- Equipamento informático;
- Amortizações;
- Conservação e reparação (de equipamentos e instalações).

Quando os custos são comuns a várias secções é necessário definir critérios para a sua repartição pelas mesmas.

2.4.4. Critérios de imputação

No sentido de proceder à repartição dos custos indirectos pelos centros de custos será utilizado um critério de base múltipla, em que se segmentam os custos indirectos em subgrupos com características comuns. Para cada conjunto será escolhida uma base de imputação adequada, de acordo com a relação de proporcionalidade estabelecida entre o custo e a base.

Desta forma, a repartição dos custos indirectos pelas várias secções/departamentos da AT poderá ser realizada de acordo com critérios de imputação relacionados com:

- Utilizadores das instalações da AT: número de utilizadores.
- Requisições preenchidas pelos serviços: número de requisições.
- Área das instalações: número de m².
- Departamentos da AT: número de departamentos.

As bases de imputação a utilizar poderão ser as seguintes:

- Publicações – número total de horas de investigação por dia.
- Equipamento informático – número total de utilizadores.
- Seguros das instalações e contratos de manutenção – número total de m² das instalações da AT.
- Trabalhadores responsáveis por conservação e reparação – número total de pedidos de intervenção.
- Formadores pertencentes ao quadro de pessoal da AT que exercem funções no organismo para além da formação – número total de horas de trabalho por dia.
- Eletricidade – número total de horas de trabalho por dia.
- Água, Internet, limpeza e higiene – número total de trabalhadores da AT e utilizadores externos.
- Telefones e fax – número total de trabalhadores da AT.
- Serviço de transportes – número total de pedidos de todos os departamentos.
- Amortizações – número total de m² das instalações da AT.

De seguida, apresenta-se uma descrição mais detalhada de alguns critérios de imputação que poderão ser implementados, bem como das correspondentes bases de imputação.

Publicações

A AT reproduz e distribui vários tipos de publicações³⁷ através da Divisão de Aprovisionamento, Logística e Património (DALP) que se baseiam em estudos e projetos desenvolvidos por departamentos de investigação técnica e científica (Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros), bem como por colaboradores externos.

Pode-se considerar que o custo com a reprodução das publicações é direto da DALP, sendo a base de imputação aos outros departamentos o número de horas de trabalho de investigação realizado por dia.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com publicações}}{\text{N.º total de horas de investigação por dia}}$$

Equipamento informático

Considerando a estrutura informática ao serviço de diversos utilizadores/contribuintes, quer nas instalações da AT, quer através do *site* Portal das Finanças e da plataforma de *e-learning* da entidade, verifica-se que os custos associados são diretos das secções correspondentes aos serviços de apoio informático. A base de imputação aos departamentos da AT será o número de utilizadores.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com equipamento informático}}{\text{N.º total de utilizadores}}$$

Seguros das instalações

Esta rubrica engloba a totalidade dos seguros contratualizados pela AT que abrangem qualquer utilizador das suas instalações. Trata-se de um custo fixo que não depende do número de utilizadores das instalações, por isso, a imputação aos departamentos será realizada através da área exclusiva dos mesmos (em relação à área total da AT).

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com seguros das instalações}}{\text{N.º total de m}^2 \text{ das instalações da AT}}$$

³⁷ Revistas “Boletim de Ciência e Técnica Fiscal”, “Alfândega” e “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”.

Contratos de manutenção

Este tipo de contratos é comum à generalidade dos serviços da AT. A título de exemplo, mencionam-se os contratos celebrados com empresas que assegurem a limpeza das instalações. Estes custos são fixos, pois não dependem do número de utilizadores das instalações, assim, a imputação aos departamentos será realizada através da área exclusiva dos mesmos (em relação à área total da AT).

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com contratos de manutenção}}{\text{N.º total de m}^2 \text{ das instalações da AT}}$$

Custos com pessoal – Trabalhadores de conservação e reparação

As intervenções de conservação e reparação podem ser realizadas por trabalhadores da AT. Assim, a base de imputação será o número de intervenções solicitadas por requisição interna ao departamento em questão.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com pessoal}}{\text{N.º total de pedidos de intervenção}}$$

Custos com pessoal – Formadores pertencentes ao quadro de pessoal da AT que exercem funções no organismo para além da formação

O custo de formação desses trabalhadores da AT será englobado na respetiva remuneração. No entanto, se existir a obrigatoriedade de preenchimento de um formulário com a descrição das horas afetas a formação, será viável encaminhar essa informação para o departamento de contabilidade para valorização das aulas dadas e posterior imputação aos objetos de custo adequados. A base de imputação destes custos será o número total de horas de trabalho por dia.

$$\text{Coeficiente de imputação} = \frac{\text{Remuneração}}{\text{N.º total de horas de trabalho por dia}}$$

Eletricidade

Na AT, tendo em conta a sua dimensão e dispersão geográfica, existem vários contadores de eletricidade que têm associados vários departamentos. Assim, a imputação será realizada através do número total de horas de trabalho por dia, visto que estes custos não dependem do número de trabalhadores da AT, mas do nível de utilização das suas instalações.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos de eletricidade}}{\text{N.º total de horas de trabalho por dia}}$$

Água

No caso da água, existem também vários contadores que têm associados vários departamentos. A base de imputação para a água será o número total de utilizadores (trabalhadores, contribuintes, outros utilizadores externos), pois os custos vão depender do número de pessoas presentes nas instalações.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com água}}{\text{N.º total de utilizadores}}$$

Telefones e fax

Os serviços de telefone e fax encontram-se acessíveis a todos os trabalhadores da AT, podendo a imputação destes custos aos departamentos ser realizada pelo número total de trabalhadores.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com telefones e fax}}{\text{N.º total de trabalhadores}}$$

Internet

O uso da Internet está acessível a todos os trabalhadores da AT, sendo contudo a sua utilização restringida a *sites* institucionais durante o horário de expediente. Uma vez que não existe discriminação por departamentos, as faturas recebidas pela AT deverão incluir o custo total do fornecimento deste serviço. Assim, a imputação destes custos aos departamentos será realizada pelo número total de utilizadores.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com Internet}}{\text{N.º total de utilizadores}}$$

Limpeza e higiene

Os artigos de limpeza e higiene utilizados nas várias casas de banho são adquiridos pela AT, através de centrais de compras. A imputação será realizada pelo número total de utilizadores daquelas instalações.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com limpeza e higiene}}{\text{N.º total de utilizadores}}$$

Serviço de transportes

Trata-se de transportes efetuados ao serviço de departamentos da AT, como por exemplo o serviço realizado por motoristas da AT na entrega e/ou recolha de processos aquisitivos, protocolos e vários tipos de correspondência. A DALP é responsável por garantir o funcionamento em matéria de expediente e correspondência dos serviços centrais, deste modo, o custo com o serviço de transporte será direto deste departamento. Deverá existir uma folha de serviço com os pedidos de viaturas, locais de destino e identificação do requerente (departamento). Assim, a base de imputação destes custos será o número total de pedidos de todos departamentos.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com serviço de transportes}}{\text{N.º total de pedidos de todos os departamentos}}$$

Amortizações

Estes custos são fixos, pois não dependem do número de utilizadores das instalações, assim, a sua imputação será realizada através da área dos departamentos (em relação à área total da AT).

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Amortizações}}{\text{N.º total de m}^2 \text{ das instalações da AT}}$$

Outros fornecimentos e serviços

Nesta categoria serão abrangidos fornecimentos e serviços externos à AT que não sejam passíveis de atribuição direta aos departamentos. A base de imputação poderá ser o número total de trabalhadores da AT.

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Custos com outros fornecimentos e serviços}}{\text{N.º total de trabalhadores}}$$

2.5. CONCLUSÃO

A contabilidade analítica é uma importante ferramenta para apoiar a gestão eficaz e eficiente das organizações públicas, inserindo-se no processo administrativo de verificação, relevação, imputação, controlo, análise e demonstração dos custos e resultados de gestão. A sua aplicação permite prestar informação para controlo da entidade e suas atividades, que facilite a tomada de decisões, devendo tornar-se cada vez mais difundida à medida da utilização generalizada do POCP na Administração Pública.

CAPÍTULO III – DISCUSSÃO E ANÁLISE CRÍTICA

3.1. INTRODUÇÃO

Nas organizações públicas a contabilidade analítica é ainda relativamente recente e pouco explorada. No entanto, esta contabilidade é importante em situações de planeamento, controlo e redução de custos, fixação de preços, avaliação de programas e estudos económicos.

3.2. RESULTADOS ESPERADOS

A partir da implementação do modelo de contabilidade analítica apresentado no Capítulo anterior pode obter-se o seguinte:

- Custo por centro de responsabilidade;
- Custo de atividades de serviços internos;
- Custo dos serviços prestados aos utentes;
- Custos previsionais e custos reais dos serviços realizados, de forma a obter os correspondentes desvios;
- Resultado económico da prestação daqueles serviços;
- Valorização de ativos;
- Justificação da aplicação de receitas correntes ou de capital;
- Elaboração e análise de indicadores de economia, eficiência e eficácia;
- Elaboração de demonstrações de resultados por funções.

Verifica-se que o cálculo de custos permite determinar preços e taxas de utilização de bens e serviços públicos prestados pela AT aos contribuintes, ainda que alguns serviços possam ser fornecidos a preços que não cobrem totalmente os respetivos custos. Este cálculo é também essencial para estabelecer preços de transferência de bens e serviços entre a AT e outros organismos públicos.

Outro aspeto a considerar é que o conhecimento pormenorizado dos custos com o desenvolvimento de sistemas de informação essenciais para o cumprimento das atribuições da AT, nomeadamente para o funcionamento adequado do Portal das Finanças, é de extrema importância para decidir se esses serviços informáticos devem ser realizados internamente pela própria instituição ou, em alternativa, ser subcontratados a entidades externas (*outsourcing*). A realização deste tipo de decisões a respeito de ações alternativas, implica comparação de custos entre alternativas, informação fornecida pelo sistema de contabilidade analítica.

3.3. VANTAGENS INERENTES À IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO

Apesar de o método ABC ser considerado como um dos melhores métodos de custeio a utilizar pelas organizações públicas e privadas, neste modelo optou-se por aplicar o método das secções homogéneas, pois permite:

- Obter informação a respeito da gestão da entidade, através da identificação de custos por natureza, por funções, por objetos de custo e por unidades da estrutura organizacional;
- Realizar a imputação adequada dos custos indiretos aos vários produtos ou serviços, para apuramento final dos custos;
- Controlar os custos dos vários segmentos organizacionais em comparação com as atividades produzidas pelos mesmos.

Conforme referido no Capítulo anterior, a metodologia ABC apresenta dificuldades na sua implementação e manutenção, nomeadamente, na informação disponível para a identificação das atividades da organização. Esses sistemas acabam por revelar-se bastante dispendiosos, pois implicam revisões frequentes das atividades identificadas para garantir a qualidade da informação, o que nem sempre é possível devido a constrangimentos relacionados com reduzidos recursos humanos e financeiros. Desta forma, várias organizações públicas¹ optam por sistemas tradicionais de apuramento de custos, como o método das secções homogéneas.

