

**Um novo modelo de manual de controlo interno para a Direção
Regional de Agricultura de Lisboa e Vale do Tejo**

Ana Cristina Vieira Dias da Piedade Arzileiro

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Juiz Conselheiro Mestre José Fernandes Farinha Tavares (especialista)
Professor Auxiliar Convidado
Director-Geral do Tribunal de Contas de Portugal
ISCTE-Instituto Universitário de Lisboa

outubro, 2014

**Um novo modelo de manual de controlo interno para a Direção
Regional de Agricultura de Lisboa e Vale do Tejo**

Ana Cristina Vieira Dias da Piedade Arzileiro

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Juiz Conselheiro Mestre José Fernandes Farinha Tavares (especialista)
Professor Auxiliar Convidado
Director-Geral do Tribunal de Contas de Portugal
ISCTE-Instituto Universitário de Lisboa

outubro, 2014

AGRADECIMENTOS

Aos meus queridos pais pelo seu carácter, integridade e pelos ensinamentos que me imputaram ao longo da minha vida.

À restante família pela compreensão e incentivo em não desistir, abdicando em muitos momentos de partilha.

A todos os amigos que, de forma generosa, me ajudaram a atingir este objectivo.

RESUMO

Nos últimos anos, as questões relacionadas com a contabilidade pública têm sido alvo de grande reflexão e análise em diversos Países da União Europeia. Em Portugal o processo de reformar e modernizar a Administração Pública, iniciou-se nos anos 80, vindo a intensificar-se com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), alicerçada com a publicação Lei de Bases da Contabilidade Pública e a reforma do Tesouro. O processo de modernização visa uma melhoria na utilização dos recursos financeiros disponíveis, harmonizando novas ferramentas de gestão aos diversos níveis da Administração.

Foi com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, em 1997, que a reforma da contabilidade pública se sedimentou criando as condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento de apoio á gestão das entidades públicas, permitindo o controlo do cumprimento da legalidade e o controlo orçamental, informação sobre a situação financeira e patrimonial e o cálculo e análise dos custos e proveitos das atividades, a que se acresce a introdução do princípio do acréscimo, e ainda a importância de conceitos como economia, eficiência e eficácia na gestão pública.

A disseminação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e dos serviços partilhados teve lugar no princípio de 2012 no caso da Direção Regional de Agricultura e Pescas de Lisboa e Vale do Tejo (DRAPLVT), um serviço integrado da administração central do Estado.

O objectivo do presente trabalho, centra-se na experiência adquirida nos últimos dois anos, face à recente realidade. Um processo de migração pressupõe adaptação e ajustes e promove uma política e cultura de gestão de grupo e concomitantemente vai ao encontro das dificuldades verificadas e identifica em simultâneo eixos de melhoria no que concerne aos processos, especificamente na liquidação e cobrança de receita do Estado, quer se trate de receita geral ou própria. Fomenta a qualidade de informação no tempo e no espaço, constituindo um factor de transparência na gestão pública.

Palavras-chave: Plano Oficial de Contabilidade Pública; Reforma da Administração Financeira do Estado; Serviços Partilhados; GeRFiP; SGR; *Homebanking*;

ABSTRACT

In recent years the public accounting issues have been the subject of much reflection and analysis in several European Union countries. In Portugal the process of reforming and modernizing Public Administration, began in the years 80, intensifying the reform of financial administration of the State (RAFE), founded with the publication of Law Bases of Public Accounting and Treasury reform. The modernization process is aimed at an improvement in the use of available financial resources, harmonizing new management tools at various levels of the administration.

It was with the publication of the Official Plan of Public Accounting, in 1997, that the public accounting was formed by creating the conditions for consistent integration of budget accounts, assets and costs, in a modern accounting, which constitutes an instrument of support to the management of public entities, allowing the control of legality and in compliance with the budgetary control, information on the financial situation and assets, calculation and analysis of the costs and income of the activities, in addition to the introduction of the principle of the extension, and also the importance of concepts such as economy, efficiency and effectiveness in public management.

The spread of the Official Plan of Public Accounting (OPPA) and shared services took place in early 2012 in the case of the Regional Direction of agriculture and fisheries of Lisboa and Vale do Tejo (DRAPLVT), an integrated service of central administration of the State.

The aim of the present work focuses on the experience gained in the past two years, facing the recent reality. A migration process requires adaptation and adjustments and promotes a politics and culture group management and, at the same time, meets the difficulties and identifies simultaneously axes of improvement with regard to processes, specifically in the liquidation and collection of State revenue, whether it's general revenue or own. It promotes the quality of information in time and space, constituting a factor of transparency in public management.

Keywords: Plano Oficial de Contabilidade Pública; Reform of financial administration of the State; Shared Services; GeRFiP; SGR; Homebanking.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	i
RESUMO	iii
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - OS MODELOS DE GESTÃO PÚBLICA E REFORMA FINANCEIRA DO ESTADO	3
1.1 Modelos de Estado e os modelos de gestão pública	3
1.2 O Modelo tradicional Weberiano e a Administração científica ou tradicional	4
1.3 O declínio do Estado-Providência e a reforma administrativa	7
1.4 New Public Management e a Administração empresarial.....	10
1.5 O Novo Serviço Público (New Public Service).....	16
1.6 Contextualização da Reforma da Contabilidade Pública e serviços partilhados na Nova Gestão Pública	20
CAPÍTULO II - A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL	25
2.1 Primeiro período – Do séc. XII ao séc. XV	25
2.2.1 O Erário Régio.....	34
2.3 Evolução da contabilidade pública pela via legislativa.....	37
2.4 A Reforma Administrativa	41
2.5 A Reforma Administrativa e Financeira do Estado	43
CAPÍTULO III - A GESTÃO PARTILHADA DE RECURSOS FINANCEIROS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	49
3.1 A Reforma Financeira Estado – o novo paradigma	49
3.2 Razões de mudança.....	49
3.3 Serviços partilhados na Administração Pública.....	50
3.4 GeRFiP – Gestão de Recursos Financeiro.....	51
<i>Fonte: Elaborado pela própria</i>	53
3.5 Sistema de Gestão de Receitas - SGR.....	53

CAPÍTULO IV - NOVA METODOLOGIA PARA A CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS	55
4.1 O Orçamento - Conceito de receita pública.....	55
4.2 O Orçamento de Estado: conceito, princípios e regras	56
4.3 Caracterização jurídica da DRAPLVT.....	61
4.6 Operações extraorçamentais.....	74
4.6.1 Entrega de receita a outras entidades – outras operações de tesouraria	75
4.6.2 Reposições abatidas e não abatidas aos pagamentos	76
4.6.3 Reembolsos/Restituições.....	79
4.7 Projetos cofinanciados	80
4.8 Prestação de contas	81
4.8.1 Tribunal de Contas - Prestação de contas na área da receita	82
4.8.2 Direcção-Geral do Orçamento – Documentos exigidos aos Serviços Integrados.....	84
4.9 Impacto dos sistemas de informação orçamental.....	85
4.9.1 Sistemas de informação orçamental: vantagens versus desvantagens	86
CONCLUSÃO.....	91
FONTES.....	95

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro I. 1 Perspectivas comparadas – Administração Pública Tradicional, New Public Management e New Public Service.....	19
Quadro II. 1 - 1º Período da evolução do pensamento contabilístico em Portugal.....	29
Quadro II. 2 - Estrutura da Contabilidade e escrituração em 1516	32
Quadro II. 3 – Evolução da contabilidade Pública em Portugal	38
Quadro III. 1 – GeRFiP/Processos	51
Quadro III. 2 – Áreas funcionais do sistema GeRFiP	52
Quadro IV. 1 - Serviços da DRAPLVT que geram receitas próprias	62
Quadro IV. 2 – Orçamento de receita consignada FF 123/Prog.011/Med.042.....	64
Quadro IV. 3 - Alterações Orçamentais – Receita	66
Quadro IV. 4 - Reforços/anulações ao orçamento de receita.....	67
Quadro IV. 5 - Transferência – Reforço/redução.....	68
Quadro IV. 6 - Tratamento da receita própria.....	70
Quadro IV. 7 - Balancete da contabilidade patrimonial	72
Quadro IV. 8 - Controlo orçamental da Receita	73
Quadro IV. 9 - Diplomas subjacente a partição de receita do Estado	75
Quadro IV. 10 - Projetos co-financiados	81

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura IV. 1 - Organograma Institucional	62
Figura IV. 2 - Previsão inicial da receita/previsão corrigida	66

Figura IV. 3 - Reforço da receita.....	67
Figura IV. 4- Anulação da receita	67
Figura IV. 5 - Inscrição do Crédito Especial	69
Figura IV. 6 - Receita própria das DRAP	70
Figura IV. 7 - Esquematização do registo da receita - liquidação/cobrança.....	71
Figura IV. 8 - Exemplificação da liquidação/cobrança – Prestação de serviços	72
Figura IV. 9 - Registo da RAP	78
Figura IV. 10 - Registo da RNAP	78

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AP – Administração Pública
 AC – Administração Central
 AL – Administração Local
 AO – Alteração Orçamental
 APC – Administração Pública Central
 AR – Assembleia da República
 BCE – Banco Central Europeu
 CE – Comissão Europeia
 CLE – Classificação Económica
 CGE – Conta Geral do Estado
 CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
 CPC – Centro de Processos Comuns
 CRP – Constituição da República Portuguesa
 DGAIEC - Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
 DGCI – Direção-Geral de Contribuições e Imposto
 DGADR - Direção Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural
 DGO - Direção Geral do Orçamento
 DGFP – Divisão de Gestão Financeira e Patrimonial
 DGTF – Direção Geral Tesouro Finanças
 DRA - Direção Regional de Agricultura e Pesca
 DRAPLVT – Direção Regional de Agricultura e Pescas de Lisboa e Vale do Tejo
 DSCO – Direção de Serviços Conta
 DUC – Documento Único de Cobrança
 EC – Entidade Coordenadora
 EPE – Entidade Pública Empresarial
 ESPAP - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I. P.
 FEADER - Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural
 FEDER - Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional
 FF – Fonte de Financiamento
 FMI – Fundo Monetário Internacional
 GeRAP - Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública
 GeRFiP - Gestão de Recursos Financeiros
 GOP – Grandes Opções do Plano
 IGCP - Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública
 II – Instituto de Informática
 LEO – Lei de Enquadramento Orçamental
 MFAP - Ministério das Finanças e da Administração Pública
 NATO - North Atlantic Treaty Organization
 NIB – Número de identificação bancária
 NPM - New Public Management

NPS - New Public Service
 OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
 OE – Orçamento de Estado
 ONU – Organização das Nações Unidas
 PA – Pedido de Apoio
 PAP – Pedido de Autorização de Pagamento
 PEC – Pacto de Estabilidade e Crescimento
 PC – Public Choice
 PGCA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
 PGL – Plano de gestão de lamas
 PLC – Pedido de Libertação de Créditos
 PO – Programa Operacional
 POC – Plano Oficial de Contabilidade
 POCP- Plano Oficial de Contabilidade Pública
 PPP – Parcerias Público Privadas
 PRACE – Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado
 PREMAG - Plano de Redução e Melhoria da Administração Central
 PROMAR – Programa Operacional da Pesca
 ProDeR - Programa de Desenvolvimento Rural de Portugal Continental
 QEC – Quadro Estratégico Comum
 QCA – Quadro Comunitário de Apoio
 QREN - Quadro de Referência Estratégico Nacional
 RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado
 RIGORE – Rede Integrada de Gestão (O) de Recursos do Estado
 RG – Receitas Gerais
 RAN – Reserva Agrícola Nacional
 RAP – Reposições Abatidas nos Pagamentos
 RCM - Resolução do Conselho de Ministros
 REAI – Regime do exercício da atividade industrial
 REAP - Regime do exercício da atividade pecuária
 RICA - Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas
 RNAP - Reposições Não Abatidas nos Pagamentos
 SAA – Serviços de autonomia administrativa
 SCR – Sistema Central de Receitas
 SFA – Fundos e Serviços Autónomos
 SGR – Sistema de Gestão de Receitas
 SI – Serviços Integrados
 SM – Seleção de Movimentos
 SNC – Sistema de Normalização Contabilística
 SOE - Sistema de Informação da Elaboração Orçamento de Estado
 SPA – Sector Público Administrativo
 SPE – Sector Público Empresarial
 SS – Segurança Social
 TC – Tribunal de Contas
 TEI – Transferência electrónica interbancária
 TIC – Tecnologias de Informação e Comunicação
 TR – Transferência
 UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

Num passado recente a Administração Pública regia-se quase sob a forma de exclusividade através de regras, requisitos e procedimentos. Atualmente é forçada a adaptar-se e a tornar-se competitiva face à evolução internacional. As instituições em geral são estimuladas a adoptar novas filosofias de gestão, face às exigências atuais, demonstrando capacidade em suprimir as desigualdades sociais, económicas e culturais com o objectivo de atingir níveis ideais de investimento e de desenvolvimento racional e equilibrado para a sociedade em geral, dando ênfase à competitividade global da economia, imperando critérios de transparência, legalidade, ética, economia, eficiência e eficácia.

Hoje em dia, a AP vê-se obrigada a repensar e principalmente a legitimar a forma como gastam os seus recursos, a fim de evitar custos ocultos e disfuncionais. Tal como nos países de tradição ocidental, desabrochou uma nova gestão pública, a *New Public Service* (NPS), a qual Portugal não ficou alheio à revitalização. A crescente necessidade de inverter a sua situação económica e financeira a um nível supranacional desencadeou na esfera nacional a obrigação premente de transformar a Administração Pública, embora tivesse ocorrido tardiamente em relação às iniciativas de reforma desenvolvidas nos países da OCDE.

Destaca-se neste processo de transformação, a aprovação de uma contabilidade pública caracterizada, essencialmente pela modernidade possibilitando o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados nacionais e europeus, por forma a reforçar a transparência na Administração Pública. Até à publicação do POCP, a contabilidade orçamental era o único sistema contabilístico obrigatório, singularizada por uma lógica exclusivamente orçamental. A partir de 1997, são definidos os fundamentos da transição para uma lógica significativamente diferente, criando condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica com o objectivo primordial de harmonizar os sistemas de contabilidade e aproximando-se assim a prestação de contas do sector público ao modelo utilizado pelo sector privado. Esta mutação culmina na capacidade do controlo da legalidade, já assegurada pela contabilidade orçamental aprimorando outras valências fundamentais à boa gestão económica e financeira, com mais eficiência e eficácia.

A implementação da contabilidade patrimonial tem sido um processo lento nos serviços integrados da administração central do Estado, passada década e meia, a DRAPLVT iniciou em 2012 um novo paradigma, a obrigatoriedade da sua adopção. Assim, o presente trabalho tem como objectivo apresentar ao nível da receita geral ou própria, os procedimentos e os circuitos criteriosamente correctos e adequados após ser possível o registo da sua liquidação do momento em que esta nasce, bem como criar um sistema de registo de previsões que possibilite o conhecimento o mais atempado possível da entrada das cobranças na tesouraria do Estado. Combater as dificuldades verificadas e procurar identificar alguns vectores de melhoria na migração e de procedimentos internos.

O trabalho encontra-se dividido em quatro partes:

O capítulo I é destinado à apresentação teórica da evolução dos modelos de Estado e de gestão pública no geral. A contextualização da reforma da contabilidade pública na nova gestão pública será a forma mediadora e a deliberação encontrada para a modernizar.

No capítulo II, procura-se descrever as motivações e a evolução da contabilidade pública em Portugal bem como a sua integração no contexto europeu, desde os seus primórdios até aos dias de hoje.

No capítulo III, aborda os novos sistemas financeiros e contabilísticos (GeRFiP e SGR) implementados recentemente na Administração Central mais propriamente nos serviços integrados, incorporando o POCP, a verdadeira novidade na área da gestão pública, com a integração da gestão patrimonial dos direitos e obrigações na contabilidade, traduzindo-se numa contabilidade pública moderna.

No capítulo IV, foca a metodologia aplicada na DRAPLV, para a contabilização de receita do Estado associado à orçamentação, à execução e à prestação de contas, tendo em conta ao seu enquadramento legal e objectivos. Agilizando e simplificando processos, na busca de o bem-fazer de acordo com as novas ferramentas disponíveis e atuais exigências. Conjugando desta forma, a contabilidade patrimonial, a contabilidade orçamental (a tradicional na área da gestão pública) e a prestação de contas no final de cada exercício. A reforma da contabilidade pública em Portugal passou a ser monitorizada pela obrigatoriedade dos normativos legais, no caso da DRAPLVT desde 2012, sendo possível hoje, descrever os benefícios e eventuais desvantagens, face ao novo desafio.

Finalmente, são apresentadas as principais conclusões decorrentes da revisão da literatura assim como da dissertação, sintetizando as várias dimensões apresentadas, com o intuito de melhor compreender a sua evolução no tempo e no espaço, apresentando os aspectos de maior relevo possibilitando a sua reflexão, impulsionando e estimulando esta viragem e firmando assim para um modelo de sucesso de transição para o novo sistema contabilístico.

CAPÍTULO I - OS MODELOS DE GESTÃO PÚBLICA E REFORMA FINANCEIRA DO ESTADO

1.1 Modelos de Estado e os modelos de gestão pública

A evolução histórica da Administração Pública não foi linear ao longo dos séculos e em qualquer fase da sua evolução tem sido marcada por avanços e retrocessos. Neste sentido, “A Administração Pública é tão antiga como a humanidade” (Rocha, 2009: 13).

Portugal emerge das Guerras Napoleónicas no início do século XIX, com sistemas económicos primitivos, e mesmo arcaicos, e regimes políticos reacionários. Durante a guerra civil contraiu empréstimos ao estrangeiro para suportar os seus esforços militares. Resultou numa redução drástica das receitas públicas. A política económica não era coerente, as finanças públicas deploráveis afligiam o país. Conduziram a défices governamentais crónicos levando a manipulações do sistema bancário e à inflação monetária e à contração de empréstimos externos, a reputação de solvabilidade do Governo era muito fraca. A Administração Pública uma administração patrimonialista caracterizada por fraudes, corrupção e falências e também pela vulnerabilidade. Não existia distinção entre política e administração, nem entre público e privado. A mudança de administração resulta tal como Adam Smith chamava o fenómeno de "*previous accumulation*" e dos Estados Democráticos. O novo paradigma da Europa com a construção de um “Estado Nação”, resulta historicamente dos princípios da Revolução Francesa e do êxito do Estado Liberal, através da divulgação do princípio de separação e poderes que está na base da origem da Ciência da Administração e a concepção de lei como expressão da vontade geral, no aparecimento e desenvolvimento do Direito Administrativo. O papel do Estado passou de um período abstencionista no século XIX para um período intervencionista, de inserção na economia, no século XX e no início do século XXI regulador e dinamizador da economia.