3.4. CONDICIONANTES E LIMITAÇÕES ESPERADAS

Os documentos produzidos pelo sistema de contabilidade analítica, fundamentais para o processo de tomada de decisão, apresentam validade interna e não externa (o TC não exige estes documentos no âmbito do processo anual de prestação de contas), desta forma pode haver tendência para a entidade adiar a implementação do modelo, ou implementá-lo apenas parcialmente, não tirando assim partido de todas as suas potencialidades.

Uma vez que os processos devem ser redefinidos ao nível da contabilidade patrimonial, só poderá pensar-se em implementar um modelo de contabilidade analítica, após a correta definição de métodos de trabalho e do grau de necessidade de informação atempada, pertinente e estruturada. É, assim, essencial que sejam estabelecidos objetivos a atingir por departamento, na medida das atividades que desenvolvem e na forma como interagem com os demais departamentos. Neste sentido, poder-se-ia recorrer a colaborações entre departamentos cujas atividades contribuam para atingir objetivos comuns.

Durante este processo deve ter-se sempre em consideração que o resultado final é a satisfação dos clientes/utentes/contribuintes.

¹ Entidades do Ministério da Saúde, do Ministério da Educação, da Segurança Social.

3.5. PERSPETIVAS FUTURAS

A gestão e a defesa dos recursos ambientais deverão fazer parte da atuação do Estado, visto o meio ambiente ser considerado como um recurso de uso comum tutelado pelo mesmo. Assim, ao reconhecer que uma organização pública (como a AT) tem como principal objetivo servir os cidadãos, dever-se-á ter também em consideração a manutenção e conservação dos recursos ambientais.

Nesse sentido, poderia vir a ser implementada uma vertente da contabilidade de gestão, denominada de contabilidade ambiental, que contempla os custos das medidas tomadas pela entidade para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes da sua atividade².

Há que considerar também a evolução da normalização da contabilidade pública, que implicará a elaboração e implementação de um Sistema de Normalização Contabilística para o Sector Público, bem como de normas de contabilidade que reflitam as orientações das IPSAS. Esse sistema de normalização apresentará necessariamente diferenças conceptuais e terminológicas significativas em relação ao POCP, à semelhança do que sucedeu no sector privado com a adoção do SNC e das NCRF.

De facto, em maio de 2012, o Conselho de Ministros aprovou um diploma que procede à revisão da estrutura da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o sector público:

Incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o sector público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.

3.6. CONCLUSÃO

A implementação de um sistema de contabilidade analítica numa organização pública é essencial, sobretudo na atual conjuntura, pois é necessário gerir de forma adequada os recursos disponíveis. Consequentemente, a contabilidade analítica adota um papel predominante como medida de análise e controlo de custos, contribuindo para o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos, o que assume ainda maior relevância em organizações de grande dimensão, como é o caso em apreço.

² A NCRF 26 aborda questões referentes a matérias ambientais.

CONCLUSÕES

Recentemente, teve origem um processo de reorganização da estrutura do Estado, determinante para o início de uma nova fase da reforma da Administração Pública. Este processo tem como objetivos fornecer ao Estado e à Administração Pública maior capacidade de resposta no desempenho das suas funções, bem como uma utilização mais eficiente e racional dos recursos públicos, eliminando redundâncias e reduzindo custos de funcionamento.

O POCP veio permitir a normalização da informação, melhorando a sua qualidade, reduzindo aspetos burocráticos, reforçando a transparência das contas e introduzindo um novo quadro conceptual, através da integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa única contabilidade pública. De referir que a normalização da contabilidade pública permite assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras e facilitar a integração e consolidação das contas dos diversos Estados-Membros da União Europeia.

Desta forma, o POCP enquadra-se na reforma da administração financeira do Estado, sendo um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma moderna Administração Pública.

No entanto, o reporte de informação em base de caixa deverá continuar a ser uma parte essencial do processo de prestação de contas do sector público, devido à indispensabilidade de previsão de necessidades de tesouraria e financiamento em termos globais.

Com a criação da Autoridade Tributária e Aduaneira, renovaram-se a missão e os objetivos da administração tributária e aduaneira (anteriormente formada pela DGCI, DGAIEC e DGITA), o que permite assegurar uma maior coordenação na execução das políticas fiscais e aduaneiras, bem como garantir uma utilização mais eficiente dos recursos.

A nível orçamental, a formação da AT permitirá reduzir custos, devido a simplificação da estrutura de gestão central, reforço do investimento em sistemas de informação e racionalização da estrutura de serviços regionais e locais.

Deste modo, sobretudo na atual conjuntura, torna-se importante implementar sistemas de contabilidade analítica nas organizações públicas, pois é inadiável gerir de forma adequada os recursos disponíveis. É por isso que a contabilidade analítica adota um papel preponderante como medida de análise e controlo de custos, contribuindo para um adequado e informado processo de tomada de decisão, bem como para uma eficaz e eficiente gestão pública.

A contabilidade analítica assume exigência especial em organizações públicas ou privadas de grande dimensão, como é o sistema tributário e aduaneiro. Com efeito, este sistema engloba um número elevado de unidades orgânicas, de âmbitos territoriais distintos, e com uma multiplicidade de funções assinalável. Daí que para a gestão e avaliação do sistema seja imprescindível dispor de um modelo de contabilidade adequado.

BIBLIOGRAFIA

- Almeida, Rui M. P., Ana Isabel Dias e Fernando Carvalho (2009), *SNC Explicado*, Lisboa, ATF – Edições Técnicas.
- Amaral, Diogo Freitas (2003), *Curso de Direito Administrativo* (2.^a edição), Volume I, Lisboa, Almedina.
- Araújo, J. Filipe (2000), “Tendências Recentes de Abordagem à Reforma Administrativa”, *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, I, (1), pp. 38-47.
- Araújo, J. Filipe (2002), “NPM and the Change in Portuguese Central Government”, *International Public Management Journal*, 5, (3), pp. 223-236.
- Batista, João da Silva (2003), “Funcionários Públicos e Políticas Públicas”, *In Juan Mozzicafreddo et al. (orgs.), Ética e Administração – Como modernizar os serviços públicos?*, Oeiras, Celta Editora, pp. 219-243.
- Bilhim, João (2008), “Políticas Públicas e Agenda Política”, *Revista de Ciências Sociais e Políticas*, (2), pp. 99-121.
- Block, Fred (1994), “The Roles of the State in the Economy”, *In Neil J. Smelser e Richard Swedberg (eds.), The Handbook of Economic Sociology*, Princeton, Princeton University Press, pp. 691-710.
- Borges, António e Martins Ferrão (2000), *A Contabilidade e a Prestação de Contas* (8.^a edição), Lisboa, Rei dos Livros.
- Bozeman, Barry (2002), “Public-Value Failure: When Efficient Markets May Not Do”, *Public Administration Review*, 62, (2), pp. 145-161.
- Caiado, António C. Pires (1996), “Aspetos da contabilidade analítica na contabilidade pública em Portugal”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, LIII, (211), pp. 319-336.
- Caiado, António C. Pires (2003), *Contabilidade de Gestão* (3.^a Edição), Lisboa, Áreas Editora.
- Caiado, António C. Pires e Ana Calado Pinto (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública* (2.^a Edição), Lisboa, Áreas Editora.
- Carvalho, João, Teresa Carmo Costa e Natália Macedo (2008), “A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, VIII, (96), pp. 30-41.
- Carvalho, João Baptista da Costa, Vicente Pina Martinez e Lourdes Torres Pradas (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa, Rei dos Livros.
- Caupers, João (2003), *Introdução ao Direito Administrativo* (7.^a edição), Lisboa, Âncora Editora.
- Costa, Carlos Baptista e Gabriel Correia Alves (2008), *Contabilidade Financeira* (7.^a edição), Lisboa, Editora Rei dos Livros.
- Denhardt, Janet e Robert Denhardt (2003), “The New Public Service: An Approach to Reform” *International Review of Public Administration*, 8, (1), pp. 3-9.
- Díaz, Daniel Carrasco, Andrés Navarro Galera, María José Valencia Quintero e Joaquín Sánchez Toledano (2009), “Un modelo de cálculo de costes para los servicios publicos municipales: Hacia um sistema integral de información en la administración local”, *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, pp. 141-168.
- Disponível em: http://www.revistaiic.org/articulos/num5/articulo7_esp.pdf

- Díaz, Daniel Carrasco, Dionisio Buendía Carrillo, Andrés Navarro Galera, Maria José Valencia Quintero e Virginia Llorente Muñoz (2006), “La Evaluación de la Eficiencia de los Servicios Públicos Deportivos a través de Modelos de Cálculo de Costes e Indicadores de Gestión”, *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 3, (3), pp. 311-320.
- Esping-Andersen, Gosta (2002), “Towards The Good Society, Once Again?”, *In Gosta Esping-Andersen et al. (orgs.), Why We Need a New Welfare State*, Oxford University Press, pp. 1-25.
- Farrell, Catherine M. (2000), “Citizen Participation in Governance”, *Public Money & Management*, 20, (1), pp. 31-37.
- Fernández, Eduardo Malles e Unai del Burgo García (2010), “Los Sistemas de Información Contable en la Gestión Universitaria”, *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, (17), pp. 119-140.
Disponível em:
http://www.enpresa-donostia.ehu.es/p256-content/es/contenidos/informacion/euempss_revista/es_revista/adjuntos/17_6.pdf
- Ferrera, Maurizio (2008), “The European Welfare State: Golden Achievements, Silver Prospects”, *West European Politics*, 31, (1-2), pp. 82-107.
- Ferrera, Maurizio, Anton Hemerijck e Martin Rhodes (2000), *O Futuro da Europa Social – Repensar o Trabalho e a Proteção Social na Nova Economia*, Oeiras, Celta Editora.
- Fligstein, Neil (2003), “O mercado enquanto política – Uma abordagem político-cultural às instituições de mercado”, *In Rafael Marques e João Peixoto (orgs.), A Nova Sociologia Económica – Uma Antologia*, Oeiras, Celta Editora, pp. 195-227.
- Flora, Peter e Jens Alber (1984), “Modernization, Democratization and The Development of Welfare States in Western Europe”, *In Peter Flora e Arnold J. Heidenheimer (orgs.), The Development of Welfare States in Europe and America*, London, Transaction Publishers, pp. 37-80.
- Fonseca, Isabel Celeste M. (2009), *Direito da Contratação Pública*, Coimbra, Almedina.
- Franco, Victor Seabra, Álvaro Vistas de Oliveira, Ana Isabel Morais, Rogério Serrasqueiro, Isabel Costa Lourenço, Maria Antónia de Jesus, Maria João Major e Benvinda de Jesus Oliveira (2005), *Contabilidade de Gestão – Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*, Lisboa, Publisher Team.
- Gaiola, António José F. (2002), “A Contabilidade Pública em Portugal e Espanha: Passado, Presente e Futuro”, *Gestin*, I, (1), pp. 65-83.
- Giauque, David (2003), “New Public Management and Organizational Regulation: The Liberal Bureaucracy”, *International Review of Administrative Sciences*, 69, (4), pp. 567-592.
- Gonçalves, António (2009), “O Sistema de Normalização Contabilística”, *Revisores e Auditores*, Jan/Mar, pp. 32-45.
- Gray, Andrew e Bill Jenkins (1995), “From Public Administration to Public Management: Reassessing a Revolution?”, *In R. A. W. Rhodes (ed.), British Public Administration: The State of the Discipline*, Oxford, Blackwell Publishers, pp. 75-99.
- Gualmini, Elisabetta (2008), “Restructuring weberian bureaucracy: Comparing managerial reforms in Europe and the United States”, *Public Administration*, 86, (1), pp. 75-94.
- Guerreiro, Marta (2008), “A Harmonização Contabilística Internacional – Tendências Internacionais”, *Revisores e Auditores*, outubro/dezembro, pp. 46-53.

IFAC - Public Sector Committee (2000), "Perspectives on Cost Accounting for Government", International Public Sector Study 12, pp. 1-61.

Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>

Kissler, Leo e Francisco G. Heidemann (2004), "Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre o Estado, mercado e sociedade?", Comunicação apresentada para alunos do Curso de Administração de Serviços Público da Esag, outubro de 2004, Balneário Camboriú.

Leibfried, Stephan e Michael Zürn (2005), "A New Perspective on The State – Reconfiguring The National Constellation", In Stephan Leibfried e Michael Zürn (eds.), *Transformations of the State?*, Cambridge, Cambridge University Press, pp. 1-36.

Lewis, Carol W. (2006), "In Pursuit of the Public Interest", *Public Administration Review*, Set/Out, pp. 694-701.

Majone, Giandomenico (1997), "From the Positive to the Regulatory State: Causes and Consequences of Change in the Mode of Governance", *Journal of Public Policy*, 17, (2), pp. 139-167.

Marques, Maria da Conceição da Costa (2002), *Prestação de Contas no Sector Público*, Lisboa, DisLivro.

Marques, Maria da Conceição da Costa (*sine anno*), "Novos desafios na gestão universitária em Portugal: O papel da contabilidade analítica", pp. 119-136.

Disponível em: <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a06.pdf>

Mintzberg, Henry (1983), *Structuring Five: Designing Effective Organizations*, Toronto, Prentice-Hall citado por Rocha, J. A. Oliveira (2000), "Modelos de Gestão Pública", *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, I, (1), pp. 6-17.

Mommsen, Wolfgang J. (1974), *The Age of Bureaucracy – Perspectives on the Political Sociology of Max Weber*, Oxford, Basil Blackwell.

Moreira, José Manuel e André Azevedo Alves (2009), "Gestão Pública: entre a visão clássica da Administração Pública e o novo paradigma da Governação Pública", *Revista Enfoques*, VII, (11), pp. 11-36.

Mortal, António Baltazar (2005), "Importância da contabilidade analítica para o sector público administrativo", *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, V, (60), pp. 34-38.

Mozzicafreddo, Juan (2000), *Estado-providência e Cidadania em Portugal* (2.^a edição), Oeiras, Celta Editora.

Mozzicafreddo, Juan (2001), "Modernização da Administração Pública e Poder Político", In Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e Política – Perspetivas de Reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 1-33.

Mozzicafreddo, Juan (2003), "A Responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública", In Juan Mozzicafreddo et al. (orgs.), *Ética e Administração – Como modernizar os serviços públicos?*, Oeiras, Celta Editora, pp. 1-15.

Mozzicafreddo, Juan (2007), "Interesse Público e Funções do Estado – Dinâmica Conflitual de Mudança", In Juan Mozzicafreddo et al. (orgs.), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora, pp. 9-38.

- Mozzicafreddo, Juan (2008), “Interesse Público, Estado e Reorganização das Funções da Administração”, In José Madureira Pinto e Virgílio Borges Pereira (orgs.), *Desigualdades, Desregulação e Riscos nas Sociedades Contemporâneas*, Porto, Edições Afrontamento, pp. 51-68.
- Mozzicafreddo, Juan (2009), “O Papel do Estado na Sociedade”, In António José Telo, et al. (orgs.), *Pilares da Estratégia Nacional*, Lisboa, Edições Prefácio – Instituto da Defesa Nacional, pp. 75 - 94.
- Pascoal, Telmo Manuel Rebola e Jorge Humberto Vaz Ribeiro (2002), “Contabilidade de gestão no sector público administrativo português: Evolução histórica recente”, *Jornal de Contabilidade*, XXV, (298), pp. 9-17.
- Peters, B. Guy (1996), *The Future of Governing: Four Emerging Models*, Kansas, University Press of Kansas, pp. 1-20.
- Peters, B. Guy (2001), “De Mudança em Mudança, Padrões de Reforma Administrativa Contínua”, In Juan Mozzicafreddo et al. (orgs.), *Administração e Política – Perspetiva de Reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 43-62.
- Pinto, Ana Calado e Paula Gomes dos Santos (2005), *Gestão Orçamental Pública*, Lisboa, Publisher Team.
- Pitschas, Rainer (1993), “Aspects of Max Weber’s Theory on Bureaucracy and New Public Management Approach”, *The Indian Journal of Public Administration*, 39, (4), pp. 643-651.
- Pitschas, Rainer (2003), “Reformas da Administração Pública na União Europeia – Porque necessitamos de mais ética no serviço público?”, In Juan Mozzicafreddo et al. (orgs.), *Ética e Administração. Como Modernizar os Serviços?*, Oeiras, Celta Editora, pp. 31-46.
- Pollitt, Christopher e Geert Bouckaert (2000), *Public Management Reform – A Comparative Analysis*, Oxford, Oxford University Press, pp. 24-38.
- Queiró, Afonso (1976), “Lições de Direito Administrativo”, Coimbra, citado por Caupers, João (2003), *Introdução ao Direito Administrativo* (7ª edição), Lisboa, Âncora Editora.
- Relatório de Atividades da DGAIEC de 2010.
- Relatório de Atividades da DGCI de 2010.
- Relatório de Atividades da DGITA de 2010.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000), “Modelos de Gestão Pública”, *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, I, (1), pp. 6-17.
- Rocha, J. A. Oliveira (2001), *Gestão Pública e Modernização Administrativa*, Oeiras, INA, pp. 13-39.
- Rodrigues, João (2009), *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto, Porto Editora.
- Secchi, Leonardo (2009), “Modelos organizacionais e reformas da administração pública”, *Revista de Administração Pública*, 43, (2), pp. 347-369.
- Silva, António Manuel Barbosa (2002), *Gestão Financeira da Administração Pública Central*, Coleção Economia e Finanças, Lisboa, Áreas Editora.
- Stillman II, Richard J. (1997), “American vs. European Public Administration: Does Public Administration Make The Modern State, or Does The State Make Public Administration?”, *Public Administration Review*, 57, (4), pp. 332-338.
- Tavares, José F. F. (2004), *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, Lisboa, Almedina.
- Tavares, José F. F. (2008), “Alguns Aspetos Estruturais das Finanças Públicas na Atualidade”, policopiado.

FONTES

Legislação

Aviso n.º 15652/2009, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 173, de 7 de Setembro, Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística.

Aviso n.º 15655/2009, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 173, de 7 de Setembro, Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º 142/2012, de 11 de julho, 1.ª alteração do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a orgânica da AT.

Decreto-Lei n.º 117-A/2012, de 14 de junho, criação da ESPAP (Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública).

Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, Estrutura orgânica da AT.

Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março, Execução do Orçamento de Estado para 2011.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º 82/2007, de 29 de Março, Missão, atribuições e tipo de organização interna da DGAIEC.

Decreto-Lei n.º 81/2007, de 27 de Março, Orgânica da DGCI.

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Diretivas n.º 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas a contas anuais e contas consolidadas.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, Regime da Administração Financeira do Estado.

Decreto Regulamentar n.º 24/2007, de 29 de março, orgânica da DGITA.

Despacho n.º 1365/2012, publicado em Diário da República, 2.ª série, n.º 22, de 31 de Janeiro, Unidades orgânicas flexíveis dos serviços centrais da AT.

Instrução n.º 01/2001 – 2.ª Secção, publicada em Diário da República, 2ª série, n.º 38, de 14 de Fevereiro, Instruções para organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e planos sectoriais.

Lei n.º 64-C/2011, de 30 de Dezembro, Estratégia e procedimentos a adotar no âmbito da lei de enquadramento orçamental.

Lei n.º 52/2011, de 13 de Outubro, sexta alteração à lei de enquadramento orçamental, aprovada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, com as alterações subsequentes, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, Bases da Contabilidade Pública.

Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, Estrutura nuclear da AT.

Portaria n.º 474/2010, de 15 de Junho, publica a Orientação n.º 1/2010 relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo.

Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, Modelos de Demonstrações Financeiras.

Portaria n.º 352/2007, de 30 de março, Estrutura nuclear da DGITA.

Portaria n.º 349/2007, de 30 de Março, Estrutura nuclear dos serviços da DGAIEC.

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro de 2008, adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Outros documentos

Plano de Atividades da DGAIEC de 2011.

Plano de Atividades da DGCI de 2010.

Plano de Atividades da DGITA de 2011.

Plano de Atividades e Orçamento da GerAP de 2011.

Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (2007), 3.ª edição, Ministério da Saúde.

QUAR da AT para 2012, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Internet

<http://ifac.org/PublicSector/>

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

<http://www.gerap-epe.pt/>

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

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

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

ANEXO A – CARACTERIZAÇÃO DO GERFIP

O GeRFiP (Gestão de Recursos Financeiros em modo partilhado), que assenta na gestão partilhada de recursos, foi criado pela empresa GeRAP (Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública, E.P.E). Esta empresa passou a integrar a ESPAP, I.P. (Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública), juntamente com o Instituto de Informática e a ANCP (Agência Nacional de Compras Públicas), por Decreto-Lei n.º 117-A/2012, de 14 de junho.

O GeRFiP é uma solução para o domínio da gestão contabilística e financeira, e consubstancia a implementação do POCP, inserindo-se num projeto de desenvolvimento e disseminação da solução em modo partilhado, incluindo a conceção e implementação do sistema, respetivas infraestruturas e serviços de suporte.

Esta solução foi desenhada numa lógica modular, por blocos funcionais, integrada com as restantes aplicações da família GeRALL (Programa de Gestão de Recursos da Administração Pública) que engloba outros projetos e soluções, como Gestão de Recursos Humanos em modo Partilhado (GeRHuP) e Gestão da Avaliação do Desempenho da Administração Pública (GeADAP).

Arquitetura de integração dos produtos desenvolvidos no âmbito do sistema GeRALL



Desta forma, pretende-se disponibilizar uma plataforma de gestão financeira e orçamental que integre o POCP em todos os organismos da Administração Pública, tendo sido criados, na fase inicial de implementação, projetos-piloto em 5 organismos do MFAP.

Em janeiro de 2010, entrou em pleno funcionamento a solução GeRFiP para a AP Central, nomeadamente nos organismos do MFAP e do Tribunal de Contas, no Conselho de Prevenção de Corrupção e no Conselho Superior de Magistratura. Assim, a prestação de contas destes organismos, relativamente a 2010, foi efetuada em POCP.

Desde janeiro de 2012, a solução GeRFiP encontra-se instalada em 152 serviços e organismos da AP Central.