Mais tarde nos Estados Unidos, desenvolve-se uma outra concepção, o de “sociedade industrial” aqui a teoria administrativa interessa-se pela organização e transcende as fronteiras entre o público e o privado, vai ao encontro da necessidade de organizar e racionalizar a atividade e a intervenção do Estado na economia e na sociedade.

“Em termos de temporalidade histórica, podemos dizer que as funções e as capacidades institucionais do Estado, enquanto configuração do conjunto de sociedade, mudaram, de maneira significativa, a partir de finais do século dezanove” (Mozzicafreddo, 2009: 87).

O papel do Estado no desenvolvimento da sociedade e das condições de crescimento devem ser orientados numa lógica de eficiência, de eficácia, equidade, responsabilidade e ética no serviço público necessário à legitimidade da política e da capacidade do poder político.

As características do Estado alicerçam-se com base:

“o modelo ou a configuração do Estado, não é a sua essência, mas sim um processo que se transforma inexoravelmente conforme as circunstâncias, sobretudo onde as escolhas individuais e colectivas dos cidadãos prevalece” (Mozzicafreddo, 2009: 77).

O papel do Estado e as reformas sucessivas tem assumido várias mutações ao longo dos tempos, espelha sistematicamente o processo de melhoria do sistema da Administração Pública, com vista à prossecução dos valores, fins e meios num determinado tempo e espaço e tidos como preferenciais. Nos países da OCDE destacam-se três tipologias de modelos de gestão pública sucedâneos: O modelo Tradicional Weberiano; O New Public Management; O Modelo da Governance.

1.2 O Modelo tradicional Weberiano e a Administração científica ou tradicional

Um dos pioneiros na origem da administração pública na América tem como marco o estudo feito por Woodrow Wilson sobre “*The study Administration*”, datado de 1887, considerado por muitos autores como primeiro escrito científico sobre a Teoria da Administração, apelidada como científica ou dita tradicional, caracterizada pela supremacia do controlo político sobre a administração. Os seus fundamentos centram-se na criação de uma classe administrativa apartidária, selecionada na base do mérito, para assim eliminar o nepotismo, oportunismo e o favoritismo que prevaleciam a administração pública daquele país no século XIX. A essência da teoria baliza na hierarquização de competências ao nível dos políticos com a definição de políticas claras e sua execução e cumprimento ao nível dos administradores, a bem das regras da boa gestão e não de acordo com a oportunidade política ou o tempo eleitoral. Desenvolver a administração pública com base em normas de disciplina e de mérito na manutenção do cargo e nas promoções, consubstancia o comportamento dos funcionários face a essas regras de funcionamento, através de regulamentos próprios.

Outros autores defendem a obra de Frank Goodnow “*Politics and Administration: a study in govrenament*” divulgada em 1890 marca o verdadeiro início dos estudos científicos sobre a administração pública. Nos pressupostos aprofundados por este autor destaca-se um pensamento primordial: delimitar os campos da atividade, política e administrativa, que também vão ao encontro do paradigma de Wilson. Da conjugação das ideias destes dois autores, resultaram uma série de propósitos que servem de base à Teoria Administrativa: i) um Estado central forte; ii) a dicotomia política/administração tem como objectivos fundamentais a implementação da eficiência e da transparência na administração; iii) profissionalização dos funcionários assente numa estrutura hierárquica definida; iv) maximização da eficiência e redução dos custos; v) a boa administração é uma condição necessária do bem-estar e desenvolvimento.

O modelo Weberiano mais conhecido por “burocrático” - modelo da racionalidade administrativa legal, imperou como padrão para a estrutura e funcionamento da Administração Pública, de cariz liberal, assentava na visão de Adam Smith de que o mercado se autorregulava, conceito que se prolongou até à 1ª guerra mundial, em que foi necessário introduzir mecanismos de regulação de mercado conformes à teoria de Keynes (1926).

Procura-se caracterizar o modelo em causa e neste sentido:

“Este modelo tradicional corresponde ao Estado liberal e caracteriza-se como sendo uma administração sob controlo do poder político, com base num modelo hierárquico de burocracia, composta por funcionários admitidos com base em concursos, neutrais nas suas decisões e cujo objectivo é o interesse geral. (...). “Os fundamentos teóricos desta teoria administrativa devem-se a Wilson e Max Weber. Na verdade esta teoria começou a desenhar-se nos finais do século XIX, formalizando-se entre 1900 e 1920, permanecendo como modelo oficial até ao último quarto deste século.” (Rocha, 2000:7).

O autor descreve a burocracia como a organização que responderia às necessidades do capitalismo, estendendo-se a todos os sectores, privados e públicos. Segundo o entendimento de Carvalho (2006: 184) no sector privado, a burocracia “teria como maior dádiva a eficiência, tão necessária para uma produção em massa” e no sector público, a burocracia “evitaria a discricionariedade, ao contemplar casos abstractos nas regras que pautam a conduta dos serviços públicos”.

Weber admitia que a burocracia floresce porque a sociedade se torna crescentemente mais complexa e só este tipo organizacional responde eficazmente e eficientemente aos novos desafios que a sociedade enfrentará, é a exaltação organizacional do princípio da divisão do trabalho, da especialização, da entrega de um conjunto de tarefas e profissionais qualificados para a sua execução, do papel primordial das regras e da racionalidade (Carvalho, 2006: 184). Weber defende que o modelo por si idealizado, na sua finalidade mais genuína, é possível atingir os mais elevados graus de eficiência em termos técnicos, sendo o mais racional e conhecido o modelo de dominação sobre os homens. Patenteia a sua aplicabilidade e validade de forma abrangente, isto é, a qualquer instituição: exércitos, clubes, igreja, para além da administração pública e considera-o “ *el germen del moderno estado occidental*”. (Weber, 1964: 178). Expressa que o conhecimento técnico associado aos modernos meios está na base da supremacia do modelo, exige-se a sua expansão á administração pública. A concepção do modelo congrega requisitos que tanto subsistem num regime socialista ou capitalista, justificando o papel fundamental no desenvolvimento da burocracia. “*el capitalismo (sin la que no puede subsistir y que todo socialismo racional tendrá que aceptar e incrementar), determina el carácter fatal de la burocracia como médula de toda administración de masas*” (...) *la administración burocrática significa: dominación gracias al saber, éste representa su carácter racional fundamental y específico*” (Weber, 1964: 179). Através da organização do Estado o modelo populariza-se influenciando a organização económica. A influência das massas políticas transformam substancialmente as condições materiais de vida, na medida em que ele consegue mover a responsabilidade individual, característica do mercado para a responsabilidade social, corroborando o pensamento “ *la burocratización, que en todas partes es la sombra inseparable de la creciente democracia de masas*”. Confirma-se que se trata de um modelo transversal à esfera do governo e ao público de iniciativa privada. Vincula o destino material da massa para uma intervenção correta e contínua das organizações em geral de forma cada vez mais forte e burocrática.

Ideias que aproximam das de F. W Taylor, ambos defendem um modelo organizacional mecanicista – sistematização de tarefas, marcado pela previsibilidade, racionalidade, controlo e impessoalidade.

A efetividade da autoridade legal é validada através de princípios dependentes entre si. O fundador deste modelo defende: “O tipo mais puro de exercício da autoridade legal é aquele que emprega um quadro administrativo burocrático.” (Weber 2001:19). A autoridade é centralizada no chefe da organização por eleição ou designação. Segundo Weber os critérios da referida autoridade manifestam-se do seguinte modo:

“São individualmente livres e sujeitos à autoridade apenas no que diz respeito às suas obrigações oficiais; Estão organizados numa hierarquia de cargos claramente definida; Cada cargo possui uma esfera de competência, no sentido legal claramente determinada; O cargo é exercido mediante uma livre relação contratual. Assim, em princípio há uma livre seleção; Os candidatos são selecionados com base nas qualificações técnicas (...); São remunerados com salários fixos em dinheiro na maioria das vezes com direito a pensões (...); o cargo é considerado a única ou, pelo menos, principal ocupação do funcionário; O cargo estabelece os fundamentos de uma carreira (...); O funcionário trabalha desligado da propriedade dos meios e não se apropria do cargo; Está sujeito a uma rigorosa e sistemática disciplina de controlo no desempenho do cargo.” (Weber, 2001: 20-21).

O corrente Weberiana particulariza a administração burocrática pela sua; precisão, velocidade, conhecimento, continuidade, unidade, subordinação escrita e redução de custos materiais e humanos (Rocha, 2000:7; 2001: 19). Distingue-a ainda pelo rigor, pela discrição e pela redução da fricção entre os diferentes elementos organizacionais (Carvalho, 2006: 184). Weber defende ainda que o modelo profissional levado ao extremo da sua aplicabilidade pode atingir os mais elevados graus de eficiência em termos técnicos, o modelo racional de dominação sobre os seres humanos. Considera este modelo “o mais crucial fenómeno do moderno estado ocidental”. (Weber, 2001: 25). Em virtude de ser aplicado na Administração Pública e em outras instituições, tais como no exército e igrejas.

A base económica mais racional para a administração burocrática é o capitalismo. (...) a administração burocrática significa, fundamentalmente, o exercício da dominação baseado no saber” (Weber, 2001: 26-27). Existem autores que se pronunciaram acerca das vantagens e desvantagens do referido modelo. Segundo, (Pitshas, 2003: 41) as vantagens do referido modelo traduzem-se do seguinte modo: “Os esforços das autoridades burocráticas podem ter mais êxito porque mantêm a unidade de comando e a coordenação das atividades administrativas. São mais facilmente assegurados a uniformidade e o controlo jurídico. (...) Uma elevada especialização funcional graduada aumenta a eficiência e a produtividade da administração pública no desempenho de funções públicas de rotina. (...) A relação impessoal garante o tratamento imparcial e o julgamento objectivo de todos os cidadãos.”

Para Carvalho (2006: 184-185), a burocracia insere-se numa respectiva organizacional própria da abordagem clássica das organizações, onde Henry Fayol e Luther Gulick e outros defendem que se trata de uma organização que promove a eficácia e a eficiência, ou seja, um excelente instrumento para a optimização da aplicação dos meios para atingir determinados resultados. Refere ainda, os defensores da teoria clássica tiveram como foco da sua análise a organização formal que define as relações de autoridade, as funções de cada um as linhas de comunicação legítimas, em que o comportamento dos indivíduos se deveria cingir aos limites sancionados por esta estrutura. No entanto, o Homem foi reduzido a um mero objecto descurando a sua agenda e levou a que não se tivesse considerado

devidamente, o factor humano, gerando muitas chamadas “buiopatologias” ou disfunções burocráticas (Carvalho, 2006: 185).

Caupers considera o modelo profissional weberiano confuso entre “as características da burocracia enquanto modelo organizativo com as dificuldades práticas do seu funcionamento”. (Caupers 2002:44). Dando ênfase à consideração anterior:

“Sem deixar de considerar as justificadas críticas ao modelo e ao funcionamento da burocracia, afigura-se necessário assinalar que, pelo menos no caso português, uma das razões da sua limitada responsabilidade pública e de algumas das limitações em matéria de eficácia e de eficiência assentam precisamente numa insuficiente burocracia.” (Mozzicafreddo, 2001: 19).

As disfunções tornam-se praticamente inevitáveis devido à existência de causas globais referentes à idealização da construção das burocracias (Gonçalves, 2000:140). Este autor aponta como causas globais: *i*) a desconfiança do Homem; *ii*) a falta de atenção às estruturas informais; *iii*) a falsa ideia de estabilidade das organizações e do seu ambiente; *iv*) o excessivo predomínio da pré-regulação nas organizações burocráticas; *v*) a carência de estruturas técnicas nas organizações, (Gonçalves, 2000: 140-145).

O modelo burocrático ou os governos burocráticos, com o passar do tempo, afastaram-se da sua missão, tornando-os maiores e ineficientes, funcionando com desperdícios (Nunes: 2004: 41), colocando em evidência: o não reconhecimento da responsabilidade dos funcionários; a extrema complexidade da máquina administrativa e processual; a falta de capacidade de iniciativa e de implementação de serviços e a incapacidade de resposta às necessidades dos cidadãos.

O questionar do modelo Weberiano e a procura de novos paradigmas surge na sequência das disfunções citadas, criando contestação e a própria crise do Estado do “*Welfare*”. O grande factor de mudança assentou no aparecimento do “*Welfare*” social e o consequente aumento das funções do Estado¹. De acordo com (Rocha, 2009: 40), o crescimento do peso do Estado manifestou-se ao nível do aumento das despesas públicas e o aumento dos funcionários. Este crescimento deveu-se em parte, pela pressão exercida dos eleitores que desejam sempre mais benefícios sociais sem os associarem a uma subida dos impostos.

Assim, a evolução vai no sentido de “as reformas atuais nos países ocidentais procuram ultrapassar o sistema Weberiano. (Araújo, 1999:40-41).

1.3 O declínio do Estado-Providência e a reforma administrativa

A partir da Primeira Grande Guerra, o *New Deal* surge em plena depressão nos anos trinta, culminando em medidas drásticas e de forte intervenção do Estado com o objectivo de recuperar a economia e em simultâneo criando medidas voltadas para a área social. O Estado é o instrumento que foi indicado para interceder no sentido de apresentar soluções para a “questão social” e para criar uma “boa sociedade”,

¹ O crescimento do peso do Estado reflectiu-se no aumento de funcionários públicos e no aumento das despesas públicas, nomeadamente despesas de saúde, educação e segurança social.

que se configura como uma sociedade justa equitativa e inclusiva (Mozzicafreddo, 2002; Esping-Anderson, 2002; Flora e Alber 1984) emergindo no modelo político de Estado-Providência ou Estado Social em substituição do Estado Liberal, considerado um elemento fundamental de modernidade que varia consoante o modelo político e social das sociedades que o alicerçam. A área de atuação do Estado passa a ser mais abrangente tanto ao nível nacional como supranacional e complexa pelo que necessita de legitimar a sua ação de forma clara, e global na organização, na estrutura e na aquisição de recursos nos domínios privado e público. No Estado-providência reclama-se agora uma intervenção profunda e condicionante ao Estado sobre a orgânica e o funcionamento da sociedade. Com efeito, a intervenção do Estado tem tentado garantir a igualdade de oportunidades, e responder à estratificação social, nomeadamente através da educação de massas e de tarefas de regulação da atividade do sector privado, por forma, não só a evitar a sobreposição dos seus interesses ao interesse público, como a corrigir falhas de atividade que possam gerar falta de equidade na sociedade (Mozzicafreddo, 2002; Sá, 2000; Majone, 1997). A modernização do Estado encontra-se cada vez mais atualizada e consubstanciada em valores sociais básicos, que vão ao encontro do conceito de cidadania. A “boa saúde “requer segurança, garantia, da participação política, educação, saúde, proteção social, e mais recentemente, cultura, proteção ambiental e igualdade (Mozzicafreddo, 2000; Marshall e Bottomore, 1992). “O estado-providência tem contribuído, pela ação política, para uma relativa alteração da estratificação social nas sociedades, não apenas naquilo que Marshall denominou a lógica da cidadania e a promoção da igualdade de oportunidades, mas sobretudo reorganizando as relações sociais e a situação social dos indivíduos” (Mozzicafreddo, 2004:34). Alterações cuja conotação é positiva pela via da redistribuição. As concepções de Estado, de liberal e abstencionista tido por excessivo e perigoso, vão passar a considerá-lo numa perspectiva intervencionista e de preocupação social. A mudança de paradigma assenta na forma como o Estado compete estruturar a realidade económica e social de acordo com outras condicionantes de carácter político e jurídico. As concepções de Estado, de liberal e abstencionista tido por excessivo e perigoso, vão passar a considerá-lo numa perspectiva intervencionista e de preocupação social. A mudança de paradigma assenta também na forma como o Estado compete de forma reguladora estruturar a realidade económica e social de acordo com outras condicionantes de carácter político e jurídico.

Existem elementos anteriorizaram às reformas da administração em Portugal que ajudaram a reorganização administrativa dos serviços públicos e da estrutura administrativa, Mozzicafreddo (2011: 11) aponta: i) *peso dos encargos financeiros das despesas públicas* e, consequentemente, o aumento regular dos gastos, em percentagem PIB, com os agentes do serviço público. A redistribuição dos recursos colectivos, nomeadamente as receitas fiscais, entre a atividade económica, o consumo e os custos da máquina administrativa, nem sequer é proporcional aos resultados em termos de eficiência e de produtividade dos mesmos recursos. Assim, e quando a situação financeira de um país começa a apresentar problemas, a preocupação com desigual ou conflitual redistribuição dos recursos colectivos

demarca-se, em termos práticos, de qualquer, outra razão orientadora das reformas; *ii) a crescente visibilidade de determinadas disfuncionalidades* da administração pública – prazos dilatados de resposta, desorganizada responsabilidade de determinados atos, desmotivação e desqualificação dos agentes dos agentes da função pública, desequilíbrios no recrutamento, falhas no atendimento aos utentes, entre outros – é motivada, entre outras razões, bem como pelas iniciativas de regulação e normalização e, ao mesmo tempo, pelo aumento da heterogeneidade da evolução da sociedade; *iii) a alteração das expectativas dos cidadãos (e contribuintes)* relativamente às contrapartidas que, em termos de qualidade, de eficiência, de celeridade e de atitudes, deveria resultar da função de serviço público, e que se compara com a percepção que o cidadão faz do esforço contributivo. Acresce, por outro lado, uma nova preocupação relativa à problemática da participação que, mesmo apenas em consulta e informação acerca do serviço público, vem reforçar as exigências de racionalização; *iv) o processo gradual e regular de modernização das formas de Estado* em vários países da OCDE induz, em formas diferentes segundo países, expectativas de reorganização na administração novas tendências de transformação da estrutura do Estado que inevitavelmente acompanham as transformações na administração pública, tanto no sentido de se dotar de uma estrutura menos centralizada e mais eficiente (limitando as redundâncias e duplicações de organismos), como de racionalizar as estruturas e estabelecer formas de governação mais flexível e transparentes.

Dadas as circunstâncias, surgem alternativas à reforma administrativa que permitam simultaneamente evitar intervenções de consequências prejudiciais e fomentar o eficiente desempenho das funções fundamentais do Estado, com base em duas correntes ideológicas inspiradoras motivada por neoliberais, um modelo de administração pública baseado na iniciativa privada que deveria agir livremente, com pouca ou nenhuma intervenção governamental, imperando a lógica de mercado, princípios teóricos cuja origem se baseiam das filosofias liberais de Adam Smith. A primeira abordagem ideológica no processo de transição: designada por “teoria da escolha pública” (*public choice theory*, na terminologia anglo-saxónica), que consiste, na aplicação da análise económica à política, uma análise realista e teoricamente consistente do processo político, da ação colectiva e das práticas governativas, destaca-se pela superioridade do governo representativo pela burocracia, salientando medidas tais como: a desregulação da economia, as restrições do sector público e consequentemente o enfraquecimento do funcionalismo público, a par do aumento dos instrumentos de decisão política como a legislação, as diretivas administrativas e controlo financeiro. Surge um Estado mais sólido e uma Administração Pública ajustada. A segunda abordagem ideológica: a escola managerial no processo de reforma administrativa antevê aquilo que Lane (1995) definiu como a substituição de um Estado Administrativo por um Estado Managerial. Segundo o autor, o managerialismo estabelece essencialmente como opção gestionária à incapacidade e incompetência e às ineficiências tradicionalmente conotadas com as organizações burocráticas. Substituindo a gestão pública conservadora por processos e técnicas de gestão privada face à gestão pública. Indiretamente a escola managerial reequaciona aspectos da Administração Pública

fundamentais como os modelos de organização do trabalho (com a crescente descentralização administrativa) e como a gestão de recursos humanos. O conceito de “reforma administrativa” surge no seguimento desta perspectiva influenciado desde a década de 80 pelos pensadores Peters e Waterman (1982) que lançavam a ideia de que se poderia adoptar um novo modelo de gestão nas organizações de trabalho em geral, independentemente de estas serem públicas ou privadas. Esta nova concepção de gestão apostou na descentralização, flexibilização, na autonomia e no achatamento das hierarquias (Wright, 1997). Progressivamente a influência da Escola Managerial na Administração Pública materializou-se num conjunto de princípios primordiais nas diversas tentativas de reforma que se foram sucedendo a partir dos anos 80.

Segundo, Peters e Waterman (1982) ressaltam os seguintes princípios: i) a descentralização apontada como elemento de particular relevância enquanto motor da capacidade criativa e de inovação organizacional, e indiciou como imperativa a redução dos níveis hierárquicos (achatamento obrigatório dos tradicionais designs piramidais) assim como a possibilidade de os gestores públicos poderem tomar iniciativas e prosseguir os seus objectivos sem controlo sistemático e contínuo do poder político; ii) a desregulação que veio contribuir para que os gestores pudessem intervir diretamente na gestão dos recursos financeiros, humanos e materiais, na tentativa de alcançarem os objectivos organizacionais, sem controlo sistemático e contínuo do poder político; iii) e da delegação das competências como forma de o poder político se permitir abster das preocupações da gestão corrente e da implementação das políticas.

Resumindo, o managerialismo reitera a noção de que as organizações do sector público e do sector privado devem ser geridas por princípios semelhantes na sua essência, papel do management, a sua compreensão e implementação, prestando contas apenas em termos de resultados, apesar de, ao contrário das privadas, as organizações públicas poderem procurar satisfazer interesses socialmente globais e serem controladas pelo poder político. Consequência, o modelo burocrático tendencialmente enforma um modelo descontinuado na cultura organizacional, desadequado face ao paradigma dito managerial.

1.4 New Public Management e a Administração empresarial

As mudanças originadas pelos modelos de gestão nas décadas de 80 e 90 revelaram-se de cariz fortemente remodeladoras e de aprendizagem na Administração Pública do século XXI para as reformas administrativas mangeralistas nos países ocidentais. A crise do petróleo nos anos 70 provocou uma recessão económica, resultando em enormes défices para os orçamentos públicos, fragilizando o modelo burocrático de administração conduzindo à adopção de um novo paradigma managerial de gestão pública, orientado para uma cultura baseada no desempenho e num sector público menos centralizado (OCDE, 1995). O managerialismo, um movimento de reforma e modernização administrativa, que atravessou os países da OCDE – o “New Public Management” (Bilhim, 2000: 46). O conceito managerialismo centra-se no conjunto de práticas pouco testadas, fundadas na crença de que uma melhor

gestão é a solução eficaz para um vasto campo de males económicos e sociais, nomeadamente, o caminho para o progresso social depende da obtenção de aumentos contínuos de produtividade e que resultam da aplicação de tecnologias cada vez mais sofisticadas, tais como sistemas de administração. O modelo ficou conhecido por New Public Management (NPM). O termo Management deriva de *manus* e significa controlar e obter resultados, implica por sua vez prosseguir objectivos tendo como consequência assumir a responsabilidade de resultados. Este modelo surge na sequência da existência de disfuncionalidades do modelo anteriormente em vigor e às sucessivas críticas das suas normas de funcionamento. Em meados da década de 80, introduziu-se nas organizações públicas processos e métodos de gestão empresarial (por se considerar o modelo de gestão do sector privado mais eficiente). Em meados da década de 80, introduziu-se nas organizações públicas processos e métodos de gestão empresarial (por se considerar o modelo de gestão do sector privado mais eficiente), podendo ser caracterizado por um redimensionamento da importância atribuída ao desempenho, ao controlo e à responsabilização, um desenvolvimento da competição, uma optimização do aproveitamento das tecnologias de informação, assim como uma aposta na qualidade e uma desagregação das tradicionais unidades de trabalho.

Assim, a Administração Pública evoluiu de sistemas hierárquicos para modelos em rede, nos quais diversas partes do governo assumem a responsabilidade de satisfazer necessidades particulares dos cidadãos e mudar o comportamento burocrático de mera prática de atos administrativos validados pelo respeito e cumprimento de normas superiores, passando a gerir uma série de atividades e serviços fomentando-se a liderança, a inovação, a flexibilidade, a eficácia, a rentabilidade e a responsabilidade pelos resultados concretos (OCDE, 2001). Este modelo é descrito pelo Banco Mundial (2002) como uma cultura de gestão que enfatiza o cidadão, o cliente e a responsabilidade pelos resultados.

A disseminação deste modelo implica a existência de uma maior autonomia na gestão dos serviços administrativos tornando-a mais flexível, com o objectivo de se adaptar facilmente às necessidades e exigências dos cidadãos-clientes. No modelo NPM a figura do cliente tem um papel muito importante (Giaupe, 2003).

Da influência da escola managerial na Administração Pública resultaram vários princípios que passaram a enformar a reforma administrativa. Estes princípios apelam para: i) descentralização das responsabilidades administrativas, de forma a tornar as instituições administrativamente mais leves, o que implica a redução dos níveis intermédios, e à possibilidade de os gestores públicos poderem tomar iniciativas e prosseguir os seus objectivos sem o controlo sistemático e contínuo do poder político; ii) regulação, o que supõe a necessidade dos gestores poderem decidir da forma como por em prática os programas, sem as restrições das leis e dos regulamentos; iii) delegação de competências implica que os responsáveis políticos devam abster-se de intervir na gestão e implementação das políticas. Na racionalidade managerial defende-se a delegação de poderes, a iniciativa e o incitamento à negociação.

O modelo em referência é teoricamente incluído na escola managerial no entanto vai-se demarcando do managerialismo público típico uma vez que apresenta características mais claras, nomeadamente, profissionalização da gestão, na criação objectiva de medidas de desempenho, no privilegiar da importância de resultados e na redução de custos e na segmentação das unidades administrativas consideradas exageradamente grandes (Hood, 1991).

Para Christopher Hood, o New Public Management é designação atribuída a um conjunto de doutrinas globalmente semelhantes, que dominaram a agenda da reforma burocrática em muitos países da OCDE desde o final dos anos 70. É uma das mais surpreendentes tendências internacionais na Administração Pública. O seu aparecimento parece estar ligado a quatro megatendências administrativas, nomeadamente: i) a tentativa de abrandar, ou reverter, o crescimento do sector administrativo em termos de despesa pública e número de funcionários; ii) uma tendência para a privatização e quase-privatização, e um afastamento das instituições governamentais, com uma ênfase renovada na subsidiariedade na provisão de serviços; iii) o desenvolvimento da automação, especialmente das tecnologias de informação, na produção e distribuição dos serviços públicos; iv) o desenvolvimento de uma agenda internacional cada vez mais centrada nos aspectos gerais da administração pública, na concepção de políticas, nos estilos de gestão e na cooperação intergovernamental. (Rocha, 2001).

O conceito deste modelo não se traduz no aparecimento de novas ideias, mas numa procura incessante de substituir a gestão pública tradicional por processos e técnicas de gestão empresarial, a favor do *“trust in the market and private business methods the ideas (are) couched in the language of economic racionalism.”* (Denhardt, 2003: 5). Nos anos 90, este movimento introduziu novos modelos de administração, como: *Planning, Programming and System* (PPBS), Orçamento de Base 0 (Zero Base Budgeting – ZBB), Gestão por Objectivos (*Management by Objectives* – MBO), Cultura Organizacional e Gestão pela Qualidade Total (*Total Quality Management* - TQM), modificado por Frederickson (1994) através do modelo (*Total Quality Politics* (TQP) que introduz características baseadas na prática da administração que vai ao encontro das necessidades dos cidadãos. Outros autores ligados ao NPM apontaram para a necessidade da promoção de uma responsabilização dos gestores públicos, da competição entre os serviços públicos e da avaliação dos resultados enquanto indicador fundamental dos desempenhos (Osborne & Gaebler, 1992).

Outra visão subjacente ao modelo “houve diversas vagas de reforma administrativa no passado, e é possível que algumas das tentativas de mudança da administração pública nas décadas de 1960 e 1970 tenham sido mais significativas do que as efectuadas nas décadas de 1980 e 1990, (Peters, 2000: 44). Observa-se o seguinte: A crítica do modelo clássico vem sobretudo de Simon (1946) e acentua a inexistência de correlação entre a eficiência, por um lado, e por outro, a especialização, unidade de comando, insistindo nas disfunções provocadas pelo modelo hierárquico e burocrático. Todavia, a sua verdadeira crise remonta ao aumento de funções do Estado com o *“New Deal”*. (Rocha 2000:8).

Flora e Alber recordam que até às últimas duas décadas do século XIX, o Estado preocupava-se em proporcionar a igualdade entre todos os cidadãos. A estrutura da sociedade modificou-se perante o progresso dos processos de industrialização que por sua vez desenvolvem e conferem dinamismo ao mercado, patente no aumento das capacidades da sociedade, aumento económico e demográfico, Defendem que a etapa inicial do Welfare State:

Remonta aos anos 1880/90, aquando do estabelecimento das primeiras medidas sociais, embora de carácter assistencial - residual, informadas de uma ideologia humanitária e de progresso social num Estado predominantemente liberal. O segundo momento, desde princípios do século até ao ano de 1945, inaugura a fase de constituição de um Estado social e economicamente ativo. (...) o terceiro momento, considerado de consolidação da estrutura do Estado – Providência, terá ocorrido entre os anos do pós – guerra e os anos 1975/80. (...).

Presencia-se a uma enorme ingerência do Estado na sociedade através da ação, intervencionismo económico e político. “A partir dessa época até ao presente, podemos considerar que a matriz institucional do Estado – Providência (...) é (...) uma atividade de regulação e de orientação macroeconómica e de autonomização da esfera privada. (Mozzicafreddo, 2000: 16-17). Assim como a dimensão estrutural do Welfare State se foi formando num determinado contexto histórico e sociológico, a redefinição das suas dimensões constitutivas e, portanto, a reorganização das funções que desempenha na sociedade não poderão ser instituídas independentemente das transformações, necessidades e interesses que os cidadãos exprimem no atual contexto democrático de funcionamento e organização das sociedades. (Mozzicafreddo, 2000: 26).

Autores como Esping-Andersen defendem o Estado Providência que pode e deve ser encarado como um investimento da sociedade: “*we shall argue that a recast family policy and, in particular one which in powerfully child oriented must be regarded as social investment*”. Este autor reconhece três espécies de Estado-Providência o liberal, o conservador e o social - democrata. A crise do Estado-Providência levou à tentativa de suplantar o modelo profissional weberiano. Numa primeira resposta:

A primeira alternativa apresentou-se com suporte na teoria da escolha pública. (...) que assume que o mercado serve melhor o interesse público, pelo que a mais importante função do governo consiste em fazer o melhor uso dos mercados, deixando-os funcionar espontaneamente porque assim o público ganha.. (...) O pressuposto fundamental dos novos modelos de gestão pública é, na verdade, o de que tudo o que é público é ineficiente e sai mais caro aos cidadãos que a produção feita pelo sector privado, pelo que o primeiro objectivo de qualquer reforma do Estado e da Administração Pública consiste na privatização do sector público.” (Rocha, 2000: 10-13).

Algumas das convicções associadas ao managerialismo consistem num conjunto de crenças e práticas, que tem como fundo a assunção, pouco avaliada, de que a melhor gestão será uma solução eficaz para um conjunto amplo de imperfeições económicas e sociais. Segundo (Pollit apud Carvalho, 2001: 45), encontram-se as seguintes: i) o caminho principal para o progresso social reside na obtenção de

aumentos contínuos numa produtividade economicamente definida; *ii*) tais aumentos de produtividade resultarão da aplicação de tecnologias cada vez mais sofisticadas, tais como as tecnologias de informação e comunicação (TIC); *iii*) a aplicação e exploração destas tecnologias implicam a existência de uma do profissionalismo força de trabalho disciplinada, de acordo com os ideais de produtividade; *iv*) a gestão é uma função organizacional separada e distinta das demais, que possui um papel crucial no planeamento, implementação e mensuração das melhorias de produtividade necessárias. O sucesso do negócio dependerá cada vez mais das qualidades e do profissionalismo dos gestores; *v*) para que os gestores possam desempenhar esse papel crucial deverão possuir um considerável espaço de manobra.

Para (Catalá 2005: 42-43) “um modelo de formulação de políticas deve reconhecer a necessidade de organizar uma aprendizagem constante; para isso é indispensável avaliar sistematicamente os resultados das grandes políticas.” Subjacente á constante inquietação pretende-se produzir mais e melhor serviço público reduzindo os custos. Seguindo visão anterior, Rosebloom baseia a sua ideia de um governo que trabalhe mais e custe menos, dando como exemplo a reforma de Clinton-Gore iniciada pelo Vice-presidente da administração de Clinton em 1993, a que pactuou em chamar “Nacional Performance Review” em busca de nortear o governo para resultados numa perspectiva de servir os clientes.

Do ponto de vista generalista o modelo NPM para vários autores levanta uma série de desconexões e algumas contradições. Antes de mais, partia de conjecturas teóricas, não demonstrados, de que a gestão empresarial seria intrinsecamente mais adequada a todos os contextos e situações, independentemente da variedade de contornos, *designs* e objectivos organizacionais de cada estrutura. Anunciava a descentralização e o achatamento das estruturas, salientando no entanto, o controlo financeiro e a coordenação orçamental gerando assim potenciais desequilíbrios nos processos de tomada de decisão oficialmente descentralizados mas na prática preservados no topo. Os defensores deste modelo raramente se referiam às alterações comportamentais e organizacionais impostas, imprescindíveis para fazer face, não só às mudanças extrínsecas como às exigidas intrinsecamente por uma nova forma e filosofia organizacional.

A nova gestão pública é composta por uma série de abordagens à mudança, algumas das quais contraditórias e mutuamente exclusivas (Peters, 2000: 44). Outros autores afirmam que terão sido criados problemas que não existiam. Nesse sentido “os cidadãos não podem ser reduzidos a meros consumidores, além de que muitos dos problemas da Administração Pública radicam precisamente na imitação empresarial.” (Rocha, 2000:14). O fenómeno de agencição reconhecido como instrumento de eficiência dos serviços públicos que caracteriza o NPM também tem defendido o seguinte:

A ideia de que seria possível estabelecer uma linha de demarcação clara entre a elaboração e a execução, ou ainda entre política (encarregada de definir as orientações) e a administração (encarregada de executá-las) parece não apenas irrealista mas também custosa e, no limite, contrária ao imperativo de eficácia; ela privaria a política dos meios necessários, implantando uma forma de governo “à distância”,

e impossibilitariam um controle real sobre os serviços que se tornaram autónomos (Chevalier 1996: 49-50).

O modelo em causa “ a nova gestão pública parece implicar, simultaneamente, uma perda de valores. O modelo da oferta e da procura não se adequa ao domínio da administração pública, quando se trata do bem público e comum” (Pitshas 2003: 31-39). Mozzicafreddo lembra esta problemática, remetendo-nos para a responsabilidade política e ética que Luhmann considera um exemplo de um símbolo que exprime a unidade do sistema. Na base do espírito empresarial é imprescindível a conciliação de valores intrínsecos à gestão pública ligada ao cumprimento dos fundamentos legais e os valores pertencentes à gestão pública. Assim:

Mais uma vez o papel da teoria parece ser importante: o êxito das reformas do sector público não está menos dependente da ponderação cuidadosa e sistemática das suas implicações em termos de valores. Caso contrário, a nova gestão pública pode fracassar devido à perda de valores na ação pública (Pitshas 2003: 46).