A gestão, desenvolvimento e implementação de serviços partilhados na área financeira, através da solução GeRFiP, inclui:

- Aplicação de gestão de recursos financeiros e orçamentais, que incorpora a componente RIGORE;
- Plataforma computacional de suporte a esta aplicação;
- Suporte de processos financeiro-contabilísticos e administrativos, de acordo com as regras definidas no POCP, nas áreas orçamental, financeira, gestão patrimonial, gestão de aquisição de bens e serviços, vendas e distribuição;
- Normalização e otimização de processos.
- Elaboração de documentos de reporte mensal de execução orçamental;
- Elaboração de demonstrações contabilísticas;
- Elaboração de relatórios de apoio à gestão.

De acordo com o modelo definido, a solução GeRFIP pode ser disponibilizada em três modalidades:

- Partilha de serviços;
- Partilha de plataforma, em *Application Service Provider* (ASP) no Instituto de Informática do MFAP;
- Partilha de aplicação (em infraestrutura própria do cliente).

É possível identificar um conjunto de ganhos ou melhorias subjacentes à adesão ao GeRFIP:

- Normalização de processos;
- Disponibilização de uma solução integrada;
- Padronização da informação base a disponibilizar pelos organismos às tutelas e entidades coordenadoras;
- Total flexibilidade para a gestão, dispondo da possibilidade de elaborar as próprias análises e relatórios;
- Forte redução dos custos de licenciamento, manutenção e evolução dos sistemas;
- Disponibilização de equipas especializadas que asseguram níveis elevados de eficácia na gestão dos recursos públicos;
- Disponibilização de informação fiável e atempada para os diversos níveis de decisão;
- Maior transparência na imputação de custos às funções de suporte da Administração Pública;
- Aprendizagem de novas competências e aumento de qualificações dos recursos envolvidos.

Fontes: Decreto-Lei n.º 117-A/2012, de 14 de junho; Plano de atividades e orçamento da GeRAP de 2011.

ANEXO B – CORRESPONDÊNCIA ENTRE NCRF E IAS/IFRS

N.º da NCRF	Designação da NCRF	IAS/IFRS
1	Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	IAS 1
2	Demonstrações de fluxos de caixa	IAS 7
3	Adoção pela primeira vez das NCRF	IFRS 1
4	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas e erros	IAS 8
5	Divulgações de partes relacionadas	IAS 24
6	Ativos intangíveis	IAS 38
7	Ativos fixos tangíveis	IAS 16
8	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	IFRS 5
9	Loações	IAS 17
10	Custos de empréstimos obtidos	IAS 23
11	Propriedades de investimento	IAS 40
12	Imparidade de ativos	IAS 36
13	Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas	IAS 28 e 31
14	Concentrações de atividades empresariais	IFRS 3
15	Investimentos em subsidiárias e consolidação	IAS 27
16	Exploração e avaliação de recursos minerais	IFRS 6
17	Agricultura	IAS 41
18	Inventários	IAS 2
19	Contratos de construção	IAS 11
20	Rédito	IAS 18
21	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	IAS 37
22	Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo	IAS 20
23	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	IAS 21
24	Acontecimentos após a data do balanço	IAS 10
25	Impostos sobre o rendimento	IAS 12
26	Matérias ambientais	IAS 38
27	Instrumentos financeiros	IAS 32, 39 e IFRS 7
28	Benefícios aos empregados	IAS 19

Fontes: Almeida *et al.* (2009) e Rodrigues (2009).

ANEXO C – NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO

N.º da IPSAS	Designação
1	Apresentação de demonstrações financeiras
2	Demonstrações de fluxos de caixa
3	Excedente ou défice líquido do período, erros fundamentais e alterações em políticas contabilísticas
4	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
5	Custos de empréstimos obtidos
6	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilidade de entidades controladas
7	Contabilização de investimentos em associadas
8	Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos
9	Rédito de transações de troca
10	Relato financeiro em economias hiperinflacionárias
11	Contratos de construção
12	Inventários
13	Locações
14	Acontecimentos após a data de relato
15	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação
16	Propriedades de investimento
17	Ativos fixos tangíveis
18	Relato por segmentos
19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
20	Divulgação de partes relacionadas
21	Imparidade de ativos não geradores de caixa
22	Divulgação de informação financeira sobre o sector governamental
23	Rédito de transações sem contraprestação
24	Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras
25	Benefícios aos empregados
26	Imparidade de ativos geradores de caixa
27	Agricultura
28	Instrumentos financeiros: apresentação
29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
30	Instrumentos financeiros: divulgações
31	Ativos intangíveis

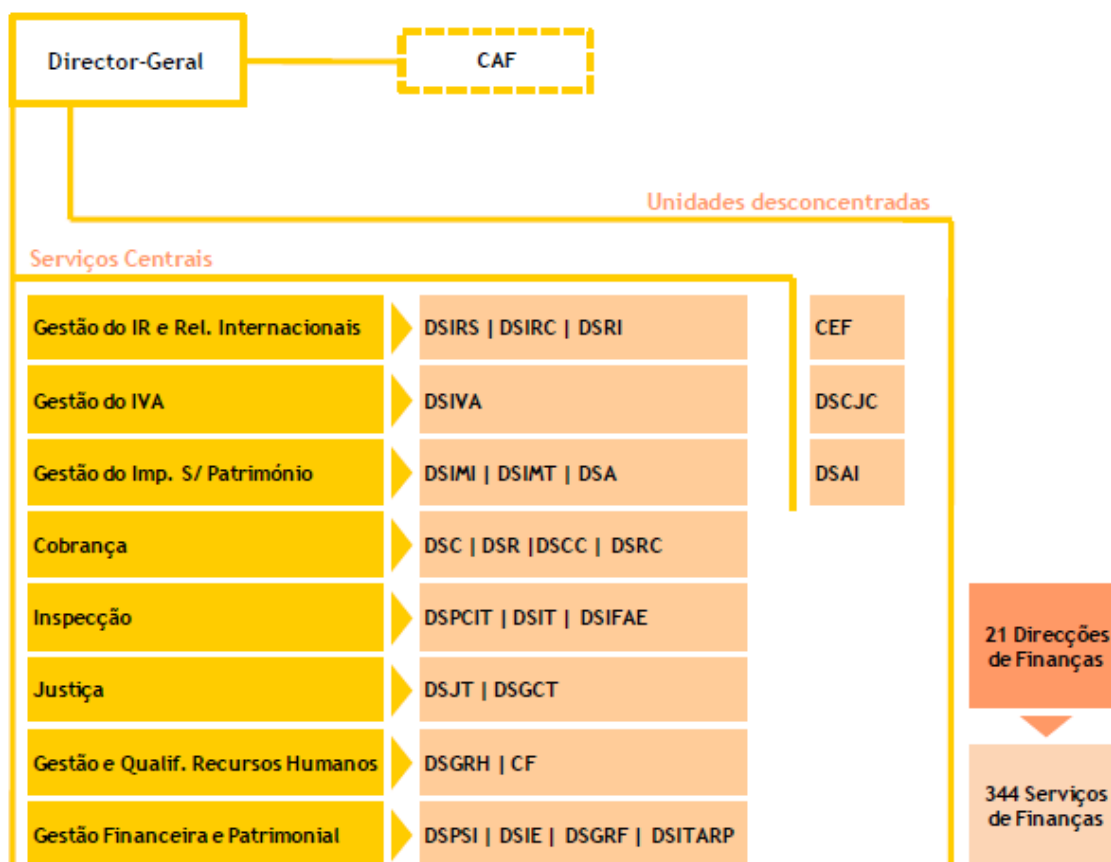
Fonte: <http://ifac.org/PublicSector/>

ANEXO D – DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

Designação	Códigos POCP
Balanço	5
Demonstração de resultados	6
Controlo orçamental – Despesa	7.1
Controlo orçamental – Receita	7.2
Fluxos de caixa	7.3
Situação financeira	—
Descontos e retenções	—
Entrega de descontos e retenções	—
Desenvolvimento das despesas com o pessoal	—
Orçamento – Despesa	—
Orçamento – Receita	—
Decomposição das dívidas de terceiros	—
Orçamento financeiro – Aplicação de fundos próprios	—
Orçamento financeiro – Origem de fundos próprios	—
Orçamento económico – Custos e perdas	—
Orçamento económico – Proveitos e ganhos	—
Caracterização da entidade	8.1
Notas ao balanço e à demonstração de resultados por naturezas	8.2
Alterações orçamentais – Despesa	8.3.1-1
Alterações orçamentais – Receita	8.3.1-2
Contratação administrativa – Situação dos contratos	8.3.2-1
Contratação administrativa – Formas de adjudicação	8.3.2-2
Execução de programas e projetos de investimento	8.3.3
Transferências correntes – Despesa	8.3.4-1
Transferências de capital – Despesa	8.3.4-2
Subsídios concedidos	8.3.4-3
Transferências correntes – Receita	8.3.4-4
Transferências de capital – Receita	8.3.4-5
Subsídios obtidos	8.3.4-6
Ativos de rendimento fixo	8.3.5-1
Ativos de rendimento variável	8.3.5-2
Situação e evolução da dívida e juros	8.3.6
Relatório de gestão	—
Outros Documentos	
Guia de remessa	—
Relação nominal de responsáveis	—
Ata da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente	—
Norma de controlo interno	—
Relação dos documentos de receita e de despesa	—
Certidões ou extratos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício	—
Certidões dos juros obtidos no exercício	—
Certidões das verbas recebidas de outras entidades	—
Reconciliações bancárias	—
Síntese das reconciliações bancárias	—
Relação de acumulação de funções	—
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados	—
Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas	—

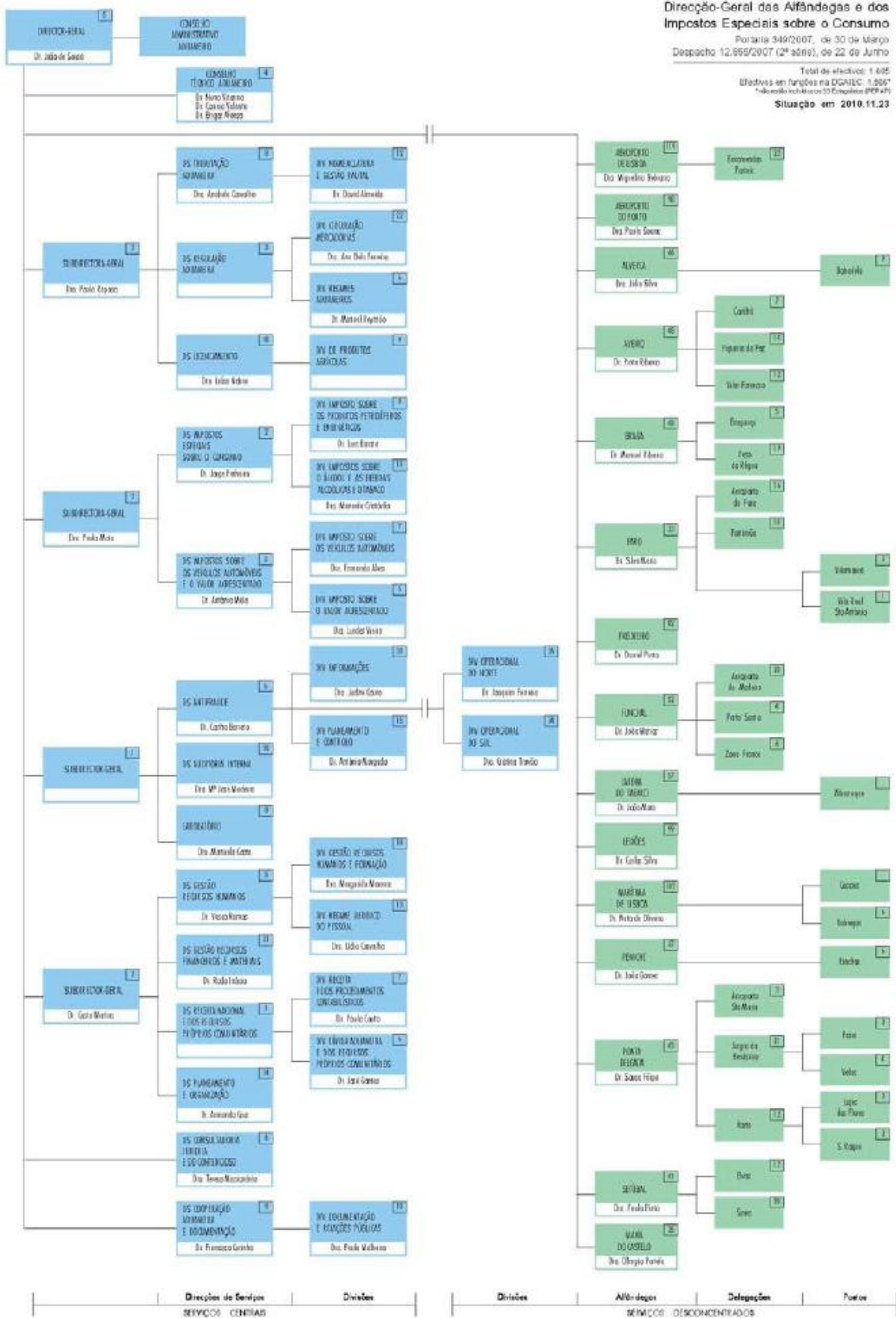
Fonte: Instrução n.º 01/2001 – 2.ª Secção.