Trata-se portanto de um modelo que importou conceitos e técnicas do sector comercial privado para o sector público com base nos pressupostos que o legitimam e defendem: *i)* a gestão é superior à administração; *ii)* a gestão no sector privado é superior à administração no sector público; *iii)* a boa gestão é a solução eficaz para uma vasta variedade de problemas económicos e sociais; *iv)* a gestão consiste num corpo distinto de conhecimentos universalmente aplicáveis. Hood foca os elementos-chave deste modelo:

A ação da gestão profissional incorpora a profissionalização da gestão nas organizações públicas, pressupõe que os gestores de topo tenham liberdade para gerir, orientados para as técnicas de gestão. Os padrões e as medidas de desempenho explícitos, ou seja, delimitação das medidas e padrões de desempenho através da definição de objectivos mensuráveis como indicadores de sucesso; Maior ênfase no controlo de resultados e não nos processos; Tendência para a desagregação das unidades administrativas, dividindo o sector público em departamentos organizados por produtos e com orçamento próprios, descentralizando. Desta forma, separa-se a estratégia operacional e redistribuem-se os poderes de decisão próximo dos níveis próximos dos clientes; A tendência para uma maior competição no sector público, favorecido pela contratação a prazo, racionando custos e beneficiando a qualidade na prestação dos serviços; Ênfase nos estilos de gestão praticados no sector privado, nomeadamente flexibilidade salarial e duração dos contractos; E a preocupação na disciplina e parcimónia na utilização de recursos, redução de custos e procura de maior eficiência na utilização de recursos. Apela-se à participação dos funcionários nas organizações, a outras formas no tratamento da informação, ao espírito de iniciativa mesmo com alguns riscos. Há que defender a racionalização e gestão na Administração Pública portuguesa, insistindo na participação dos funcionários e dos cidadãos na gestão pública (Belchior, citado por Rocha, 2001). A racionalidade managerial implica uma nova gestão de pessoal, nomeadamente com recurso à gestão participativa (Proença, citado por Rocha, 2001).

Segundo, (Carvalho, 2001: 56) alude algumas críticas ao managerialismo e á sua aplicação no domínio público, estas gravitam em torno da possibilidade de se aceitar a universalidade da gestão e, logo, da aplicação dos seus conceitos e técnicas, independentemente do contexto considerado (sector privado, público ou voluntário). A questão, á partida, reside em saber se existem diferenças entre o sector público e o sector privado e em que é que elas traduzem.

(Hood apud Rocha 2009: 76) cinge as críticas ao “New Public Management” e defende o seguinte: *i)* o “New Public Management” é vazio de conteúdo teórico, sem nenhum carácter prático real; *ii)* o aumento exponencial dos controladores orçamentais e de performance, sem que o facto se tenha traduzido em melhorias dos serviços públicos, como vêm sendo contestados pelos cidadãos indica a grande consequência do managerialismo; *iii)* aparentemente, o modelo aparece como impulsionador do bem comum mas na realidade, apenas tem servido de portador de interesses particulares, sendo criada uma elite de novos gestores públicos, cujas regalias são muito superiores aos dos gestores que os antecederam; *iv)* trata-se de um modelo de gestão pública cuja origem britânica dificilmente se corporiza noutras estruturas e culturas administrativas;

Conforme (Carvalho, 2001: 57), existem factores determinantes entre o sector público e sector privado cuja diferenciação se torna incontornável e que irão condicionar, se não mesmo desvirtuar, a aplicação de conceitos e técnicas oriundas do sector público, nomeadamente: *i)* responsabilidade perante os representantes eleitos; *ii)* múltiplos conflitos no âmbito de objectivos e prioridades; *iii)* inexistência ou escassez de competitividade nas organizações; *iv)* processos direccionados entre o cliente/cidadão; *v)* gestão do pessoal; *vi)* enquadramento legal;

O “New Public Management” não teve o mesmo impacto em todas as administrações públicas, pois a sua aplicação foi filtrada pelas estruturas e culturas administrativas de cada país (Rocha, 2009: 75).

A defesa desta nova abordagem de reforma, não resolverá os inúmeros problemas identificados como sendo ultrapassáveis e próprios do modelo profissional weberiano.

Em resumo, “reformamos e constatamos que as reformas tiveram os seus benefícios, mas também os seus custos, pelo que ainda há muito a fazer para que o governo funcione como a maioria dos cidadãos e dos políticos gostaria” (Peters, 2000:60).

No entanto, a elaboração de estudos e análises sectoriais pelos países da OCDE são bastante informativos e desmitificam a generalização de idiossincrasias organizacionais e produtivas.

1.5 O Novo Serviço Público (New Public Service)

A evolução das sociedades ocidentais no seguimento do movimento de reforma da administração pública tem causado na comunidade científica e nos agentes da Administração Pública um desejo enorme de percorrer outras direcções, subvalorizando as qualidades da gestão privada, dando primazia a um novo modelo de gestão pública, com a ligação ao modelo burocrático e simultaneamente à sociedade civil. O novo modelo integra formas de transparência, de responsabilização/prestação de contas, de participação e de equidade sobre o modelo burocrático, de forma a modernizar e minorar as suas

disfunções (Carapeto e Fonseca, 2005) A vontade de mudar vai ao encontro da necessidade de superar disfuncionalidades que continuam a subsistir, nomeadamente na qualidade da gestão privada e na necessidade de uma visão mais abrangente relativamente aos indivíduos. “Não se afigura pertinente em termos de modelo de modernização da administração pública transformar os cidadãos de uma comunidade política em membros de um Estado que imita o funcionamento e a lógica dos mercados.” (Mozzicafreddo, 2000: 5). Por outro lado, a tentativa de melhorar o desempenho da AP através de reformas e mudanças é necessário ter em consideração que “ tanto a administração, como o cidadão consolidam uma relação negativa com a coisa pública e uma relação de desconfiança mútua” (Mozzicafreddo, 2000: 9). Os seus defensores terão pensado que “ a disfuncionalidade da administração se limita à ausência da lógica de mercado na questão dos serviços públicos. (Mozzicafreddo, 2000: 9).

Nos anos 90 surge o modelo da Governance² e do New Public Service, apela ao conceito de cidadania democrática e política de Aristóteles e ao humanismo organizacional, inclinando-se para um novo modelo de gestão pública, com a ligação do modelo burocrático à sociedade civil. O NPS assumiu um enorme destaque em termos de movimento de reforma da administração pública, entre outros países da OCDE, a recente evolução das sociedades ocidentais.

Este modelo, dito de racionalidade política, assenta na participação dos cidadãos na administração da Polis e na noção partilhada de interesse público através de formas de gestão transparente, participativa, de responsabilização/prestação de contas e de equidade sobre o modelo burocrático, permitindo modernizar e mitigar as disfunções verificadas, evitando a aplicação linear das técnicas de gestão do sector privado. Trata-se de um modelo cooperativo e adaptativo, centrado nas parcerias entre o sector público e o sector privado (PPP), parcerias estas que emergem do contexto sociopolítico para resolver problemas comuns. De acordo com a Teoria da Governança Pública, a resolução de certos problemas resultantes das falhas de mercado ou de falhas de coordenação não é exequível pelo sector público sem a intervenção de uma parceria alargada com outros stakeholders, públicos e privados.

Esta teoria reforça a importância das parcerias e do trabalho cooperativo na provisão dos serviços, salientando várias vantagens competitivas das PPP:

1. Criação de massa crítica e de economias de escala;
2. Criação de economias de aglomeração, através da complementaridade de conhecimentos e competências das organizações parceiras;
3. Criação de oportunidades de aprendizagem mútua entre os parceiros;
4. Estratégia colaborativa, de forma a encontrar mais facilmente o óptimo.

Em termos de gestão estratégica das parcerias, dá-se ênfase aos seguintes elementos:

1. Prestação de contas e tomada de decisão partilhados dentro da parceria, através da construção da confiança, da partilha de responsabilidade, e do ajustamento mútuo;

² “Governança” designa o conjunto de regras, processos e práticas que dizem respeito à qualidade do exercício do poder a nível europeu, essencialmente no que se refere à responsabilidade, transparência, coerência, eficiência e eficácia.” Governança Europeia – Um Livro Branco.2001

2. Coordenação social e integração de objectivos e de planos de ação;
3. Gestão conjunta do processo de mudança estratégica;
4. Desenvolvimento do conhecimento e da inovação.

Para Kooiman, ao invés de uma autoridade pública soberana, “a Governança é o resultado das formas sociopolíticas de governação interativa”. Neste sentido a governança passa a ser “a gestão de redes”, definidas como “conjuntos de diversos atores interdependentes na provisão de serviços públicos”. Segundo a óptica de Gomes um direito “líquido”, que se ajusta a uma *governança em rede*, cuja qualidade e definição em relação a valores passará pela reforma do Estado e a redefinição estratégica da gestão pública. Todavia, e segundo o autor acima referido na “procura da legitimidade perdida, importa que a regulação jurídica não se esqueça da regra do jogo”, fomentar o diálogo no sentido de centrar os direitos e deveres dos cidadãos, para a tomada de consciência no que representa à partilha de valores.

Segundo o pensamento de Denhardt são factores chave para os serviços públicos a integridade, a receptividade e a sensibilidade, dando um novo impulso a esta nova filosofia de gestão, a antítese do NPM. Segundo o autor o *New Public Service*³ estabelece conceitos económicos como o autointeresse, é formado sobre a ideia de administradores públicos ao serviço dos cidadãos, procurando envolvê-los com quem servem, e na dignidade do serviço público (Denhardt, 2003), não descurando a necessidade de elevar a ética e os valores sociais (Pitschas, 2007). Esta nova visão da AP e contempla sete princípios orientadores: *i)* servir cidadãos e não clientes; *ii)* procurar o interesse público, considerando o propósito e não o subproduto; *iii)* valorizar a cidadania e o serviço público e não a capacidade empreendedora; *iv)* pensar estrategicamente e agir democraticamente; *v)* prestar contas não é uma coisa simples; *vi)* servir mais do que mandar; *vii)* valorizar as pessoas, não apenas a produtividade.

Segundo (Mozzicafreddo e Gomes, 2001) o NPS também está ligado ao conceito Estado-Parceiro, onde o poder não está exclusivamente centrado na máquina governamental central, mas repartido, e partilhado por um vasto conjunto de entidades e pela sociedade civil, funcionando o estado, nesta perspectiva pluralista, como interlocutor e coordenador dos múltiplos interesses particulares associados a diversos atores envolvidos em todo o processo dinâmico e interaccionista.

Predomina a cultura de rede na AP ao invés de uma cultura de mercado, onde o papel do Estado passa a ser um entre outros atores e a sua força com menos imposição, através da capacidade de atingir os seus objectivos para as suas causas.

O novo conceito de Governança surge na altura do crescendo de parcerias público-privadas nos países da União Europeia e da OCDE⁴, e a uma multiplicidade de formas de parceria e de funcionamento em rede, dependendo de vários factores: da especificidade dos domínios públicos (sectores de intervenção) em causa; dos *stakeholders* envolvidos; da interdependência entre estes agentes sócio-político-administrativos; dos objectivos partilhados; da multiplicação de novas formas de acção e controlo.

³ Em 2003, Denhardt estimulou uma nova filosofia de gestão, na sua obra: “*The New Public Service: serving, not steering*”.

⁴ OCDE (2001), *Citizens as Partners- Information, consultation and public participation in policy-making* p 8.

Tal como a competição pelo preço é o mecanismo central na coordenação dos mercados, a cooperação e a confiança são factores chave para a articulação das redes, assim como a reputação, reciprocidade e interdependência mútua são essenciais para o seu sucesso.

Governar em *governança* é um assunto da ordem do dia cujas preocupações se centram em redor do interesse público tendo como resultado o diálogo numa base de partilha de valores, exercício da cidadania, efetivação da participação, e a concretização de parcerias. Para Catalá: “La gobernanza se define entonces como la estructura o pauta que emerge en un sistema sociopolítico como resultado común de los esfuerzos de interacción de todos los actores involucrados.” (Catalá 2005:141). A OCDE considera que “*Government-citizen relations are high on the public agenda. Citizens and organizations of civil society have become increasingly vocal in recent years, bringing forward issues and demands and trying to influence policy – makers*”.

Para Chevalier⁵ a Governança:

(...) signifie que des acteurs divers vont être associés aux processus décisionnels : l'État n'est plus seul maître à bord; il est contraint, sur le plan externe comme sur le plan interne, de tenir compte de l'existence d'autres acteurs, qui sont amenés à participer, d'une manière ou d'une autre, dans un cadre formel ou de façon informelle, à la prise des décisions. La gouvernance implique donc un décloisonnement entre public et privé, mais aussi entre les différents niveaux (international, régional, national, local).

Quadro I. 1 Perspectivas comparadas – Administração Pública Tradicional, New Public Management e New Public Service

	Administração Tradicional	New Public Management	New Public Service
Princípios teóricos e fundações epistemológicas	Teoria política: ciência social simplista	Teoria económica: ciência social positivista	Teoria democrática: a ciência social positivista, interpretativa e crítica
Prevalência racional e modelos de comportamentos humanos associados	Racionalidade sinóptica, "homem administrativo"	Racionalidade técnica económica, "homem económico"	Racionalidade estratégica ou forma, múltiplos testes de racionalidade (política, organizacional)
Concepção do interesse público	Definido politicamente e expresso através da lei	Conjunto de interesses individuais	Resultado diálogo sobre valores comuns
Destinatários do serviço público	Utentes	Clientes	Cidadãos
Papel da governação	Remar, desenhar, implementar políticas focadas com um único objectivo politicamente definido	Guiar: mecanismos e incentivar estruturas para atingir objectivos políticos através de agências privadas e não-lucrativas	Construir coligações de agências públicas, não-lucrativas e privadas para atingir necessidades mútuas
Prestação de contas	Hierárquicas - Os administradores são responsáveis perante os líderes políticos eleitos	Dirigidas pelo mercado - A acumulação dos interesses próprios terá resultados desejados por alargados grupos de cidadãos (clientes)	Multifacetadas - Os funcionários públicos devem atender á lei, valores de comunidade, normas políticas, standards profissionais e interesses dos cidadãos
Estrutura organizacional	Organizações burocráticas	Organizações públicas descentralizadas com o controle primário mantendo-se dentro da agência	Estruturas colaborativas com a liderança partilhada interna e externa
Base de motivação para os funcionários públicos e administradores públicos	Remuneração e benefícios fiscais - Estabilidade	Espírito empreendedor desejo ideológico de reduzir o tamanho do governo	Serviço público - desejo de contribuir para a sociedade

Fonte: (Denhardt, 28-29).

⁵ Chevalier, Jacques (2003) “La Gouvernance, un nouveau paradigme étatique? État et Gouvernance”, *Revue française d'administration publique*, 105-106, pp 203-217.

1.6 Contextualização da Reforma da Contabilidade Pública e serviços partilhados na Nova Gestão Pública

A mudança da cultura de gestão na Administração pública tem sido realizada de forma gradual e sistemática, não sendo entendido da mesma maneira nos diversos países da OCDE, atendendo às suas próprias características políticas, económicas, culturais e sociais.

Com evolução histórica da sociedade contemporânea, as perspectivas mais difundidas no século XX, nomeadamente, *a organização profissional weberiana*, *o new public management* e *o new public service*, acabaram por apresentar disfuncionalidades e patologias, daí a necessidade de revitalizar a Administração Pública. O início do XXI é assinalado pela iminente necessidade de revalorização da AP, impelindo o Estado a fazer cada vez mais e melhor sob o lema de “fazer mais com menos” de forma eficiente. Revigorar a AP com o efeito pretendido, implica necessariamente estratégia, empenho, esforço e confiança, e por sua vez, equacionar cumulativamente serviços, funcionários e dirigentes, dando ênfase à prestação de serviços e aos resultados.

Atualmente pretende-se conceber uma nova gestão pública consubstanciada nos modelos anteriormente desenvolvidos, melhorando a sua eficiência, produtividade e a qualidade dos seus serviços.

Perante a atual conjuntura económica e social, urge implementar metodologias que reestruturam e fortaleçam a administração pública, implementando lógicas e abordagens renovadas que permitam flexibilidade organizacional, racionalidade de gestão, tendo em conta a relação custo-benefício, e o objectivo de criar condições de adaptação e competitividade, face ao meio ambiente.

Segundo o autor (Bilhim, 2000:30) a envolvente está marcada por restrições económicas, pela necessidade de conter os défices orçamentais e pela exigência de maior produtividade, melhor qualidade dos bens e produtos oferecidos pelos serviços públicos e pela existência de funcionários motivados e altamente qualificados. A reforma administrativa pressupõe o recurso a tecnologias de informação e comunicação (TIC) avançadas e a uma maior desburocratização, racionalização e simplificação das estruturas e procedimentos administrativos, garantindo maior flexibilidade e autonomia de gestão.

Em Portugal, o sistema de Contabilidade Pública apresentava-se inadequado perante os requisitos de informação exigida pelos utilizadores. Com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997, criaram-se condições aos organismos públicos de disporem de mais e melhor informação, permitindo aos gestores públicos decisões em moldes completamente distintos dos anteriormente utilizados. Lançaram-se as bases do novo regime de administração financeira do Estado, reforçaram-se os sistemas de fiscalização e auditoria, práticas de transparência e o reporte da actividade, na prossecução da uma nova gestão pública, marcando assim o início da normalização contabilística no sector público. A função da contabilidade é proporcionar informação útil para a tomada de decisões, pelo que se torna indispensável a sua adaptação às exigências dos utilizadores e do meio envolvente. O novo plano enforma objectivos muito ambiciosos cuja configuração para a AP se aproxima do modelo empresarial, materializada pela aplicação do princípio do acréscimo no novo modelo de contabilidade.

Segundo os anglo-saxónicos este princípio designado *accrual accounting*, implica o reconhecimento dos proveitos e custos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

A sua aplicação passou a ser obrigatória em todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, desde que sejam maioritariamente financiadas pelo Orçamento do Estado. O POCP e os respectivos planos sectoriais têm vindo a ser implementados lentamente, em virtude da necessidade de redesenhar as organizações, procedimentos e métodos, devido à complexidade e diversidade estrutural e funcional que cada organismo público apresenta.