ANEXO E – ORGANOGRAMA DA DGCI



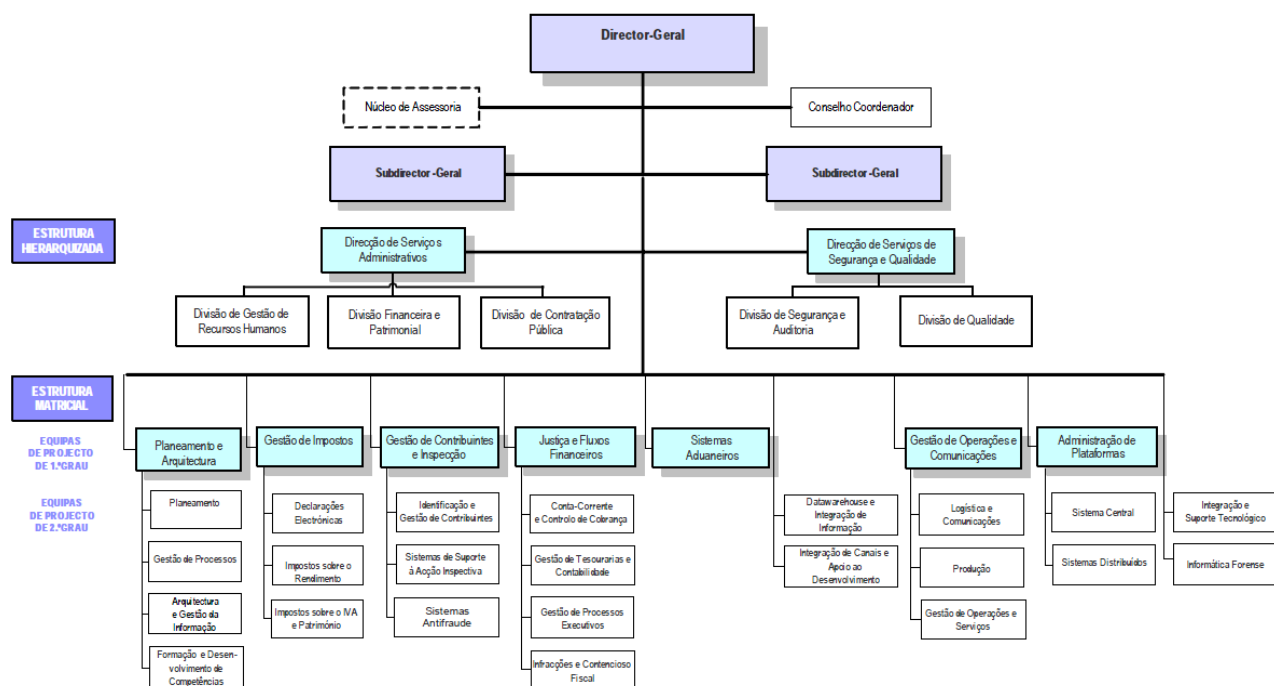
Fonte: Plano de Atividades da DGCI de 2010.

ANEXO F – ORGANOGRAMA DA DGAIEC



Fonte: Plano de atividades da DGAIEC de 2011.

ANEXO G – ORGANOGRAMA DA DGITA



Fonte: Plano de atividades da DGITA de 2011.

ANEXO H – ESTRUTURA ORGÂNICA DA AT E PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES

SERVIÇOS CENTRAIS

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros (CEF)	Divisão de Documentação (DD)	Assegurar a atividade documental, científica e técnica, necessária ao adequado funcionamento da AT, bem como gerir a respetiva biblioteca; Promover a inventariação e sistematização do acervo museológico tributário e aduaneiro e assegurar a recolha, seleção e tratamento da documentação histórica.
Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (DSAFA)	Divisão de Informações (DI)	Centralizar e proceder ao tratamento integrado de dados aduaneiros e fiscais necessários à definição das medidas de política de prevenção e repressão da fraude; Centralizar e proceder ao tratamento integrado de informações de natureza tática ou operacional; Gerir a informação relativa aos movimentos de dinheiro líquido na fronteira externa da União Europeia, bem como os movimentos intracomunitários; Centralizar e difundir a informação no âmbito dos sistemas antifraude nacionais, comunitários e internacionais; Promover a cooperação entre a AT e outras entidades, tendo em vista a troca regular de informações sobre a luta antifraude.
	Divisão de Planeamento e Controlo Operacional (DPCO)	Executar o plano nacional de inspeção e fiscalização aduaneira, bem como ações de vigilância e fiscalização aduaneira e tributária; Promover a operacionalização e otimização de equipamentos de controlo não intrusivo, no exercício do controlo de mercadorias e meios de transporte, na fronteira externa; Assegurar a interligação com as alfândegas na área antifraude aduaneira e impostos especiais sobre o consumo.
	Divisão Operacional do Norte (DON)	Executar o plano nacional de inspeção e fiscalização aduaneira, bem como ações de vigilância e fiscalização aduaneira e tributária; Promover a operacionalização e otimização de equipamentos de controlo não intrusivo na fronteira externa; Assegurar a execução de diligências de investigação no quadro dos atos de inquérito.
	Divisão Operacional do Sul (DOS)	Executar o plano nacional de inspeção e fiscalização aduaneira, bem como ações de vigilância e fiscalização aduaneira e tributária; Promover a operacionalização e otimização de equipamentos de controlo não intrusivo na fronteira externa; Assegurar a execução de diligências de investigação no quadro dos atos de inquérito.
Direção de Serviços de Avaliações (DSA)	Divisão de Avaliação da Propriedade e Estudos (DAPE)	Efetuar estudos relacionados com a atualização do valor patrimonial tributário dos prédios e realização de avaliações de base cadastral; Propor medidas de aperfeiçoamento das normas e procedimentos técnicos relacionados com as avaliações; Prestar apoio à Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Rústicos (CNAPR), às Juntas de Avaliação Municipal (JAM) e à Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU).
Direção de Serviços de Auditoria Interna (DSAI)	Divisão de Auditoria Tributária (DAT)	Analisar, em termos de eficácia e eficiência, a atividade prosseguida pelos serviços da AT, detetando fatores e situações condicionantes da realização dos objetivos definidos; Desenvolver ações de auditoria interna de gestão; Verificar o cumprimento das disposições legais e identificar as situações de falta de uniformidade na aplicação dos procedimentos tributários e aduaneiros.
	Divisão de Auditoria Aduaneira, Impostos Especiais de Consumo e Imposto sobre Veículos (DAA)	Colaborar nas ações de controlo externas efetuadas aos serviços; Cooperar, em matéria de auditoria interna, com departamentos similares de outros Estados-Membros da União Europeia; Acompanhar as visitas de missões comunitárias a Portugal no domínio dos recursos próprios comunitários.
	Divisão de Acompanhamento de Resultados, Planeamento e Apoio Técnico (DARPAT)	Elaborar planos e relatórios de execução no âmbito da gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e assegurar a respetiva monitorização; Colaborar com o Conselho de Prevenção da Corrupção; Coordenar o exercício do contraditório relativo às ações de controlo efetuadas por entidades externas à AT; Colaborar com a Inspeção-Geral de Finanças no âmbito dos princípios de coordenação consagrados no Sistema Nacional de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI).
Direção de Serviços de Cobrança (DSC)	Divisão de Cobrança Voluntária (DCV)	Propor medidas legislativas e regulamentares que visem a transposição das diretivas comunitárias em matéria de assistência mútua; Proceder à determinação da dívida tributária nos casos em que se verifique a existência de pagamentos anteriores;

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
		<p>Proceder ao cálculo dos juros compensatórios e de mora;</p> <p>Disponibilizar aos contribuintes extratos da conta corrente sobre a sua situação tributária;</p> <p>Apreciar reclamações e recursos hierárquicos sobre procedimentos de cobrança, bem como pedidos de pagamento em prestações de impostos sobre o rendimento e do IVA.</p>
	Divisão de Cobrança Executiva (DCE)	<p>Proceder à identificação das dívidas que subsistam após o prazo de pagamento voluntário;</p> <p>Efetuar a compensação das dívidas tributárias e aduaneiras com créditos que os contribuintes possam dispor;</p> <p>Proceder à emissão e envio das certidões de dívida para reclamação de créditos;</p> <p>Instruir os processos relativos à emissão de cheques sem provisão e participar às autoridades judiciais competentes, mesmo que os cheques se encontrem à ordem do IGCP.</p>
Direção de Serviços de Comunicação e Apoio ao Contribuinte (DSCAC)	Divisão de Gestão do Centro de Atendimento Telefónico (DGCAT)	<p>Gerir os canais de relacionamento informativo, designadamente a gestão do conteúdo do portal da AT na Internet e intranet e Centro de Atendimento Telefónico;</p> <p>Gerir a informação relevante para o atendimento dos contribuintes;</p> <p>Colaborar com outras entidades públicas na promoção e desenvolvimento de canais de atendimento;</p> <p>Desenvolver iniciativas que promovam uma atitude proactiva da AT no reforço da prevenção e aumento do cumprimento voluntário.</p>
Direção de Serviços de Contabilidade e Controlo (DSCC)	Divisão de Contabilidade (DC)	<p>Organizar o sistema integrado de contabilização das liquidações, cobranças, anulações, restituições e reembolsos de todas as receitas arrecadadas;</p> <p>Realizar ou colaborar no apuramento dos valores das receitas cobradas a transferir para outros orçamentos;</p> <p>Proceder ao apuramento dos encargos de cobrança e valor das receitas destinadas às diversas entidades e promover a sua transferência;</p> <p>Preparar a previsão das receitas a cobrar pela AT e participar no acompanhamento da respetiva execução orçamental.</p>
	Divisão de Controlo de Fundos (DCF)	<p>Assegurar o tratamento dos meios de pagamento recebidos nos diversos serviços com funções de caixa e elaborar as respetivas contas de responsabilidade, controlar os seus depósitos nas contas bancárias abertas no IGCP e propor ações de auditoria;</p> <p>Autorizar a emissão das ordens de transferência para pagamentos de reembolsos e restituições;</p> <p>Preparar os processos a remeter ao Ministério Público decorrentes da movimentação indevida de cheques de reembolsos e restituições;</p> <p>Assegurar a boa aplicação das tabelas referentes às taxas a cobrar por serviços prestados nas estâncias aduaneiras.</p>
Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso (DSCJC)	Divisão de Assessoria Jurídica e Gestão Processual (DAJGP)	<p>Prestar apoio jurídico nos procedimentos e processos em que intervenha a AT;</p> <p>Emitir pareceres relativamente a projetos de diploma que relevem das atribuições de outras unidades orgânicas da AT ou de outros serviços da Administração Pública;</p> <p>Exercer o patrocínio judiciário e representação em juízo dos órgãos da AT;</p> <p>Assegurar o patrocínio judiciário dos trabalhadores da AT na situação de réus ou arguidos em processos judiciais, por atos ou omissões ocorridas no exercício das suas funções;</p> <p>Colaborar com o Ministério Público na defesa dos interesses do Estado, prestando-lhe o apoio técnico que for solicitado.</p>
	Divisão de Disciplina (DD)	Instruir processos disciplinares, de inquérito e de sindicância
Direção de Serviços de Cooperação e Relações Institucionais (DSCRI)	Divisão de Relações Institucionais (DRI)	<p>Assegurar a colaboração com outros departamentos e serviços do Ministério das Finanças e restantes departamentos governamentais;</p> <p>Garantir as relações com organizações e associações de carácter económico e social;</p> <p>Garantir as relações com entidades, organizações e associações de natureza empresarial e profissional.</p>
Direção de Serviços de Formação (DSF)	Divisão de Conceção e Planeamento da Formação (DCPF)	<p>Efetuar o levantamento, análise e diagnóstico das necessidades de formação dos trabalhadores da AT;</p> <p>Coordenar os programas comunitários de formação e qualificação profissionais e acompanhar a execução do Programa Alfândegas 2013;</p> <p>Elaborar o plano e o relatório anual da formação.</p>
	Divisão de Novas Tecnologias e Gestão do Conhecimento (DNTGC)	<p>Promover a formação à distância dos trabalhadores da AT e emitir certificados de formação;</p> <p>Desenvolver estudos conducentes à implementação de novas tecnologias no âmbito da formação;</p> <p>Prestar apoio técnico audiovisual a ações de formação e em atos oficiais.</p>
Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários e Aduaneiros (DSGCT)	Divisão de Gestão Processual dos Créditos Tributários (DGPCT)	<p>Orientar, coordenar e apoiar a atividade da AT, no âmbito dos processos judiciais de recuperação de empresas e insolvência;</p> <p>Assegurar a cooperação administrativa e assistência mútua entre os Estados-Membros da União Europeia em matéria de cobrança de créditos;</p>

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
		Dar parecer sobre propostas de venda, afetação e inutilização de mercadorias apresentadas pelas alfândegas e assegurar a coordenação das matérias relativas ao destino das mercadorias abandonadas ou perdidas; Elaborar o projeto do plano de atividades da justiça tributária e aduaneira (PAJUTA) e respetivo relatório de atividades.
	Divisão de Gestão de Sistemas (DGS)	Estudar e propor medidas legislativas e regulamentares, designadamente as que visem a transposição das diretivas comunitárias em matéria de cobrança de créditos; Elaborar pareceres e realizar estudos e trabalhos técnicos relacionados com a respetiva área de intervenção; Recolher, sistematizar e analisar indicadores de controlo da eficácia da execução fiscal e prever a respetiva evolução.
Direção de Serviços de Gestão dos Recursos Financeiros (DSGRF)	Divisão de Gestão Financeira (DGF)	Elaborar as propostas de orçamento e controlar a sua execução, bem como elaborar a conta de gerência da AT; Assegurar os pedidos de libertação de créditos e transferências de verbas para os orçamentos dos centros de custos; Processar as despesas relacionadas com aquisição de bens e serviços; Assegurar a gestão e controlo contabilístico das receitas próprias da AT e financiamentos comunitários; Elaborar indicadores de gestão para acompanhar a evolução da situação financeira da AT; Promover a constituição, reconstituição e liquidação dos fundos de maneo.
	Divisão de Gestão de Abonos (DGA)	Executar os procedimentos respeitantes ao processamento dos vencimentos e outros abonos aos trabalhadores; Assegurar o funcionamento do serviço editorial Ciência e Técnica Fiscal e Aduaneira.
	Divisão de Aprovisionamento, Logística e Património (DALP)	Elaborar o plano anual de aquisição de equipamentos e bens de consumo corrente, e controlar a sua execução; Executar os procedimentos relativos à aquisição ou locação de bens e serviços que devam ser centralizados, bem como o respetivo controlo por centros de custos; Organizar e manter atualizado o inventário do património mobiliário da AT; Assegurar a reprodução e distribuição dos impressos e publicações da AT; Elaborar e mandar publicar os avisos, anúncios e listagens previstos na lei, bem como acompanhar e controlar a emissão e cancelamento das garantias bancárias relativas às obras em concurso público; Analisar e propor o preço de venda ao público dos impressos e outras publicações e serviços, bem como apoiar a publicação gráfica e eletrónica de documentação técnica; Gerir o equipamento de comunicações e parque automóvel, propondo a aquisição, manutenção e substituição, promover o abate das viaturas; Garantir o funcionamento em matéria de expediente e correspondência dos serviços centrais.
Direção de Serviços de Gestão de Recursos Humanos (DSGRH)	Divisão de Recrutamento e Mobilidade (DRM)	Elaborar o plano anual de concursos e executar procedimentos relativos ao recrutamento e seleção de pessoal, bem como prestar apoio técnico e administrativo aos júris dos concursos; Assegurar a ligação ao Sistema Integrado de Organização do Estado (SIOE) e à Bolsa de Emprego Público (BEP).
	Divisão de Regimes de Pessoal (DRP)	Estudar e propor medidas legislativas e regulamentares, elaborar projetos de diploma relativos à definição das condições de trabalho e ao regime do pessoal da AT; Coordenar e assegurar a aplicação uniforme das disposições relativas ao regime geral da função pública e regimes especiais da AT.
	Divisão de Apoio à Gestão (DAG)	Proceder ao levantamento dos indicadores de gestão e garantir a sua atualização permanente; Acompanhar a aplicação do sistema de avaliação de desempenho dos trabalhadores da AT; Assegurar a ligação ao SIOE e à BEP.
Direção de Serviços de Instalações e Equipamentos (DSIE)	Divisão de Planeamento, Estudos e Projetos (DPEP)	Garantir e promover medidas de proteção contra sinistros e intervenção em caso de emergência; Planear e dar apoio às necessidades dos serviços nos domínios das instalações e respetivo equipamento; Elaborar estudos relativos à conservação, remodelação e renovação do parque imobiliário afeto à AT.
	Divisão de Obras, Inspeção e Manutenção (DOIM)	Garantir a segurança das pessoas, das instalações, das redes de energia, comunicação, ar condicionado e ventilação; Manter e atualizar o cadastro do parque imobiliário afeto à AT, efetuar periodicamente inspeções técnicas ao mesmo, e executar as obras necessárias; Apoiar a realização dos procedimentos para aquisição ou arrendamento de bens imóveis destinados à instalação de serviços da AT.
Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de	Divisão de Investigação da	Cooperar com outros serviços e entidades com competências inspetivas ou de investigação criminal vocacionadas para a deteção e controlo da evasão e fraude

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
Ações Especiais (DSIFAE)	Fraude e Ações Especiais (DIFAE)	tributárias; Apurar a situação tributária dos contribuintes quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência ou viciação da contabilidade; Coordenar a prestação de apoio técnico aos tribunais, bem como cooperar com a Polícia Judiciária, utilizando técnicas de auditoria informática e de obtenção de evidências digitais.
	Divisão de Estudos e Informações (DEI)	Centralizar e tratar a informação relativa aos diversos tipos de evasão e fraude tributárias; Gerir, em colaboração com a DSIVA, o sistema <i>Vat Information Exchange System</i> (VIES); Gerir o programa comunitário <i>Fiscalis</i> , assegurando os compromissos assumidos perante a Comissão Europeia.
Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT)	Divisão de Gestão Processual e Justiça Contenciosa (DGPJC)	Orientar, coordenar e apoiar a atividade dos representantes da Fazenda Pública junto dos tribunais administrativos e fiscais, e manter atualizados os ficheiros de legislação, jurisprudência e orientações administrativas; Prestar ao Ministério Público o apoio técnico que solicitar; Cooperar com entidades vocacionadas para a deteção e controlo da evasão e fraude tributária e aduaneira.
Direção de Serviços de Licenciamento (DSL)	Divisão de Produtos Agrícolas (DPA)	Efetuar o licenciamento e gestão dos regimes restritivos do comércio de produtos agrícolas, industriais e estratégicos; Gerir as garantias constituídas no domínio do licenciamento do comércio externo de produtos agrícolas; Apreciar os pedidos relativos ao exercício da atividade de importação, exportação, trânsito e colocação no mercado, com exceção do fabrico, produção e armazenagem, dos produtos químicos identificados na legislação como suscetíveis de serem utilizados na produção ilícita de estupefacientes e substâncias psicotrópicas; Representar a AT, como autoridade licenciadora, participando na negociação de aspetos técnicos e comerciais derivados de acordos assumidos na União Europeia e grupos internacionais de controlo e não proliferação.
Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão (DSPCG)	Divisão de Planeamento e Controlo de Gestão (DPCG)	Conceber e promover a implementação dos instrumentos de gestão estratégica e operacional, bem como coordenar a sua elaboração, acompanhamento e avaliação; Desenvolver e acompanhar a implementação do sistema de controlo de gestão, baseado em indicadores relevantes para a medição de resultados da atividade da AT; Assegurar o reporte do estado dos projetos informáticos, em articulação com as áreas de sistemas de informação; Definir e gerir, em colaboração com a DSGRH, o sistema de informação de avaliação de desempenho.
	Divisão de Organização e Qualidade (DOQ)	Avaliar a qualidade dos serviços prestados e promover a implementação de iniciativas que visem o aumento da satisfação dos clientes; Assegurar a análise e revisão dos principais processos da atividade da AT, níveis de serviço, redução de custos e riscos operacionais; Elaborar pareceres que promovam uma atitude proactiva da AT, no reforço da prevenção e no aumento do cumprimento voluntário; Promover iniciativas de <i>benchmarking</i> , visando a inovação e melhoria da qualidade do serviço da AT; Definir e gerir o modelo de disponibilização de conteúdos dos portais da AT, manter a taxonomia global de suporte e gerir os componentes transversais.
Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT)	Divisão de Planeamento e Apoio Técnico (DPAT)	Elaborar o projeto do Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), e coordenar a elaboração dos planos regionais de atividade das unidades orgânicas da área da inspeção tributária e aduaneira; Conceber, testar e propor alterações aos sistemas de informação utilizados pela área da inspeção tributária e aduaneira; Promover a seleção de contribuintes e ações de vigilância e fiscalização aduaneira; Gerir a troca de informações com países com os quais se tenha celebrado convenções sobre dupla tributação.
	Divisão de Estudos e Coordenação (DEC)	Promover programas de inspeção, tendo em vista áreas de risco identificadas e elaborar manuais a utilizar pelas unidades orgânicas com competências de inspeção tributária e aduaneira; Definir procedimentos técnicos de inspeção a adotar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspeção; Conceber e atualizar modelos declarativos e formulários, bem como elaborar pareceres e trabalhos técnicos relacionados com a respetiva área de intervenção.
Direção de Serviços de Reembolsos (DSR)	Divisão de Reembolsos e Restituições (DRR)	Assegurar os procedimentos relativos aos reembolsos e restituições de imposto, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios; Coordenar os reembolsos do IVA às representações diplomáticas, de acordo com os diplomas legais que regem a atividade; Promover os reembolsos do IVA aos contribuintes não estabelecidos em Portugal;