O avanço nesta área consiste na integração e conjugação da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, simplificando e aumentando a eficiência dos processos administrativos, capaz de responder às necessidades de informação das entidades públicas, e simultaneamente, sirva de apoio aos gestores, face às atuais pressões orçamentais, recorrendo a uma rede de serviços ao nível informático e ao nível operacional, cujo projeto associado, vá ao encontro da exigências planeadas. O programa Gestão dos Recursos Financeiros Partilhados na Administração Pública (GeRFiP), um dos projetos englobados no Programa de Gestão de Recursos da Administração Pública sendo a competência da (GeRAP) Empresa de Gestão Partilhada da Administração Pública assegura o desenvolvimento de serviços partilhados no âmbito da AP, e o programa Sistema de Gestão de Receitas (SGR) da competência da Direção geral do Orçamento (DGO). Multiplicaram-se os modelos de organização, teoricamente inspirados nos organismos de direito privado e evoluiu-se nessa óptica. A introdução contínua das TIC uma resposta concreta em prol de procedimentos simples, e transparentes, facilita a proximidade e obriga a novas formas de trabalho e organização, e à interação entre a administração pública, os cidadãos e as empresas com canais de comunicação específicos.

Os serviços que aderiram ao POCP acedem a esta solução através de um *software* único e partilhado, via *web*, às aplicações e aos dados, assegurados pelo Instituto de Informática do MFAP, designadamente: *i*) a parametrização de base comum a todos os serviços; *ii*) os interfaces normalizados; *iii*) a garantia de atualização permanente do *software*; *iv*) alta disponibilidade; *v*) os mecanismos seguros de autenticação, confidencialidade e integridade dos dados.

No âmbito dos serviços partilhados de suporte operacional, pretende-se atingir ganhos de eficiência e melhoria da qualidade dos processos, designadamente: nos ciclos de receita, despesa, tesouraria e contabilidade, com a adopção do POCP e utilização da ferramenta GeRFiP, através da reengenharia de processos, autonomização (que estabelecem as diferentes etapas e intervenientes – segregação de funções), automatização e padronização, com vista à consolidação de contas reduzindo a fragmentação orçamental e reforçando significativamente o controlo financeiro, e, por outro lado, o apoio técnico especializado, do domínio da gestão financeira, às unidades orgânicas, tarefa atualmente assegurada pela Direção Geral do Orçamento. Compete também a estes serviços, o controlo interno, abrangendo, a validação, o acompanhamento, a avaliação, a informação sobre a legalidade, a regularidade e a boa

gestão, aferindo a fiabilidade às operações realizadas pelo grupo e credibilidade dos elementos constantes nas demonstrações financeiras, melhorando significativamente a capacidade de monitorização e controlo.

A partilha de informação e a utilização crescente de serviços comuns são formas de economizar recursos e, em simultâneo, estimular a formação de equipas de trabalho e coordenação de esforços.

Neste contexto, encontram-se reunidas as condições necessárias para transpor as insuficiências detectadas com o propósito de atingir melhorias significativas.

A evolução do novo modelo de organização e gestão do sector público alicerça-se na continuidade de uma administração pública profissional, altamente qualificada, que garanta a eficiência, eficácia e qualidade dos bens e serviços providos pelo sector público, de forma a intensificar procedimentos baseados na neutralidade, na legalidade, e na imparcialidade dos atos.

Presentemente exige-se um esforço acrescido por parte dos dirigentes e funcionários relativamente às novas ferramentas, e dos benefícios futuros que possam daí resultar. É necessário aprofundar os princípios subjacentes à Reforma da Administração Financeira do Estado em matéria contabilística e de gestão, enraizar esta recente cultura e potenciar a generalização do uso do POCP.

A reforma da Contabilidade Pública e do Tesouro previu a mudança dos sistemas contabilísticos utilizados pela AP, deixou de se apoiar numa base de caixa - sistema unigráfico para dar lugar ao sistema de contabilidade financeira e patrimonial – sistema digráfico.

Os novos formatos de gestão financeira adoptados nas organizações devem por isso ser tanto quanto possível flexíveis, em vez de formatos abstractos, pouco amigáveis e intuitivos. É simultaneamente um grande desafio mas também uma oportunidade à normalização de processos, cujo impacto se espera a curto e médio prazo.

Neste contexto, as políticas públicas baseiam-se no volume e qualidade de despesa pública e dependem das receitas geradas através do sistema fiscal, e, simultaneamente condicionam as opções de política fiscal, bem como outras opções orçamentais relativas ao défice e à dívida

Espera-se que a proliferação de serviços partilhados a favor de uma nova gestão pública dê ênfase à prestação de serviços e aos resultados, através de planos sectoriais ajustados.

A mudança deverá propiciar um sentido positivo, credível, criar valor e estimular a melhoria, contribuindo para um clima de confiança e de reconhecimento, facilitando a replicação das boas práticas em prossecução da eficiência com o uso mais racional das tecnologias, pois, a mudança em rede é aquela que toca mais fundo na cultura administrativa dominante.

Assim, a nova gestão pública ao inspirar-se nas anteriores perspectivas tem incorporado novos valores. Os autores procuram fundamentação nas diversas áreas do conhecimento, entre as quais se destacam as teorias da administração. Foram de facto as teorias clássicas e burocráticas que desencadearam os avanços nas últimas décadas.

Neste sentido, resgatar as perspectivas administrativas e avaliar os seus aspectos positivos e negativos, contribui para a argumentação de escolhas e para experimentação dos novos modelos de gestão financeira (GeRFiP e SGR), embora ainda numa fase embrionária talvez seja prematuro avaliar o seu impacto no contexto da DRAPLVT.

No entanto, a necessidade de aumentar a receita pública ou de diminuir a despesa do Estado, com a eliminação de redundâncias especificamente nos processos de arrecadação de Receita do Estado quer se trate de receita geral ou própria, determinante para aprofundar o seu ciclo e criar um modelo de controlo interno para a organização.

CAPÍTULO II - A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL

Para que se possa entender no presente a profundidade das realidades sociais de outrora é necessário mergulhar na sua dimensão histórica: a sincronia histórica e a diacronia comparativa constituem perspectivas fundamentais do fenómeno social.

Ao realizar uma análise histórica da ciência contabilística na Europa e mais propriamente, em Portugal podemos verificar que a sua evolução está associada à função da satisfação das necessidades da sociedade e associado ao seu próprio desenvolvimento. É ao longo da monarquia que vamos ao encontro da contabilidade pública nacional. Caracterizar a contabilidade praticada em Portugal ao longo de um período temporal com cerca de 700 anos, que vai desde o século XII a meados do século XVIII, irá sumarizar de forma assertiva, a evolução do pensamento contabilístico português nos primórdios da nacionalidade. Após esse período, assistiu-se a um marasmo da contabilidade pública portuguesa, só existindo no final do século XX algo de apreciável relevo com a obrigatoriedade da utilização, por parte das organizações públicas, de um plano de contas público, que prevê a escrituração contabilística por partidas dobradas e que foi elaborado a pensar nas particularidades do sector público português. De acrescentar que a análise irá ser consubstanciada na metodologia qualitativa e no método de investigação bibliográfico. Verificar-se-á a utilização da contabilidade por partidas simples a única a ser utilizada até ao século XV, e a partir desse século já se utilizava, o método das partidas dobradas, mas ainda longe da qualidade e quantidade que seria expectável. O advento dos “Descobrimentos” veio proporcionar o desenvolvimento comercial do país, e do que se passava no resto da Europa, em termos contabilísticos. Portugal é dotado de uma fascinante e vasta história, resultado de ser uma das mais remotas nações do mundo tendo nascido como reino 1143 se observarmos o reconhecimento da sua independência pelo Rei de Castela. A riqueza histórica desta nação pode facultar a qualquer investigador uma multiplicidade de eventos e assuntos a explorar e que permitirão pesquisar o conhecimento e a compreensão do passado, englobando, nessa perspectiva, a contabilidade, trata-se manifestamente de um elemento fundamental da história de qualquer nação e/ou região, patenteando os registos contabilísticos das relações sociais marcantes da ação humana.

O reporte ao passado centra-se na busca incessante do saber já que “uma compreensão do passado da Contabilidade pode contribuir para melhorar a nossa compreensão da natureza, papel, usos e impactos da Contabilidade de hoje e contribuir com informação que ajude no processo de tomada de decisões respeitantes aos desenvolvimentos contabilísticos de amanhã” (Carnegie: 2005, 16 e 17).

Embora houvesse épocas em que a forma de organização em Portugal na área da contabilidade não passava de uma mera técnica de registo e o profissional de contabilidade um mero executor dessa técnica, restritiva à sua prática, a gradual evolução contrariou o desconhecimento do passado e simultaneamente, o sucessivo desenvolvimento tem materializado a compreensão do presente e a prospecção do futuro.

2.1 Primeiro período – Do séc. XII ao séc. XV

A contabilidade pública é a racionalização pela escrita e pela documentação da atividade financeira do Estado e das organizações públicas. Os velhos pergaminhos mostram antepassados e títulos que se diluem na sombra secular da história, mas cujo código de impecabilidade permanece vivo ao serviço do bem comum. A metodologia mais sensata e simples para caracterizar a evolução da contabilidade em Portugal é delimitar o desenvolvimento do pensamento contabilístico em diversos períodos. Segundo Silva (1995: 121) os limites que separam os períodos “ são algo vagas, imprecisas, porque as mudanças nunca se dão de repente, em determinada data. Há, todavia, factos ocorridos nas épocas de transição que pela sua relevância, podem por comodidade, servir para os delimitar com pretensa nitidez”.

A proposta tradicionalmente seguida por diversos autores que se dedicam á investigação da História da Contabilidade Pública Portuguesa, defendem a evolução do pensamento contabilístico em Portugal em quatro períodos, a ilustrar:

1. O primeiro período vai da fundação da nação até finais do século XV, desde os reinados da dinastia Afonsina e parte da dinastia de Avis, definida como a contabilidade do mundo medieval;
2. O segundo período inicia na época manuelina e finda em meados do século XVIII, com a coroação de D. José, designada a contabilidade do mundo moderno;
3. O terceiro período compreende meados do século XVIII até ao segundo quartel do século XX;
4. O quarto período principia no segundo quartel do século XX, até aos dias de hoje, estes dois últimos períodos evoluíram para a contabilidade do mundo científico;

A investigação e o estudo da História da Contabilidade assumem perspectivas diferenciadas: pedagógica, política e prática. Na vertente pedagógica, a evolução do pensamento contabilístico pode auxiliar uma melhor percepção e avaliação do domínio da Contabilidade e da sua evolução como ciência social. Na perspectiva da política, o conhecimento histórico é a via que irá proporcionar uma melhor compreensão dos problemas da Contabilidade e seus contextos institucionais. Finalmente, a prática contabilística pode facultar uma melhor apreciação das contabilidades existentes em comparação com os métodos anteriormente utilizados.

A reforçar a importância desta área do conhecimento enfoque para a opinião similar apresentada por Carnegie (2005: 16-17): “ (...) uma compreensão do passado da contabilidade pode contribuir para melhorar a nossa compreensão da natureza, papel, usos e impactos da Contabilidade de hoje e contribuir com informação que ajude no processo de tomada de decisões respeitantes aos desenvolvimentos contabilísticos de amanhã.”

Relativamente ao primeiro período caracterizado essencialmente por conjunturas do que por certezas, pouco se encontra de relevante para a história da evolução do pensamento contabilístico em Portugal, embora, os documentos de gestão pública acompanhassem a Coroa, cabendo à Cúria Régia assessorar o rei, intervinha no governo do reino, na formação de legislação e na administração de justiça. Normalmente, o rei por cautela ordenava a reprodução de várias cópias desses documentos, depositando algumas em instituições eclesiásticas e outras ficavam na posse de funcionários do palácio. Citam-se os

mais importantes, os livros dos réditos da Coroa inclui documentos de carácter mercantil, fiscal e financeiro, forais e ordenações.

A concretização de algumas Contabilidades tinha como origem as instituições religiosas e a administração pública, central e local, dando como exemplo, do Códice da Confraria do Serviço de Santa Maria de Guimarães, do Livro das Despesas do Prioste do Cabido da Sé de Évora, do Livro do Almojarifado de Silves utilizavam as partidas simples e discriminativas restringindo-se à apresentação das receitas e despesas, pormenorizadamente relatadas.

A Corte passou a ter uma administração centralizada após a ascensão de Lisboa a capital do Reino, permitindo uma maior especialização dos órgãos da Administração Pública, aos quais foram concedidos amplos poderes. A Cúria Regia foi dividida em dois novos e diferenciados organismos: as Cortes e o Conselho Real. Cabia a este último órgão registar as receitas reais, por meio de uma contabilidade rudimentar nos livros *Recabedo Regni*, visava disciplinar a burocracia e controlar os abusos, incompetência e fraudes, aumentando a eficácia da contabilidade, da liquidação e da fiscalização das contas.

Na segunda metade do séc. XIII, com D. Dinis surge o princípio da repartição contabilística: a Casa dos Contos, em 1296.

Em 1370 no reinado de D. Fernando surgem os Vedores da Fazenda⁶, com a missão de administrar o Património Real e a Fazenda Pública, verificavam localmente as receitas e despesas. A organização dos Contos foi reforçada na vigência do reinado de D. Fernando em 1375, com a concessão de uma carta de privilégio aos contadores, escrivães e porteiros que serviam nos Contos.

Estabeleceu-se a distinção entre os Contos de Lisboa e os Contos del Rei. Os primeiros tinham por função tomar, verificar e registar nos livros de Contabilidade as contas de todos os almojarifados, isto é, de todas as repartições fiscais regionais do país, os segundos, os Contos del Rei realizavam funções idênticas, apenas referentes à Casa Real, passou a existir uma separação entre a gestão das finanças públicas e a gestão das despesas e receitas da Casa Real.

Com D. João I a alterar o anterior modelo organizativo, a Casa dos Contos conseguiu-se autonomia, centralizando e julgando as contas da Fazenda pública. Este órgão surge com dupla função, ordenação e fiscalização das finanças públicas portuguesas, permitindo um maior controlo das despesas e arrecadar as receitas do Reino.

A situação da Contabilidade pública prospera ligeiramente, em resultado da crescente complexidade da Contabilidade Pública e da sedentarização dos organismos da administração régia, com a fixação da Corte em Lisboa. O primeiro regulamento conhecido é datado de 5 de Julho de 1389, os Contos de Lisboa foram fraccionados em duas partes, as contadorias⁷ espalhadas pelo reino e as da cidade de

⁶ Os Vedores da Fazenda eram, na ordem financeira, os funcionários de mais alta categoria, aqueles a quem competia a administração superior do património real e da Fazenda Pública. Estavam-lhes subordinados os almojarifes, contadores e outros empregados fiscais. Lello Universal - Dicionário Enciclopédico.

⁷ Contadoria era a repartição pública onde se pagava ou recebia e onde exercia o Contador as suas funções. Lello Universal - Dicionário Enciclopédico.

Lisboa e respectiva comarca, proporcionando ao poder central meios de coação disponíveis, dominar e disciplinar a burocracia que aumentava em número e abusos.

Foi através do regulamento de 28 de Novembro de 1419, ficou estatuído aos Contadores, escrivães e aos vários tesoureiros e recebedores a distribuição das contas, a fim de garantir o recebimento das rendas, tanto direitos como sisas da cidade de Lisboa e fossem guardadas e conferidas, bem como os respectivos prazos da conta. O terceiro regulamento⁸ foi publicado no reinado D. Duarte, 22 de Março de 1434, orientado exclusivamente aos contos de Lisboa e incumbia ao Contador-Mor controlar de forma a evitar a incúria dos funcionários, regulamentando os procedimentos de toma da conta. Todos estes regimentos revelam não só o intuito de alcançar uma maior eficácia da contabilidade mas também, uma maior precisão e rapidez na liquidação e fiscalização das contas.

Durante o reinado de D. Afonso V, existiu uma grande preocupação com a organização metódica da Contabilidade e com os atrasos na prestação de contas. E neste contexto que no final de século XV, foram publicados dois diplomas com vista a ajustar de forma mais clara os anteriores regulamentos.

São eles: i) o Alvará de 9 de Junho de 1450 estabelecia os procedimentos de escrituração dos tesoureiros, almoxarifes, recebedores, rendeiros, escrivães, relativamente á receita das rendas, direitos e moeda da cidade de Lisboa, bem como o que despendiam, assim como mercadorias de que houvesse pagar sisa; o Alvará de 20 de Julho de 1455 determinava que os escrivães das rendas e direitos reais de Lisboa deveriam entregar os correspondentes livros, seis meses após o fim do arrendamento, ao porteiro dos Contos de Lisboa. Diferencia-se com clareza a ação dos funcionários públicos ligados à área financeira em duas vertentes:

1. Oficiais de recebimento registam a arrecadação dos dinheiros públicos, quer para fazer a entrega ao Rei, quer para os aplicarem na gestão dos órgãos que administram (consignação de determinadas receitas para determinadas despesas).
2. Oficiais que superintendem a atuação dos oficiais de recebimento de forma a evitar a propagação de excessos e burlas por parte dos agentes que desenvolviam os processos sob a sua responsabilidade. Na ausência de provimento antecipado para os gastos realizados nesta área os oficiais de recebimento utilizavam as quantias arrecadadas para cobrirem as suas próprias despesas, no fecho das contas apenas chegavam ao Rei o dinheiro e géneros relativos aos saldos por eles apresentados.

Segundo (Gomes: 2000) por meio de um regimento de 1480 foram instituídas as regras a seguir ao serviço da Tesouraria Régia.

Passou a existir mais regras para a escrituração contabilística: a contabilização estabelece-se em paralelo com a fiscalização, a par de uma transformação da forma de como cobrar e de prestar contas. Embora rudimentar, a contabilidade pública tinha o carácter financeiro e contabilístico cujas funções convergiam essencialmente no controlo. Recorria-se ao sistema simples, unigráfico, bipolarizado num livro da

⁸ Regra e Regimento dos Contos, de D. Duarte, de 23 de Março de 1434, Rau, Virgínia, A Casa dos Contos, Coimbra, 1951, pp. 48 e seguintes.

despesa geral e num o livro para a receita geral, e vários livros auxiliares que variavam no seu número consoante a necessidade. O objectivo primordial da escrituração por meio do registo cronológico era permitir o controlo dos factos patrimoniais, muito embora se tratasse de uma finalidade do regimento dos Contos, de D. Duarte, de 23 de Março de 1434 de difícil de alcançar, pois o registo era efectuado numa só conta agrupado conforme a sua especificidade e descrição pormenorizada, necessária á sua compreensão, sem existir qualquer contrapartida. Em detalhe, os registos eram constituídos por duas partes:

1. O enunciado do movimento – data, descrição e valor;
2. Prova do movimento - assinatura das partes e referência do que se havia passado em forma.