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
		Analisar os pedidos de reembolsos e propor a realização de ações de controlo inspetivo.
Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC)	Divisão de Identificação de Contribuintes (DIC)	Gerir, organizar e atualizar o registo único de contribuintes; Atribuir o número de identificação fiscal às pessoas singulares e coletivas; Apreciar os pedidos de informação relativa a dados constantes do registo único de contribuintes.
	Divisão de Gestão de Atividade (DGA)	Gerir, organizar e atualizar o registo único de contribuintes; Organizar e manter atualizado o registo central de contribuintes com reembolsos ou restituições; Apreciar os pedidos de informação relativa a dados constantes do registo único de contribuintes.
Direção de Serviços de Regulação Aduaneira (DSRA)	Divisão de Regimes Aduaneiros (DRA)	Proceder a estudos e elaboração de instruções para: - aplicação correta das disposições legais relativas aos regimes aduaneiros económicos e tratamento pautal favorável em função do destino especial das mercadorias; - concessão dos estatutos de armazém de depósito temporário e de exportação; - aplicação correta das disposições legais relativas à intervenção das autoridades aduaneiras em relação às mercadorias suspeitas de violarem direitos de propriedade intelectual; - aplicação correta das disposições legais destinadas a reforçar a segurança dos cidadãos e assegurar a proteção do meio ambiente, da saúde pública e do património cultural da União Europeia.
	Divisão de Circulação de Mercadorias (DCM)	Elaborar instruções para aplicação da legislação comunitária no domínio da política agrícola, no que se refere às mercadorias que sejam objeto de restituições à exportação; Acompanhar os processos relativos às irregularidades resultantes da violação das regras da política agrícola, e apoiar as ações de controlo; Participar na elaboração de tratados, convenções e acordos com incidência aduaneira; Acompanhar as diretrizes e documentação produzida por organismos internacionais, e realizar estudos orientados para a negociação de acordos internacionais em matéria aduaneira.
Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI)	Divisão de Administração (DA)	Participar na negociação de acordos bilaterais entre as autoridades competentes em matéria de assistência mútua administrativa e protocolos de operacionalização das convenções destinadas a evitar a dupla tributação; Assegurar, em articulação com a área de inspeção tributária, a troca de informações no quadro dos instrumentos previstos nas convenções internacionais em matéria fiscal e direito comunitário.
	Divisão de Reembolsos Internacionais (DRI)	Acompanhar o ciclo de vida dos sistemas de informação; Conceber e atualizar modelos declarativos e formulários; Instruir, em articulação com a área da cobrança tributária, os processos de reembolso a não residentes, ao abrigo das convenções internacionais em matéria tributária.
Direção de Serviços de Tributação Aduaneira (DSTA)	Divisão de Nomenclatura e Gestão Pautal (DNGP)	Elaborar e difundir a pauta de serviço nos diversos suportes em conformidade com a Pauta Aduaneira Comum; Assegurar a divulgação da informação nacional e comunitária, e proceder ao exame sumário dos autos em processo de contestação; Assegurar a gestão dos contingentes, dos tetos pautais comunitários, das suspensões de direitos aduaneiros e das medidas <i>anti-dumping</i> .
	Divisão da Dívida Aduaneira, do Valor Aduaneiro e Origens (DDAVAO)	Atribuir o estatuto de exportador autorizado no âmbito dos procedimentos simplificados de emissão de provas de origem; Assegurar a correta aplicação da regulamentação comunitária em matéria de dívida aduaneira e recursos próprios; Analisar os casos em que se coloquem dúvidas quanto à efetuação de um registo de liquidação <i>a posteriori</i> , decidir os pedidos de reembolso e dispensa de pagamento de direitos na sequência de erro administrativo e enviar os processos à Comissão Europeia; Acompanhar, nos termos da regulamentação comunitária aplicável, os casos de fraudes e irregularidades.
Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais (DSIMT)	Divisão de Administração, Liquidação e Controlo (DALC)	Definir as regras de liquidação, recolha e validação do conteúdo das declarações; Apreciar recursos hierárquicos e procedimentos de revisão oficiosa de atos tributários; Exercer as competências respeitantes a taxas, nomeadamente emolumentares, coimas e outras receitas públicas.
Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis (DSIMI)	Divisão de Liquidação e Controlo (DLC)	Conceber e atualizar modelos declarativos e formulários; Definir as regras de liquidação e validação do conteúdo das declarações; Liquidar ou efetuar o controlo da liquidação; Controlar a recolha dos elementos necessários à organização das matrizes prediais.

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
	Divisão de Administração (DA)	Estudar e propor medidas legislativas e regulamentares; Apreciar recursos hierárquicos e procedimentos de revisão oficiosa de atos tributários; Emitir parecer sobre pedidos de isenção e outros benefícios fiscais.
Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (DSIRC)	Divisão de Conceção (DC)	Estudar e propor medidas legislativas e regulamentares; Uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Conceber e atualizar modelos declarativos e formulários;
	Divisão de Liquidação (DL)	Definir as regras de liquidação, recolha e validação central da informação; Liquidar ou efetuar o controlo da liquidação; Detetar situações de falta de declaração ou de omissões e emitir as liquidações.
	Divisão de Administração (DA)	Instruir os processos de atribuição de benefícios fiscais; Elaborar estudos técnicos e estatísticos; Apreciar recursos hierárquicos e procedimentos de revisão oficiosa de atos tributários.
Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (DSIRS)	Divisão de Conceção (DC)	Estudar e propor medidas legislativas e regulamentares; Uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Conceber e atualizar modelos declarativos e formulários.
	Divisão de Liquidação (DL)	Definir as regras de liquidação, recolha e validação central da informação; Liquidar ou efetuar o controlo da liquidação; Detetar situações de falta de declaração ou de omissões e emitir as liquidações.
	Divisão de Administração (DA)	Instruir os processos de atribuição de benefícios fiscais; Elaborar estudos técnicos e estatísticos; Apreciar recursos hierárquicos e procedimentos de revisão oficiosa de atos tributários.
Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA)	Divisão de Conceção do Imposto sobre o Valor Acrescentado I (DCIVA I)	Colaborar com outros serviços em atividades relacionadas com a execução da política fiscal em matéria de IVA; Assegurar a coerência da aplicação das normas fiscais com a nomenclatura pautal e uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Participar nos grupos de trabalho no âmbito das atividades da União Europeia e outros organismos internacionais.
	Divisão de Conceção do Imposto sobre o Valor Acrescentado II (DCIVA II)	Colaborar com outros serviços em atividades relacionadas com a execução da política fiscal em matéria de IVA; Assegurar a coerência da aplicação das normas fiscais com a nomenclatura pautal e uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Participar nos grupos de trabalho no âmbito das atividades da União Europeia e outros organismos internacionais.
	Divisão de Administração do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DAIVA)	Colaborar com outros serviços em atividades relacionadas com a execução da política fiscal em matéria de IVA; Participar nos grupos de trabalho no âmbito das atividades da União Europeia e outros organismos internacionais.
Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV)	Divisão do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (DIPPE)	Apreciar os pedidos de isenção do imposto a nível central; Controlar a atribuição de marcas e estampilhas especiais ou fiscais; Colaborar na elaboração de normas de identificação e condições de medição dos produtos petrolíferos e energéticos; Colaborar com os serviços competentes na preparação de medidas de política integradas nas áreas do ambiente, energia e transportes.
	Divisão do Imposto sobre os Tabacos (DIT)	Uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Controlar a atribuição de marcas e estampilhas especiais ou fiscais; Colaborar na elaboração de normas de identificação e condições de medição dos produtos petrolíferos e energéticos.
	Divisão do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (DIABA)	Uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Controlar a atribuição de marcas e estampilhas especiais ou fiscais; Colaborar com os serviços competentes na elaboração de normas de identificação e condições de medição do álcool e bebidas alcoólicas.
	Divisão do Imposto sobre os Veículos (DIV)	Uniformizar a aplicação das normas fiscais e procedimentos dos serviços; Apreciar os pedidos de isenção do imposto, tratados a nível central; Colaborar com os serviços competentes na preparação de medidas de política integradas nas áreas do ambiente, energia e transportes.
Unidade de Grandes Contribuintes	Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT)	Assegurar aos contribuintes considerados de elevada dimensão económica e fiscal, em função de critérios definidos por despacho do Diretor-Geral da AT, o acompanhamento do relacionamento com a AT através de um interlocutor único (gestor de contribuinte); Prestar assistência pré-declarativa, através do acompanhamento e análise conjunta com os contribuintes das matérias de maior complexidade técnica; Analisar e acompanhar o comportamento tributário e aduaneiro dos contribuintes e dos setores de atividade económica em que se inserem; Proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento de reclamação graciosa.
	Divisão de Inspeção	Realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a

Unidades orgânicas nucleares (estrutura rígida)	Estrutura flexível	Principais atribuições
	a Bancos e outras Instituições Financeiras (DIBIF)	técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas; Instaurar e instruir processos de inquérito, bem como colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.
	Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I (DIEF I)	Realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas; Instaurar e instruir processos de inquérito, bem como colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.
	Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras II (DIEF II)	Realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas; Instaurar e instruir processos de inquérito, bem como colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

SERVIÇOS DESCONCENTRADOS

Direções de Finanças	Alfândegas
Grupo I	
Direção de Finanças de Lisboa e Direção de Finanças do Porto.	
Grupo II	
Direção de Finanças de Aveiro; Direção de Finanças de Braga; Direção de Finanças de Coimbra; Direção de Finanças de Faro; Direção de Finanças de Leiria; Direção de Finanças de Santarém; Direção de Finanças de Setúbal; Direção de Finanças de Viseu.	
Grupo III	
Direção de Finanças de Angra do Heroísmo (Ilhas de Graciosa, São Jorge e Terceira); Direção de Finanças de Beja; Direção de Finanças de Bragança; Direção de Finanças de Castelo Branco; Direção de Finanças de Évora; Direção de Finanças da Guarda; Direção de Finanças da Horta (Ilhas do Corvo, Faial, Flores e Pico); Direção de Finanças de Ponta Delgada (Ilhas de Santa Maria e São Miguel); Direção de Finanças de Portalegre; Direção de Finanças de Viana do Castelo; Direção de Finanças de Vila Real.	
Principais Atribuições	Principais Atribuições
<p>Assegurar as funções de orientação e controlo da administração tributária na área de jurisdição e coordenar os serviços de finanças;</p> <p>Aplicar a lei tributária aos factos concretos;</p> <p>Executar os procedimentos técnicos e administrativos relativos à gestão tributária;</p> <p>Responder aos pedidos de esclarecimento dos contribuintes e fornecer informações relativas à sua situação tributária;</p> <p>Assegurar as atividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e controlo do cumprimento da obrigação de imposto pelos sujeitos passivos;</p> <p>Assegurar a contabilização de receitas e tesouraria do Estado;</p> <p>Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, prevenção e combate à fraude e evasão fiscais;</p> <p>Assegurar as atividades relacionadas com a justiça tributária, desenvolvendo os procedimentos inerentes à conflitualidade fiscal suscitada pelos contribuintes ou resultante do incumprimento das obrigações fiscais;</p> <p>Coordenar e controlar a atuação dos serviços de finanças no âmbito da gestão tributária e cobrança.</p>	<p>Alfândega do Aeroporto de Lisboa;</p> <p>Alfândega do Aeroporto do Porto;</p> <p>Alfândega de Alverca;</p> <p>Alfândega de Aveiro;</p> <p>Alfândega de Braga;</p> <p>Alfândega de Faro;</p> <p>Alfândega do Freixieiro;</p> <p>Alfândega do Funchal;</p> <p>Alfândega do Jardim do Tabaco;</p> <p>Alfândega de Leixões;</p> <p>Alfândega Marítima de Lisboa;</p> <p>Alfândega de Peniche;</p> <p>Alfândega de Ponta Delgada;</p> <p>Alfândega de Setúbal;</p> <p>Alfândega de Viana do Castelo.</p> <p>Exercer ações de controlo sobre mercadorias e meios de transporte introduzidos no território aduaneiro da Comunidade e sobre locais de armazenamento das mercadorias sob ação fiscal, bem como garantir o cumprimento das formalidades aduaneiras para apresentação das mercadorias à alfândega e para o processo de desalfandegamento;</p> <p>Assegurar a liquidação e cobrança dos direitos aduaneiros e impostos especiais de consumo;</p> <p>Decidir os pedidos de franquia e isenção de âmbito aduaneiro e fiscal, e garantir a aplicação dos regimes pautais preferenciais;</p> <p>Assegurar a gestão corrente da caução global para desalfandegamento das mercadorias;</p> <p>Assegurar a contabilização de receitas e tesouraria do Estado;</p> <p>Assegurar a extração de certidões de dívida para organização dos processos de execução fiscal;</p> <p>Instruir os processos de venda, afetação e inutilização de mercadorias e solicitar o parecer técnico da unidade orgânica competente;</p> <p>Assegurar, no domínio da troca de informações, o permanente relacionamento com a DSAFA;</p> <p>Fiscalizar os meios de transporte e mercadorias sujeitas a ação fiscal aduaneira, exercendo os controlos necessários à prevenção e repressão da fraude aduaneira e tributária, em articulação com as unidades orgânicas competentes, com outras entidades administrativas ou policiais;</p> <p>Controlar e fiscalizar a entrada, a permanência e a saída das embarcações.</p>

Fontes: Despacho n.º 1365/2012; Portaria n.º 320-A/2011.

CURRICULUM VITAE



Informação pessoal

Apelido(s) / Nome(s) próprio(s) Coelho, Cláudia Patrícia Henriques Santinho.
Correio(s) eletrónico(s) claudia.santinho@gmail.com
Nacionalidade Portuguesa.
Data de nascimento 04/06/1976.
Sexo Feminino.

Experiência profissional

Datas De Janeiro de 2012 até à presente data.
Função ou cargo ocupado Técnica Superior.
Principais atividades e responsabilidades Exercício de funções na área de Auditoria.
Nome e morada do empregador Tribunal de Contas; Av. da República n.º 65, Lisboa.
Tipo de empresa ou sector Administração Pública.
Datas De 2006 a 2011.
Função ou cargo ocupado Técnica Superior.
Principais atividades e responsabilidades Exercício de funções na área de Contratação Pública.
Nome e morada do empregador Ex-Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA); Av. Eng.º Duarte Pacheco n.º 26, Lisboa.
Tipo de empresa ou sector Ministério das Finanças e da Administração Pública.
Datas De 2001 a 2004.
Função ou cargo ocupado Bolseira de Investigação.
Principais atividades e responsabilidades Exercício de funções no âmbito do Programa de Apoio à Reforma das Instituições Públicas ou de Interesse Público de Investigação do Ministério da Ciência e da Tecnologia – Projeto “Valorização da Qualidade e Promoção da Segurança Alimentar e da Preservação do Ambiente na Produção Hortofrutícola”.
Nome e morada do empregador Instituto Nacional de Investigação Agrária e Pescas; Estação Agronómica Nacional, Oeiras.
Tipo de empresa ou sector Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território.

Educação e formação

Datas De 2004 a 2010.
Designação da qualificação atribuída Licenciatura em Contabilidade e Administração – Ramo Contabilidade.
Principais disciplinas/competências profissionais Contabilidade Financeira, Contabilidade de Gestão, Contabilidade de Grupos de Empresas, Planeamento e Controlo de Gestão, Cálculo Financeiro, Projeto em Simulação Empresarial.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) – Instituto Politécnico de Lisboa.
Datas De 2005 a 2006.
Designação da qualificação atribuída Curso de Estudos Avançados em Gestão Pública (CEAGP), especialização em Gestão Orçamental.

Principais disciplinas/competências profissionais	Administração Pública, Contabilidade Pública, Finanças Públicas, Direito Administrativo, Políticas Públicas, Gestão Orçamental.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Instituto Nacional de Administração.
Datas	De 1994 a 2000.
Designação da qualificação atribuída	Licenciatura em Engenharia Agronómica, Ramo Fitotecnia – Produção.
Principais disciplinas/competências profissionais	Fruticultura, Horticultura, Viticultura, Agricultura e Máquinas Agrícolas, Fertilizantes e Fertilização.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Instituto Superior de Agronomia – Universidade Técnica de Lisboa.
Datas	2012
Designação da qualificação atribuída	Curso “Ética e Deontologia Profissional do Auditor”.
Principais disciplinas/competências profissionais	Ética, deontologia.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Direção-Geral do Tribunal de Contas.
Datas	2012
Designação da qualificação atribuída	Curso “A Gestão Financeira nas Entidades Públicas/Prestação de Contas”.
Principais disciplinas/competências profissionais	Contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial, finanças públicas.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Direção-Geral do Tribunal de Contas.
Datas	2010
Designação da qualificação atribuída	Curso “A Contratação Pública”.
Principais disciplinas/competências profissionais	Código dos Contratos Públicos.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Instituto Nacional de Administração
Datas	2009
Designação da qualificação atribuída	Curso “Contabilidade Pública no Contexto do Novo Regime de Contratos Públicos”.
Principais disciplinas/competências profissionais	Contabilidade Pública, Código dos Contratos Públicos.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Instituto Nacional de Administração.
Datas	2008
Designação da qualificação atribuída	Curso “O Novo Código da Contratação Pública”
Principais disciplinas/competências profissionais	Código dos Contratos Públicos.

Nome e tipo da organização de ensino ou formação Instituto Nacional de Administração.
 Datas 2008
 Designação da qualificação atribuída Curso “Redesenho do Processo de Compras na AP à Luz do Novo Código dos Contratos Públicos”.
 Principais disciplinas/competências profissionais Código dos Contratos Públicos.

Nome e tipo da organização de ensino ou formação Instituto Nacional de Administração
 Datas 2007
 Designação da qualificação atribuída Curso “O Novo Regime da Contratação Pública”.
 Principais disciplinas/competências profissionais Código dos Contratos Públicos.

Nome e tipo da organização de ensino ou formação Instituto Nacional de Administração.
 Datas De 2003 a 2004.
 Designação da qualificação atribuída Curso de “Produção Integrada em Vinha”.
 Principais disciplinas/competências profissionais Implementação de sistemas de produção e proteção integrada.

Nome e tipo da organização de ensino ou formação CONSONOB – Formação Profissional e Consultoria.

Aptidões e competências pessoais

Língua(s) materna(s) Português.

Outra(s) língua(s)

Auto-avaliação

Nível europeu (*)

Inglês

Compreensão				Conversaço				Escrita	
Compreensão oral		Leitura		Interaço oral		Produoço oral			
C2	Utilizador experiente	C2	Utilizador experiente	C1	Utilizador experiente	C1	Utilizador experiente	C2	Utilizador experiente

(*) [Nível do Quadro Europeu Comum de Referência \(CECR\)](#)

First Certificate in English (FCE) da Universidade de Cambridge, ESOL Examinations, obtido em Junho de 2003, com classificação final A.

Aptidões e competências informáticas

Domínio de software Office (Word, Excel, Powerpoint, Access) - Carta Europeia de Condução em Informática (ECDL), obtida em Maio de 2006.

Conhecimentos de AutoCAD - Curso de AutoCAD 2002 realizado, em 2003, na empresa NHK – Formação e Novas Tecnologias.

Carta de condução Carta de Condução de Ligeiros.

Informação adicional

Técnica Oficial de Contas, n.º 88785.

Membro Efetivo da Ordem dos Engenheiros, Cédula Profissional n.º 42624.

Publicações científicas:

Santinho, C., Barreiro, M.G., Sousa, R. e Vilas Boas, L. (2003), "Volatile compounds of 'Rocha' pear clones after storage under regular or controlled atmospheres", *In* Merodio, C. e Escribano, M.I. (eds.) *Maduración y Post-recolección de Frutos y Hortalizas*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Biblioteca de Ciencias, Madrid, pp. 361-363.

Comunicações científicas:

Santinho, C., Borges, M., Barreiro, M.G. e Vilas Boas, L. (2004), "Composição volátil da maçã 'Casanova' após aplicação de DPA e 1-MCP para controlo do escaldão superficial", *Atas do IV Simpósio Ibérico de Maturação e Pós-colheira*, outubro de 2004, Oeiras, pp. 531-535.

Santinho, C., Barreiro, M.G. e Vilas Boas, L. (2003), "Caracterização da composição volátil da maçã 'Bravo de Esmolfe' por MEFS-CG-EM", *Atas do 3.º Encontro Nacional de Cromatografia*, Sociedade Portuguesa de Química, dezembro de 2003, Lisboa, pp. 65, 66.

Santinho, C. e Vilas Boas, L. (2003), "Análise de resíduos de pesticidas em tomate de indústria por ensaios imunológicos", *Atas do 6º Encontro de Química dos Alimentos: Novas Perspetivas sobre Conservação, Processamento e Qualidade dos Alimentos*, junho de 2003, Lisboa, pp. 967-971.

Santinho, C., Bronze, M. R. e Vilas Boas, L. (2001), "Comparação de Perfis Cromatográficos de Tomate e Produtos Derivados", *Atas do 2º Encontro Nacional de Cromatografia*, Sociedade Portuguesa de Química, dezembro de 2001, Lisboa, pp.148, 149.