O apuramento final da conta só viria a ser conhecido através da comparação do apuramento das receitas e das despesas. O encerramento da conta no fim de cada livro e a determinação do saldo era realizado a soma de todas as parcelas dando origem á redação do vale de despesa e de receita.

Outros exemplos alusivos à evolução do pensamento contabilístico em Portugal neste primeiro período se destacam, nomeadamente, a Contabilidade municipal do Porto, a Contabilidade do Mosteiro de Alcobaça e a Colegiada de Nossa Senhora da Oliveira em Guimarães.

O quadro abaixo mostra a singularidade das diversas instituições e das atividades contabilísticas por Elas desenvolvidas.

Quadro II. 1 - 1º Período da evolução do pensamento contabilístico em Portugal

Órgão	Local	Regulamento	Objectivo	Escritos	Sistema Contabilístico	Património
Casa dos Contos	Casa Real	5 de Julho de 1389	Fiscalização e Controlo	Livro de Despesa geral Livro de Receita geral Livros auxiliares	Partidas Simples conta única, registos escriturados cronologicamente e discriminados	Real
Município	Porto		Verificação da gestão da despesa anual perante o Rei e a comunidade	Livro de Receitas Livro de Despesas	Partidas Simples registos escriturados cronologicamente e discriminados	Real
Mosteiro	Alcobaça		Controlo do seu próprio património	Livro do Tombo Livro de armazém ou de Tulha Livros de coisas Livro de Receitas e Despesas ou de Bolsaria Livros de Compras Livros de Vedorias e cargos Livros de Prazos Livros de Receitas e Despesas dos feitores Livros da Arca da Caridade	Partidas Simples em numeração romana	Propriedades Entrada e saída de produtos agrícolas Inventário de utensílios e ferramentas a uso na oficina Registo de entradas e saídas de dinheiro
Colegiada N ^a Sra. da Oliveira	Guimarães		Controlo o recebimento das rendas anuais oriundas do seu património capitular	Livros da Fazenda de Cabido	Escrituração rudimentar. Registos de recebimento em numeração romana e também das despesas no final de cada ano	Bens Móveis Bens Imóveis Bens Monetários

Fonte: Elaborado pela própria

Relativamente à Casa dos Contos a perspectiva institucional inclui as vertentes no âmbito orgânico e funcional. No domínio orgânico é delineado a evolução desta instituição realçando a centralização contabilística e fiscal, reflectida na publicação de legislação e na criação de cargos que sobrepõem e substituem, numa perspectiva de complemento, mas também de desprestígio funcional. Esta centralização constitui, ao longo do período secular em consideração, uma característica essencial da evolução do Estado nacional e da sua racionalidade económica, política e administrativa, situando-se no centro da definição da modernidade das finanças em Portugal, como nos restantes Estados europeus. No domínio funcional perspectiva-se a análise da fiscalização das contas dos oficiais encarregados do recebimento dos fundos da Fazenda Real, cujas funções se foram mantendo e evoluicionando ao longo do tempo transparecendo uma grande estabilidade funcional na caracterização nuclear do controlo financeiro, sem prejuízo da evolução dos contextos constitucional, jurídico e político. Não é raro encontrar grandes lacunas e erros grosseiros e um frágil entendimento da dinâmica evolutiva do fenómeno financeiro nos órgãos referidos no Quadro II.1.

No caso da Casa dos Contos, a abertura e encerramento dos livros de despesa limitam-se, muitas vezes, a uma mera entrada descritiva, e de uma forma genérica as folhas não eram numeradas.

Quanto ao Município do Porto, no final do ano, era escriturado um novo livro na presença do anterior, transcrevendo-se os bens e as operações que transitavam de ano, ocasionando erros de transcrição num dado livro sendo reproduzido para os livros subsequentes, tratando-se assim cada exercício de forma isolada, sem ter em consideração os factos ocorridos nos anos anteriores, pelo que o saldo refletia só um ano em curso, de 24 de Junho a 24 de Junho, isto é de S. João a S. João, por norma a data era determinada por períodos cíclicos do santo a invocar.

A administração do património do Mosteiro de Alcobaça era executada de forma competente e empreendedora, numa fase inicial o património revelava-se diminuto, transformando-se posteriormente numa das maiores riquezas do reino A Contabilidade realizada era minuciosa e simples sem perfeição e sem técnicas de comparação.

Por último na Colegiada da Nossa Senhora da Oliveira, o cónego era responsável pelo registo das rendas anuais ano após ano, oriundas do património capitular, copiando para um novo livro os registos anteriores e realizava as alterações aos itens tidas como convenientes. A cobrança estava a cargo de uma pessoa exterior à Colegiada: o Prebendeiro, fazendo também os seus registos por baixo dos registos do cónego, dos valores recebidos e dos que ficavam por receber. A grande lacuna neste método: os registos dos valores eram escriturados em numeração romana, aparecendo no final de cada página, uma soma que correspondia aos valores efetivamente pagos e não ao montante total que deveria ser recebido. Não se efetuava o transporte dos valores e somas parcelares por rúbricas para as páginas seguintes e o ano económico era também estabelecido de S. João em S. João.

Com o Regimento e Ordenações da Fazenda de D. Manuel, em 1516, renovaram-se e sistematizaram-se normas que orientaram durante mais de um século a contabilidade pública.

Entre 1440 e 1521 sem quebrar com a anterior lógica de escrituração dos bens e das receitas, ocorreram alterações significativas nos livros da Fazenda do Cabido: neste período passa a existir uma separação entre receitas, registadas em primeiro lugar, e as despesas.

Em síntese, a contabilidade evoluiu sem precedentes durante os séculos XIV, XV e princípios do XVI, considerada inicialmente como uma técnica de escrituração e de cálculo comercial ou como uma arte de ter ou contar, foi necessário muito tempo de adaptação à realidade do domínio contábil. Das referências documentadas à época verifica-se essencialmente uma escrituração rudimentar realizada de forma fragmentada e desvinculada em muitos casos, cujo objectivo centrava-se no registo maquinal da conta com determinado valor, mantendo de certa forma a mesma estrutura seguida noutros livros do mesmo período, respondendo às necessidades de informação por parte daqueles, que controlavam o seu património.

2.2 Segundo Período – Do séc. XVI ao séc. XIII

As cidades da Europa Ocidental profundamente abaladas pela peste negra sobreviveram e acabaram por recuperar. Um prenúncio de ulteriores mudanças drásticas no começo do século XVI com a recuperação da população, da produção e do comércio, os totais destes agregados foram provavelmente maiores que os de qualquer outra época anterior. Organizações de grémios, reagindo à acentuada procura, fortaleceram as suas regulamentações de modo a fiscalizar mais eficazmente a oferta, restringindo a produção e impondo regras de trabalho com o objectivo de racionalizar as suas operações, os comerciantes inventaram ou adoptaram a contabilidade por partidas dobradas⁹ e outros métodos de verificação.

A organização do comércio variava de país para país e consoante a natureza do próprio comércio. O comércio intraeuropeu herdou a organização sofisticada e complexa desenvolvida pelos mercadores italianos dos finais da Idade Média neste período instaurou-se a mercantilização sendo as cidades italianas os principais interpostos do comércio mundial. No século XV, podiam encontrar-se colónias de mercadores italianos em todos os centros de comércio importantes: Genebra, Lião, Barcelona Sevilha, Londres, Bruges e particularmente, Antuérpia, que na primeira parte do século XVI se tornou o maior entreposto do mundo. Com o apogeu dos descobrimentos os nativos de Portugal, aprenderam tão bem as técnicas empresariais italianas, a contabilidade por partidas dobradas e o recurso ao crédito, que na primeira parte do século XVI, os italianos não puderam reivindicar mais a sua predominância. A época áurea dos Descobrimentos portugueses tomara a dianteira do ostensivo avanço sobre os demais povos,

⁹ Ou “método italiano“, conforme Outeiro (1869: 20), também designado por “método veneziano ou método de devedor e credor”, expressões que derivam da influência que nesse tempo assumiu a obra de Luca di Bartholomeu dei Pacioli de 1494. Foi matemático, teólogo, contabilista entre outras profissões, escreveu “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” e “Tractatus de Computis et Scripturis” (Contabilidade por Partidas Dobradas ou Método Veneziano) enfatizando que à teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos. Obras impressas em Veneza, nas quais está inserido o seu tratado sobre Contabilidade e Escrituração. O método teve rápida difusão pela Europa e foi universalmente aceite e adoptado desde esta época, sendo hoje considerado um dos pilares da contabilidade moderna. Cf. Para esta última transcrição, Amorim (1968: 113). Unigrafia e digrafia são expressões posteriores, como nos recorda Sá (1919: 18): ficaram, portanto, só dois métodos - Partidas simples e Partidas dobradas que Leautey e Guilbault denominaram Unigraphia e Digraphia, vocábulos que foram geralmente bem acolhidos, que têm sido adoptados por alguns tratadistas posteriores, e que se tornaram universais doravante.

ao considerarem-se modelares e perfeitos os rudimentares escritos que no tempo do rei D. Manuel I revestiram forma de capítulo essencial da mecânica financeira e de disciplina severa da vida do país e dos quadros. No que concerne à Contabilidade Pública, foi neste reinado que alguns documentos legais merecem relevo porque apontam insofismavelmente regras processos e técnicas, cargos e funções, iniciando reformas na estrutura dos Contos.

De salientar alguns códigos de providências fazendárias que revelam princípios perduráveis, processos acautelados e providentes, regulamentações cuidadosas e racionalizadas, todos tendentes a evitar a má administração dos dinheiros públicos e a lutar pela escrupulosa utilização:

1. Regimento de como os contadores das comarcas hã de prover sobre as capellas: ospitaaes : albregarias : confrarias : gafarias : obras : terças e residuos ..., 28 de Setembro de 1514.
2. Regimento e Ordenações da Fazenda de D. Manuel I, de 17 de Outubro de 1516, renovou e sistematizou as normas que orientaram durante mais de um século a contabilidade pública com a criação de um sistema de escrita em que pela primeira vez em Portugal, a Contabilidade local é separada da Contabilidade central, definindo as regras sobre a forma e os prazos da toma de contas dos tesoureiros e oficiais da casa, lugares de além-mar, ilhas, mestrados¹⁰, feitorias¹¹, cargos e ofícios e das contas dos contadores e das comarcas, utilizando livros diferentes para estes dois tipos de Contabilidade.

Quadro II. 2 - Estrutura da Contabilidade e escrituração em 1516

Contabilidade Local				Contabilidade Central			
Suporte de Registo	Responsáveis	Descrição	Detalhes	Suporte de Registo	Responsáveis	Descrição	Detalhes
Livros de Lanços	Contadores das Comarcas	Registo de todas as rendas e direitos da comarca.	Cadernos elaborados a partir dos livros de lanços e eram enviados ao Rei no mês de Novembro.	Livro do Tombo	Contadores das Comarcas	Relacionar todos os bens reais - rendas, direitos reguengos ¹² , foros com as confrontações e títulos de propriedade.	Resumo enviado à Corte, servindo de base a um registo geral ou tombo geral dos bens do Rei. Competia aos Vedores da Fazenda de acordo com as circunstâncias.
Cadernos de Arrematações	Contadores das Comarcas	Descriminação das quantias pagas de arrendamento nos últimos dois anos.	Elaborados com base nos livros de lanços. Extraíam-se cópias e eram entregues aos Vedores da Fazenda até 1 de Janeiro do ano seguinte. Serviam de base à Administração Central.	Livro dos Almojarifados	Almojarifes	Registo e classificação de todas as rendas do reino, com lançamento de notas respeitantes à liquidação das contas.	Peça central da administração financeira do país.
Cadernos de Almojarifados	Almojarifes	Conta corrente relativamente aos valores recebidos e os pagamentos efectuados.		Sumário	Vedores da Fazenda	Listagem de rendas reais extraídas dos arrendamentos feitos, ou rendas lançadas por orçamento, ou ainda não arrematadas.	

Fonte: Elaborado pela própria

¹⁰ Mestrados são funções, ou exercício de funções, de mestre de uma ordem -militar.

¹¹ Feitorias colónias de carácter exclusivamente comercial, destinados ao comércio de troca.

¹² Reguengos era uma terra do património real arrendada com a obrigatoriedade de certos tributos em géneros.

Estes documentos demonstram de como se administrava a Fazenda real, quais as operações financeiras em que se separava a gestão, os fins a atingir, os processos utilizados pelos agentes públicos, os quais haviam de prestar rigorosas contas. Estas últimas justificadas, conferidas e revistas por documentos e resultados. A contabilidade ainda não era considerada uma disciplina á parte, embora já fosse entendida como um conjunto de regras protetoras da Fazenda, uma defesa contra desvios e alcances e um meio de recuperação do direito infringido e omitido.

Existem um conjunto de livros, cadernos e escrituras, usados para a mesma finalidade, onde tudo se anotava com sumários e índices por onde se revia e sintetizavam os detalhes contabilísticos.

Nos livros de escrituração real registava-se tudo sem omissões, em colunas e partidas seguidas e conferia-se pelas escrituras, reproduções, listagens, certidões, duplicados e contas de terceiros.

Destaca-se, o Livro do relatório e contas do reino, anual ou bienal sobre os factos financeiros, que se mantinha na Fazenda real entre outros livros de registos, nomeadamente: i) Livros de tombo (bens, heranças e encargos); ii) Livros de assentamento das rendas, censos, tributos (contas tomadas e quitações); iii) Livros de contractos e das arrecadações; iv) livros de registos; v) Sumários de receita e despesa; e vi) Cadernos de assentamento das dívidas, e das pensões dadas em remuneração de serviços.

Os registos continuavam a ser simples alinhando-se numa só partida, havendo a preocupação de que nada devia deixar-se escapar ou permanecer obscuro, na tentativa de evitar o desvio e a confusão, impondo normas de clareza e de lançamento através da escrita com medidas cautelares. Apresenta-se uma contabilidade com mais rigor e perfeição nas escriturações e documentações públicas, sob regras teóricas e práticas que garantissem a fidelidade e o valor moral do comportamento dos agentes financeiros e dos responsáveis tradicionais ao serviço do rei, dos povos e da boa-fé do público.

Por volta de 1530 é criada a Casa dos Contos de Goa. No reinado de D. Sebastião, e por Alvará de 1560, unificou a contabilidade pública dando-se o ponto final da evolução, os Contos de Lisboa ficaram ligados aos Contos do Reino e Casa, que se mantiveram em funções de acordo com as normas regulamentares da contabilidade do Estado Português até meados do século XVIII, tendo sido extinta sob o governo por Marquês de Pombal em 1761, no âmbito das suas reformas administrativas e financeiras, balizadas pela corrupção existente e pelo elevado grau de iliteracia da maior parte dos funcionários da contabilidade pública central, dando lugar à Reforma Pombalina. É neste contexto de decadência que durante o domínio filipino (1591) criou-se o Conselho da Fazenda em substituição da Mesa dos Vedores da Fazenda. Pelo Regimento de Filipe II, de 1627, efetuou-se uma importante reforma dos Contos: centralizou-se nos Contos do Reino e Casa toda a contabilidade pública, tanto da Metrópole como do Ultramar, extinguindo-se a Casa dos Contos de Goa, que tinha um regimento próprio desde 1589.

Com D. João IV manteve-se o sistema filipino, estendendo-se as normas do regimento dos Contos a outros sectores da administração pública: deu-se regimento aos Contos do Estado do Brasil.

Mais tarde, os Contos do Reino e Casa englobam dois tribunais: a Casa dos Contos (a que presidia diariamente o Contador-Mor) e o Tribunal da Junta (que reunia três vezes por semana, presidido pelo Vedor da Fazenda).

O contexto nacional encontrava-se fragilizado pela dependência económica da Inglaterra, pelas dificuldades económicas, o comércio e a agricultura encontravam-se pouco desenvolvidas, o controlo do comércio era exercido pelos mercadores estrangeiros, porque os mercadores portugueses apresentavam um baixo nível de formação e pelo terramoto de 1755 que destruiu fisicamente a Casa dos Contos de o incêndio devastou grande parte dos livros de receita e despesa, bem como os respectivos documentos, impossibilitando a comprovação da habitual gerência, contribuindo para a anarquia dos serviços, razões que agudizaram a necessidade de mudanças políticas. Face a esta conjuntura e ao registo de excessos, incapacidades e burlas, motivadas pelos problemas associados à corrupção e analfabetismo transversais à sociedade portuguesa de então, Marquês de Pombal extinguiu os Contos do Reino e Casa e substituindo através da Carta de Lei de 22 de Dezembro, de 1761 pelo Erário Régio, uma instituição com uma estrutura diferente da anterior.

Subjacente à Carta de Lei de 22 de Dezembro, de 1761 de referir princípios fundamentais:

1. "...o método da sobredita arrecadação seja o mercantil, e nelle o da escrita dobrada, e actualmente seguida por todas as nações pollidas da Europa, como a mais breve, a mais clara, e a mais concludente para se reger a administração das grandes somas..."
2. Contadores Gerais: "...pessoas que tenham a indispensável sciência do calculo que entendão, e pratiquem a arrumação dos Livros por Partidas Dobradas, e que sejam de fidelidade, que os faça dignos das importantes incumbências de que os carregos."

2.2.1 O Erário Régio

Foi no reinado de D. José I com o cognome de o Reformador se extinguiu a casa dos Contos e se criou o Erário Régio, instituindo a escrituração por partidas dobradas no sector público, promulgada pela Carta de Lei, de 22 de Dezembro de 1761 exarada por Sebastião José de Carvalho e Melo. O Erário Régio designado também, por Real Erário, Real Fazenda, Tesouro Público, Tesouro Real ou Tesouro Geral, procurou o Governo de Marquês de Pombal o epicentro dessas reformas, criar um organismo da Administração Pública de forma a controlar e tornar mais eficiente a arrecadação do dinheiro público com a adopção pela primeira vez das Partidas Dobradas ou Método Mercantil, cujo objectivo era estabelecer um Banco público, capaz de pagar todas as despesas e dívidas..."Para tal foi preciso fazer em muita parte *delle*, uso do estilo mercantil observado nas casas de grande *commercio*" Pombal - 1777. De referir que esta mudança ocorreu na esfera nacional e europeia, reformas similares foram implementadas em outros países.

O desenvolvimento do anterior modelo concepcional de uma estrutura controladora ocorreu na tentativa de evitar a dissipação existente das cobranças e despesas, que tornava impossível uma gestão completa e sistemática das contas públicas. Com efeito, a fiscalização exercida, até aqui, sobre as rendas do Estado

era pouco eficaz permitindo a evasão ao pagamento de impostos e o enriquecimento por parte de alguns oficiais do fisco. O aparecimento deste novo órgão de topo da administração fiscal encontra-se contextualizado num esforço de reorganizar a Administração Pública concomitante à modernização do Estado. Assim, “a atividade pombalina não foi renovadora, utilizando antes os organismos tradicionais, assim como os métodos, ao tempo, tradicionais da monarquia portuguesa. Reorganização em Pombal quer simplesmente dizer reforço da organização existente” (Macedo, 1951: 38). O reforço em reorganizar a administração pública portuguesa incidiu no sistema de cobranças de impostos e no combate à fraude que colocavam em causa os monopólios concedidos às companhias de comércio portuguesas. O Erário Régio representa o regime de centralização absoluta de todas as rendas da Coroa num tesouro único e geral, permitindo a arrecadação rigorosa e eficiente da receita e simultaneamente dando saída dos fundos para fazer face a todas as despesas. Preocupação premente em centralizar a gestão corrente das contas públicas e das funções da tesouraria do Estado.

Na segunda metade do século XVIII sob a liderança de Marquês de Pombal considerado um dos primeiros microeconomistas do mundo, o seu objectivo convergia para o estudo, adopção e institucionalização das Partidas Dobradas no Erário Régio Português. Assim foram criadas por si várias companhias monopolísticas para o comércio, destacando no âmbito da contabilidade a criação da “Aula do Comércio” (Alvará de 19 de Maio de 1759) como resposta às necessidades da políticas mercantilistas do Marquês de Pombal levavam ao aumento da procura de guarda-livros e a oferta através do ensino privado claramente insuficiente, recorrendo à importação destes profissionais. De referir “o Estado, tal como o interesse público, variam no tempo e no espaço (...)” (Mozzicafreddo, 2009: 77). O estatuto de interesse público desta área do conhecimento surge com as políticas de Pombal, por isso, o Estado tinha de intervir no sentido de formar profissionais idóneos e necessários a fim de implementar a Contabilidade Pública com práticas e procedimentos contabilísticos e em simultâneo realizar a gestão das companhias monopolistas.

A Aula do Comércio foi fundada em Lisboa, tratando-se da primeira escola no mundo financiada pelo Estado, cuja intervenção tinha como propósito formar guarda-livros, caixeiros e praticantes de casas comerciais portuguesas competentes com aptidões fundamentais ao Governo a fim de sustentar o desenvolvimento económico do país, devendo por isso ter formação gratuita, contrariando a falta de formalidade na distribuição e ordem dos livros do mesmo comércio evitando a decadência e falência de muitos negociantes.

Foi com Pombal que o estatuto de interesse público nesta área do saber apareceu e, por isso, o Estado tinha de intervir: estes profissionais eram necessários não só para implementar a Contabilidade Pública e associa-la à gestão das companhias monopolistas.

Esta escola concebida para melhorar e projetar o futuro com rigor, duplamente caracterizada: pelo ensino oficial ou ensino público, e ainda por ser uma escola especializada de ensino formal do comércio, incluindo contabilidade de partida dobrada, ou seja, o ensino focado exclusivamente para a instrução do

comércio e da contabilidade de forma estruturada, obedecendo a um plano de estudos, com a duração de três anos.

O grau de formalidade da estrutura do curso é notável no entanto, pouco comum para a época noutros países. A primeira matéria do curso leccionada ministrava-se lições de aritmética - a “base do comércio”, fracções, aritmética, progressões geométricas, regras para o cálculo de juros simples e compostos, cálculo do desconto.

A segunda matéria do curso engloba câmbios, pesos e medidas – principalmente os pesos e medidos adoptados por aqueles países com quem Portugal mantinha relações comerciais, bem como as suas respectivas moedas. A terceira parte direccionada para o ensino de seguros. A última parte do curso, focava a escrituração por partida dobrada: para empresas que comercializavam por grosso, a retalho, nos diferentes sectores, comércio, indústria e casas de nobres.

Uma escola pioneira em termos de ensino público do comércio e da contabilidade dotando os profissionais de maior eficácia e operacionalidade, frequentada essencialmente por filhos de homens de negócios e também por outros sem recursos que beneficiavam das propinas pagas pelos mesmos homens de negócios que detinham maiores recursos. Com a Carta da Lei de 30 de Agosto de 1770 vários direitos passaram atribuídos aos diplomados pela Aula do Comércio, a lei reuniu e limitou o uso legítimo da designação de «homem de negócio» que definiu a atividade do negociante como uma profissão «proveitosa, necessária e nobre», de tal forma que ninguém poderia ser recrutado para o serviço público, nem mesmo os filhos de comerciantes, admitidos como guarda-livros, caixeiros e praticantes de casas comerciais portuguesas, sem a respectiva Carta de Aprovação.

Portugal assumiu um papel precursor em relação às outras nações no ensino técnico do comércio na segunda metade do século XVIII e vários países seguiram o exemplo português criando em pouco tempo depois Academias de Comércio idênticas à escola portuguesa, quer por exemplo em Espanha (Cádiz, em 1799), quer em França (Academia de Comércio de Paris, 1820). O próprio Marquês de Pombal escreveu em 1755 que em nenhum país da Europa tinha ensino técnico do comércio numa Escola pública e formado mais de 300 comerciantes hábeis em três anos.

Ao longo da história as competências iniciais do Erário Régio as competências iniciais foram sendo ampliadas, desde logo com a atribuição da administração financeira de diversos rendimentos, criando-se, para o efeito, cofres nas várias Contadorias para a administração de determinados rendimentos ou a divisão e extinção de Contadorias. Sintetizando, o Erário Régio sofreu alterações estruturais contínuas, sem nunca ter deixado de utilizar o método digráfico das partidas dobradas, até à sua dissolução em 1832, sob a ação de Mouzinho da Silveira¹³.

¹³ Concorreu eficazmente para a implementação do sistema constitucional em Portugal e entrou em vários ministérios. Foi cérebro da revolução política e social, que acompanhou a guerra contra o absolutismo. Figura extraordinária foi sem contestação, o fundador da moderna sociedade portuguesa, não se prendendo com considerações de qualquer espécie, para fazer surgir um Portugal forte e fecundo. Aboliu os dízimos e os direitos reais, separou as funções judiciárias das administrativas, organizou os tribunais de justiça, proscreeu a hereditariedade dos ofícios, sancionou a liberdade de pensamento, de consciência e de ensino, revogou monopólios e impostos, limitou as instituições vinculares, secularizou alguns conventos etc. Aboliu tudo quanto era privilégio, regalia, excepção. Tudo o que estorvava o progresso social foi por ele

Em Portugal as primeiras décadas do século XIX foram marcadas, por um período de grandes perturbações político-militares causando impacto negativo ao nível social, político e económico, externo e interno: as invasões francesas; a saída do rei para o Brasil; ingerência inglesa no governo da metrópole; a Revolução Liberal Portuguesa e a instabilidade política gerada pela contra-revolução absolutista e pela luta entre as diferentes facções liberais; a crise no comércio colonial, tradicional base de toda a nossa economia; abertura das colónias portuguesas ao tráfico internacional; livre entrada dos produtos da industrialização inglesa no país, impedindo o desenvolvimento das indústrias internas; desorganização económica provocada pelas guerras, razões que explicam o atraso económico, incluindo a inadequação da componente empresarial ou a pobreza do espírito burguês.

Com efeito, só com a Revolução Liberal (1820) se iniciaram as reformas com ideias liberalistas que possibilitaram o ponto de viragem para uma Constituição liberal, baseada nos princípios liberais da “Igualdade” e “Liberdade”. A evolução culminou na aprovação a 23 de Setembro de 1822 da Constituição Política da Monarquia Portuguesa, com a consagração do sufrágio direto na eleição do Parlamento, a soberania residente em a Nação e a tripartição dos poderes políticos e aceite pelo rei D. João I depois de ter regressado do Brasil. A primeira lei a ser aprovada e com texto constitucional português, a qual marcou uma tentativa de pôr fim ao absolutismo e inaugurar em Portugal uma monarquia constitucional, tendo sido substituída pela carta constitucional da monarquia portuguesa de 1826. Assinalam-se dois períodos efémeros em Portugal, o primeiro período entre 1822 e 1823 e o segundo período de 1836 a 1838, tendo sido um marco fundamental para a História da democracia em Portugal, assinalado pela Revolução de Setembro de 1836. Foi entre estes dois períodos que o Erário Régio foi extinto antepassado remoto do Ministério das Finanças, passando as suas funções para o Tribunal do Tesouro Público.

2.3 Evolução da contabilidade pública pela via legislativa

A contabilidade pública e a sua evolução determinam as características fundamentais da situação existente no contexto histórico atual. Assim, o Estado moderno, caminhou na sua crescente complexidade, determinada pelo período contemporâneo e conduzida pela primeira edificação na idade liberal durante o século XIX, limitada pela ação governativa que acabou por sofrer diversas alterações que obrigaram a delinear a representação política, sobretudo durante todo o primeiro terço do século XX. As diferentes reconfigurações do Estado após 1926 e o enquadramento da contabilidade pública terão, pois, de estar em permanente análise no sentido de compreender a longa e complexa marcha das políticas neste âmbito promovidas pelo Estado nas últimas décadas do século XIX.

No longo curso de 47 anos (1833 a 1880) o influxo administrativo e técnico foram-se ajustando à modelação dos sistemas parlamentares da época.

atacado; as décimas, os forais, os bens da coroa, os direitos reais, as milícias e as ordenações, os morgados, os ofícios hereditários, a censura, as ordens monásticas, as exorbitantes prerrogativas do clero, etc. LELLO Universal – Dicionário Enciclopédico.

A inovação da contabilidade pública em Portugal no espaço e no tempo baliza entre as datas e acontecimentos no período citado, com a criação de melhorias administrativas e técnicas, pela imposição de instruções legais úteis e pela adopção de práticas indiscutíveis, engrandecendo, firmando e corporizando as normas e os processos contabilísticos. O estudo especializado da contabilidade do Estado convergia num registo de solidez, num testemunho de funcionamento e numa demonstração rigorosa da gestão dos dinheiros públicos. É demonstrado através do Quadro II.3 a evolução da contabilidade pública pela via legislativa do período em referência.

Quadro II. 3 – Evolução da contabilidade Pública em Portugal

Ano	Evolução da Contabilidade Pública
1834	Reorganização da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Criação da Contadoria Geral do Tribunal do Tesouro Público, para as receitas e despesas e superintendência na sua contabilização. Instalação de uma repartição de contabilidade, com pessoal próprio da Secretaria de Estado da Fazenda, que superintende na administração financeira exercida pelas repartições de contabilidade das diversas secretarias de Estado, dotadas de pessoal organicamente dependente do departamento ministerial a que pertencem, superintende também na contabilidade do Tesouro e nas operações de liquidação da dívida pública. Início da concretização prática do modelo de gestão orçamental moderna (liberal), previsto desde a Constituição de 1822, com o essencial da estrutura administrativa que haveria de perdurar, com o sistema orçamental, durante cerca de um século.
1838	Extinção do Tribunal do Tesouro Público e criação da Comissão Geral da Fazenda Pública, para conhecer da situação da Administração Financeira do Estado.
1842	Nova Constituição, sem alterações de fundo no sistema financeiro orçamental previsto na Constituição de 1822 e na Carta Constitucional, cuja vigência é restaurada em 1839.
1843	Restauração do Tribunal do Tesouro Público (Decreto de 9 de Março), a cuja repartição de contabilidade compete a coordenação da elaboração dos orçamentos e contas a apresentar às câmaras legislativas, a administração, arrecadação e contabilidade da fazenda pública e a proposta de medidas de reforma e economia para o melhoramento destes serviços e a fiscalização e inspecção dos livros de arrecadação da fazenda.
1844	Passagem das funções de julgamento das contas públicas para o Conselho Superior de Contas.
1848	Novas Bases de contabilidade pública (Lei do Orçamento para este ano) com um acentuado cunho dirigente e centralizador.
1849	Reorganização da Secretaria de Estado (Carta de Lei de 9 de Julho e Decreto de 10 de Novembro, de Costa Cabral), tendo passado a designar-se Ministério da Fazenda (o actual Ministério das Finanças). Designação legal da direcção de contabilidade como Direcção-Geral da Contabilidade (a actual Direcção-Geral do Orçamento), organizada por repartições e continuando como departamento do Tribunal do Tesouro Público, ao lado das Direcções-Gerais das Contribuições, das Alfândegas e Contribuições Indirectas e Tesouraria. Criação do Tribunal de Contas, criada por D. Maria em 1788.
1859	Reafirma-se a existência das repartições de contabilidade por ministérios, continuando dotadas de pessoal de cada ministério, mas a dependência funcional da Direcção-Geral da Contabilidade aproxima-se cada vez mais da integração orgânica na Direcção-Geral da Contabilidade Pública, a qual só virá a ocorrer em 1881.
1863	Publicação do 1.º Regulamento Geral da Contabilidade Pública, por Lobo d'Ávila, com a distinção entre a contabilidade legislativa (aprovação parlamentar do Orçamento e das contas públicas), administrativa (escrituração das receitas e despesas) e judicial (julgamento das contas e efectivação da responsabilidade financeira), passando a Direcção-Geral da Contabilidade a designar-se por Direcção-Geral da Contabilidade Pública e assumindo praticamente as funções actuais.
1869	Extinção do Tribunal do Tesouro Público, integrando-se a Direcção-Geral da Contabilidade Pública e as outras Direcções-Gerais no Ministério da Fazenda (Decreto de 30 de Dezembro).
1870	Publicação do 2.º Regulamento da Administração Financeira da Fazenda e da Contabilidade Pública, sem alterações essenciais em relação ao Regulamento de 1863.
1878	Criação do visto prévio do Tribunal de Contas.
1881	Uma importante Reforma da Contabilidade Pública - Carta de Lei, de 25 de Junho, concretizada através da publicação do 3.º Regulamento Geral da Contabilidade Pública - Decreto de 31 de Agosto, célebre pelas inovações introduzidas e algumas dessas normas terem permanecido em vigor até aos nossos dias. O novo Regulamento da Contabilidade Pública de 1881 consigna a sujeição das ordens de pagamento das despesas ao "visto prévio" do Tribunal de Contas. Um complemento a esta Reforma da Contabilidade Pública, foram reorganizados os serviços da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda e do Tribunal de Contas, em Julho de 1886. Assim, o Regimento de 30 de Agosto deste ano ampliou as funções do Tribunal de Contas passando a funcionar como Tribunal de Justiça administrativa e como Tribunal fiscal das leis financeiras do Estado. Aparece pela 1.ª vez a designação de Orçamento Geral do Estado, no sentido que tem hoje. Previu-se um mecanismo próximo do que é hoje a lei-travão. Consagra-se expressamente a obrigação de autorização prévia da Direcção-Geral da Contabilidade Pública sobre as ordens de pagamento das despesas variáveis, a qual, com o visto prévio do Tribunal de Contas, formam o núcleo essencial em que assenta o sistema de controlo prévio das despesas. Dá-se especial relevo à responsabilidade pessoal dos ordenadores e pagadores. Reorganização da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, que mantém e reforça as suas atribuições de fiscalização superior e de escrituração da receita e despesa do Estado, sendo o pessoal das anteriores repartições de contabilidade dos ministérios, ou integrado nos quadros do ministério de origem, ou integrado no quadro da própria Direcção-Geral da Contabilidade Pública. Atinge assim a maturidade do modelo de administração orçamental moderna (liberal), iniciado em 1834, passando o órgão central de gestão orçamental a dispor de delegados junto dos ministros, cuja acção se viria a mostrar determinante até aos nossos dias, quer no âmbito da elaboração do orçamento, quer no âmbito da sua execução e da prestação de contas

Fonte: Site da DGO

Novas regulamentações se sucederam neste período, melhorando a técnica das operações, validada pela força jurídica, melhorando as imposições de uma documentação cabal, elevando e acrescentando a fiscalização interna dos processos tornando-a mais eficiente e responsável apoiada na jurisdição suprema e competente. Procurou-se assim, medidas legislativas, com base na unidade dos quadros e em novas competências, a fim de dar resposta com vigor aos princípios, como a clareza, a exatidão, o reconhecimento atempado das situações e a obtenção de dados que asseverassem a perfeição da gestão orçamental.

Ao longo das progressivas configurações políticas desde a queda da monarquia e implantação da primeira República¹⁴, outros diplomas se sucederam nomeadamente, a Lei de 20 de Março de 1907¹⁵ e o Decreto-Lei n.º 5519, de 8 de Maio de 1919¹⁶, mais esclarecedores, complementares e revisores, com o objectivo de organizaram e colocaram em funcionamento, um sistema que exprimia novas tarefas, procurando objectivos mais amplos, claros e rigorosos na prossecução de um trabalho de ajustamento franco ao regime da 1.ª República. Assim o Decreto n.º 15 465, de 14 de Maio de 1928¹⁷ nos termos do artigo 1.º explicita os seus objectivos destinados a assegurar a ordem e a economia da Administração, dos quadros, dos serviços e dos movimentos administrativos, um instrumento de elevação dos serviços, transformando a contabilidade numa disciplina unida pelas atitudes e situações fundamentais. Pautava-se as funções económico-sociais por construções essenciais visíveis nas ideias, nos métodos e nos resultados obtidos, sendo a palavra de ordem consubstanciada nos fundamentos do Decreto n.º 16 670, de 27 de Março de 1929¹⁸ em defesa de orçamento funcional, mais aperfeiçoado e mais eficiente. A contabilidade para além de um instrumento de rigor e clareza interfere nas várias operações e nos factores do ato administrativo assegurado pelo registo, pela documentação, pelo formalismo a fim de obter provas de verificação e controle.

A contabilidade pública expandiu-se por novas categorias e passou a ser um instrumento de planeamento económico e social a ulteriores disciplinas e a novas técnicas, baseando-se em dados basilares, valorizações, cálculos e esquemas que comportam interpretações no campo financeiro, administrativo, económico e social mais generalizado. Isto é, a contabilidade pública evoluiu no tempo com a introdução de noções, princípios, técnicas e orientações gerais orçamentais tanto económicos como financeiros originando o alicerce de apoio das contas públicas¹⁹, e na medida em que asseguram

¹⁴ A 05 de Outubro de 1910 assinalou-se a destituição da Monarquia Constitucional, sendo implantado um Regime Republicano em Portugal.

¹⁵ Base para a Reforma da Contabilidade Pública.

¹⁶ No âmbito da Reforma da Contabilidade Pública preconiza o reforço processo de realização das despesas, com o controlo prévio da sua legalidade e regularidade financeira e as condições em que as despesas são autorizadas.

¹⁷ 1.ª Parte da Reforma orçamental do Estado Novo com redefinição da estrutura do Orçamento Geral do Estado e das classificações de receitas e despesas, estabelecendo o princípio da unidade e da cobertura das despesas ordinárias com as receitas ordinárias, generalização da contabilidade pública a todos os serviços e organismos do Estado, com ou sem autonomia, adopção de medidas de limitação da autonomia financeira e plano de reconstituição financeira em 3 anos, com a previsão de vastos poderes de controlo do Ministro das Finanças e a criação de comissões de reforma orçamental nos ministérios.

¹⁸ 2.ª Parte da Reforma orçamental do Estado Novo sendo estabelecidas medidas de disciplina do orçamento das despesas e redefinido com mais rigor o processo de preparação e execução do mesmo orçamento. O artigo 27º mandava estudar fórmulas de maior economia no emprego dos dinheiros públicos; e rematava para que se praticasse a maior economia, dentro da maior eficiência. A inovação e o aperfeiçoamento dos métodos e das técnicas, o destaque de novos elementos, tornaram o trabalho de elaboração e preparação no documento número um da vida financeira do Estado numa tarefa renovadora de enorme amplitude.

¹⁹ Decreto n.º 18 381, de 24 de Maio 1930 - 1.ª reforma das contas públicas para suprir os principais defeitos existentes, designadamente a falta de coincidência entre contas e orçamento, a não relação entre liquidação e cobrança das receitas, o enorme atraso na publicação das contas e a

todas as operações de finanças e de incentivo, completando e executando as tarefas atribuídas às administrações e departamentos do serviço público. Verifica-se desde 1930, o domínio do orçamento português relativamente ao seu campo de ação, com a integração de novos serviços, alastrando a outros sectores económicos, onde a contabilidade pública progride naturalmente. O fortalecimento de contabilidade pública apresenta três aspectos fundamentais:

1. Uma disciplina jurídica-financeira onde a contabilidade pública se centra numa economia criteriosa, no combate ao desperdício e procura centralizar e esquematizar resultados com menos recursos, em prossecução de uma boa gestão pública. Os registos são realizados cronologicamente: operação a operação, ato a ato, processo a processo, política a política. Documenta, justifica e define com rigor qualquer momento, os contextos, as propensões e os movimentos globais da economia pública, suprimindo os riscos de cálculo e os desvios de funcionamento e ação pública, esta antevisão aproxima as administrações futuras. Ordena e sistematiza também as operações de receita e de despesa de forma racional auxiliando na tomada e definição das respectivas responsabilidades.
2. Uma técnica ou um conjunto de normas técnico-contabilistas, com revelação racional dentro do circuito monetário e das atividades, isto é, contabilizar através dos documentar os factos orçamentais através das previsões, autorizações, liquidações, alterações, organização das responsabilidades e seu ajustamento às políticas portuguesas.
3. Um instrumento de política geral, de elevação dos serviços e de rigor na utilização dos meios monetários do Estado. A contabilidade pública estreitou paralelamente laços com o Direito, tornando-se mais técnica, mais próxima da aritmética administrativa, dignificando serviços e profissionais, impedindo desvios de modo a interferir sempre que necessário e prontamente com sanções efetivas. A renovação financeira residiu na alteração dos meios usuais, com recurso a uma contabilidade onde a prática administrativa se tornou mais resoluto. Impera a disciplina, integridade de análises e registos e a força das sanções. Um instrumento que nas mãos dos governantes permite-lhes obter rápidos e resultados seguros na continuidade das metas impostas à sua ação governativa e preservar um nível de ascensão equilibrado e cuidado.

A história contemporânea é dominada entre o período de 1928 e início de 1974 pelo regime ditatorial do “Estado Novo” da política intervencionista ou autoritária. Salazar “ O Ditador das Finanças”²⁰, Ministro das Finanças implementou uma política de estabilização financeira. Formulou exigências que lhe permitiu exercer uma verdadeira ditadura financeira sobre os Orçamentos Gerais do Estado com a observância de leis de receita e despesa²¹, propostas orçamentais e orçamentos gerais. Reforçando o

inutilidade destas. O artigo 1.º explicita os seus objectivos destinados a assegurar a ordem e a economia da Administração, dos quadros, dos serviços e dos movimentos administrativos, um instrumento de elevação dos serviços, transformando a contabilidade numa disciplina unida pelas atitudes e situações fundamentais.

²⁰ Nunes, Leopoldo escritor e jornalista que em 1930 publica a sua obra “O Ditador das Finanças” caracterizando desta forma o Ministro das Finanças Salazar que esteve em funções entre 1928 e 1932. Foi ele que procedeu ao saneamento das finanças públicas portuguesas.

²¹ Decreto n.º 14 908, de 18 de Janeiro de 1928 - Estabelece o Reforço do controlo sobre a cobrança e escrituração das receitas e sobre a autorização das despesas, com, referência expressa de que a inspecção da Direcção-Geral da Contabilidade Pública deve incidir sobre

princípio legal do equilíbrio orçamental que define a base da elaboração do Orçamento de Estado, ao lado da reforma da dívida pública. As principais reformas institucionais apresentaram melhorias na execução orçamental porque cada ministério passou a ter Repartições de Contabilidade Pública organizadas: com regulamentação inerente à própria contabilidade e a renovação do Tribunal de Contas de modo a evitar irregularidades e desperdícios.

Considera-se o início da década de trinta como um período de mudança de fundo em Portugal, pois é a partir dele que estão criadas as orientações mestras do novo modelo económico, no fim do Estado liberal e fortalecida a vasta unidade social que está na base do Estado Novo.

2.4 A Reforma Administrativa

O sistema de contabilidade pública que imperou em Portugal até 1990 foi o sistema introduzido pelas reformas para reconstrução nacional de carácter financeiro e administrativo, entre 1928-1929 a 1930-1936, cujos diplomas fundamentais vinham desde 1908.

Após a implementação da República em 1910 foram aprovadas diversas leis, estabelecendo-se princípios e regras para a contabilidade pública portuguesa a fim de atingir alguma uniformidade e eleva-la ao nível de outros países europeus mais desenvolvidos. A contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, ou seja, o seu quadro legal (estruturado numa base de caixa) correspondia na íntegra ao modelo tradicional da “fase legalista” (Bernardes, 2001). O método de registo utilizado por esta contabilidade pública orçamental era o unigráfico, através do qual se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários.

Os primeiros estudos em matéria de reforma administrativa tiveram a sua concretização pelo Ministério das Finanças através da Lei de Meios para 1962, no artigo 26.º autorizando o Governo “a promover a reorganização dos serviços públicos, a fim de melhorar a sua eficiência, aumentar as garantias dos particulares e assegurar mais efetiva cooperação do público com a administração”, teorizando que “ a reforma Administrativa não será um ato instantâneo, nem uma sequência de ações avulsas mas antes, todo um longo processo evolutivo que procurará cobrir gradualmente os domínios de ação respeitantes aos factores de que depende a eficiência da administração pública” com especial atenção para aspectos essenciais, tais como: i) tendências dominantes na evolução recente da administração pública; ii) necessidade e antecedentes da reforma geral da Administração em Portugal; iii) sentido de oportunidade e âmbito da reforma a empreender; iv) seus objectivos imediatos e programa inicial; v) instrumentos da respectiva realização. O conceito de reforma administrativa foi oficializado neste documento servindo de base e de orientação para trabalhos ulteriores no mesmo âmbito.

a escrituração de todas as operações de receita e despesa em qualquer estabelecimento ou serviço do Estado e o Decreto n.º Lei 18 526, de 28 de Junho 1930, determina o prazo de Entrega de receitas nos cofres públicos.

Importa reter a ideia central do documento “reformatar a Administração não é, fundamentalmente, outra coisa senão adaptar-se de uma forma dinâmica a organização dos serviços à permanente evolução das realidades”. Foi a partir deste conceito que surgiu o Decreto-Lei n.º 48 058, de 23 de Novembro de 1967, criando um órgão técnico central na Presidência do Conselho o Secretariado da Reforma Administrativa incumbido de estudar, elaborar um planeamento global, coordenar, e acompanhar a execução das providências tendentes a promover de forma permanente e sistemática, o aperfeiçoamento da administração pública e a melhoria da produtividade dos respectivos serviços, em correspondência com as exigências do desenvolvimento económico e social da Nação. A atualização da máquina administrativa é desdobrada e concretizada em programas anuais conforme as exigências do desenvolvimento económico-social do País. A aplicação da reforma, progressivamente se estendeu à administração local autárquica, aos institutos públicos e à Administração Central do Estado e a outros sectores administrativos. Existe uma escala de necessidades inofismáveis à boa prossecução da reforma administrativa, nomeadamente, disponibilidade de meios financeiros, publicação de normas jurídicas, a formação de técnicos administrativos, envolvimento dos órgãos da Administração nas ações reformatoras através da colaboração e coordenação.

Posteriormente, o Decreto-Lei 47137 refere a Reforma Administrativa como tendo em vista “as atuais exigências da Administração a situação dos servidores do Estado e a eficiência dos serviços” promovendo a modernização de métodos, a simplificação de formalismos, a organização racional de quadros, a mecanização e o acréscimo da produtividade do trabalho, ao estatuto jurídico e às condições económico-sociais dos servidores do Estado e às relações com o público, atualizando a estrutura burocrática em prol de uma administração moderna com níveis de exigência mais elevados.

No entanto, é de registar que vem desde 1929 a preocupação por parte dos governantes e dirigentes fomentar gradativamente o aperfeiçoamento e o progresso da administração pública, criando ambiente e abrindo horizontes para concepções globais a ações concertadas de renovação e melhoramento no sentido de concretizar uma política de reforma administrativa enraizando a cultura, com a aceitação dessas reformas.

A Revolução de 25 de Abril de 1974 alterou o regime político português de uma ditadura para a uma democracia causando profundas alterações no sector público português. A separação de poderes, entre o poder legislativo e o poder executivo, associado à independência dos tribunais, de entre os quais figura o Tribunal de Contas (TC), conduziu à necessidade da reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental (Santareno, 1997). Foi nos pós 25 de Abril que se destacam a publicação de leis de enquadramento Orçamental em 1977, 1983 e 1991. No entanto, a contabilidade pública manteve o mesmo objectivo, exceptuando o nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras. Com a entrada de Portugal para a União Europeia, em 1986, tudo fazia prever uma reforma da contabilidade pública portuguesa idêntica à dos países mais desenvolvidos. Todavia, esta antevisão

não parece ter sofrido modificações imediatas na contabilidade pública, salientando-se que foi nesta altura que se observou um grande estímulo para o desenvolvimento da contabilidade.

2.5 A Reforma Administrativa e Financeira do Estado

A estratégia da implementação duma Reforma Administrativa e Financeira do Estado intensificada na década de 90 teve como intuito modificar o sistema português de Contabilidade Pública em vigor até então, aproximando-se em larga medida do sistema utilizado pelas empresas privadas, possibilitando a inclusão de novos sistemas contabilísticos nas diversas entidades públicas. A complexidade da reforma em sentido amplo implica a reforma da Gestão Orçamental, da Contabilidade Pública e da reforma do Tesouro traduzindo-se na Reforma da Administração e Financeira do Estado (RAFE), redesenhada sob três vertentes: a legislativa, a informática e a de recursos humanos versus formação tendo em conta condicionantes internas e externas.

A argumentação em realizar a Reforma Administrativa e Financeira do Estado deveu-se à situação a que chegaram as Finanças Públicas Portuguesas forçando a que se fizesse uma reforma de gestão financeira/orçamental tendo em conta os seguintes propósitos: a unidade orçamental; a unidade de tesouraria e os instrumentos ajustados a um sistema de informação que proporcionasse a gestão económica e financeira do Orçamento de Estado, do Sector Público Administrativo, o que consubstancia, na prática, quer um modelo de *Macro Cash Management*²², quer uma visão económica das atividades, dos projetos, dos programas e das medidas numa perspectiva de meios/fins. Segundo (Marques, 2001) as principais razões que levaram à mudança, foram: a importância da Contabilidade Pública na implementação de políticas públicas; a contribuição da Contabilidade Pública para a reforma do sistema administrativo; a desconcentração administrativa; a redução do número de serviços autónomos; melhor cumprimento dos princípios e regras orçamentais; a criação de um sistema de informação para gestão e criação de novos sistemas de contabilidade. Este objectivo enforma expectativas futuras nomeadamente, na “diminuição da rigidez da despesa; maior transparência administrativa; redução do peso relativo do Estado; redução estrutural do défice do Orçamento do Estado; formulação de políticas públicas; avaliação de políticas públicas e divulgação de técnicas de gestão pública” (Marques, 2001: 697).

A aplicabilidade da contabilidade tradicional materializou-se através da execução, liquidação e controle orçamental a fim de atingir resultados de eficiência, eficácia e economia. “Com o objectivo de adequar a Administração Pública à evolução das sociedades da economia e da cultura, através de uma gestão que rentabilize os meios afectos ao Sector Público, sem o consequente aumento das despesas públicas, o Estado promoveu uma reforma profunda da Contabilidade Pública vigente” (Marques, 2002: 45; Martins, 2005: 22). A RAFE corporiza novas bases de modernização, eficiência e racionalidade na utilização dos recursos públicos, articulando os meios materiais e humanos disponíveis.

²² Um bom sistema de gestão de dinheiro gira em torno das seguintes variáveis: Contabilidade, análise, alocação e ajuste.

Pressões de ordem social, económica e tecnológica estão a forçar os Governos a tornarem-se mais eficientes e eficazes, sendo pressionados pelo fenómeno da Globalização, pela insatisfação dos cidadãos em relação à actual gestão, e pelo corte dos gastos orçamentais (Hoque e Moll, 2001). De facto, as organizações podem alterar as suas estruturas ou operações de acordo com as expectativas externas que existam acerca das formas e estruturas que são aceitáveis ou legítimas (Hoque, 2005). Nas últimas duas décadas e meia, foram concretizadas relevantes reformas nos sistemas de Contabilidade Pública a nível internacional, sendo que o principal objectivo da Contabilidade Pública deixou de ser a assunção de responsabilidades a nível fiscal e orçamental, passando a fornecer informações para apoiar a tomada de decisão (Jorge, Carvalho e Fernandes, 2006 a; ver também, Santos, 2009).

“O processo evolutivo da reforma da contabilidade pública caracteriza-se pelas seguintes linhas de ação: uma clara influência do modelo de normalização da contabilidade privada quer em aspectos formais quer de conteúdo; uma notável orientação conceptual, sobretudo desde 1990; e uma metodologia eminentemente dedutiva na elaboração das normas contabilísticas” (Teixeira, 2009: 13).

Segundo Marques (2002), este sistema tradicional de informação da contabilidade pública não respondia às necessidades da economia e da sociedade, uma vez que apenas dava cumprimento à vertente orçamental. Houve necessidade de construir um sistema de informação da contabilidade que englobasse as vertentes orçamentais, patrimonial e analítica para aumentar a informação produzida nas entidades públicas.

Uma das principais características do actual regime financeiro relaciona-se com alteração de procedimentos por parte da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, agora designada de Direcção-Geral do Orçamento (DGO) imputando maior autonomia e responsabilidade aos serviços e organismos da administração pública, pelo facto da realização e pagamento das despesas deixarem de estar sujeitos à sua supervisão, isto é, ao regime de autorização prévia.

Nesta sequência, a reforma da Administração Financeira do Estado e da contabilidade pública foi consubstanciada de características normativas evidentes com a aprovação e publicação de um conjunto de normas, para além das exigências da União Europeia. No entanto, a revisão da Constituição da República Portuguesa em 1989 marcou o início da reforma. A revisão da Constituição em 1992²³ acrescenta artigos sobre o orçamento e sua execução, fiscalização e informação pretendida. Em complemento a esta evolução foram aprovadas um conjunto de diplomas que deram o impulso decisivo para a reforma da contabilidade pública, destacando-se:

A Lei de Bases de Contabilidade Pública - Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro instituiu as bases para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado, o que viria a permitir a criação do POCP finalmente aprovado em 1997. A referida lei tem como objectivo definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, as regras de execução orçamental e o controlo e a contabilização das receitas e despesas públicas (art.º 1.º). Pressupõe ainda a uniformização dos requisitos

²³ Terceira revisão constitucional n.º 1/92, de 25 de Novembro.

contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos (com base no sistema digráfico semelhante ao usado nas empresas privadas) e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta administração dos recursos financeiros (art.º 15.º). O sentido da contabilidade de compromissos veio facilitar uma antevisão da tesouraria antecipada e mais exigente, bem como, bem como uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento solicitadas pelos diferentes serviços (Tavares e Branco, 1998).

De forma a reforçar e complementar “...arquitetura legislativa da reforma orçamental e de Contabilidade Pública...” é publicado o Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho, através do qual se estabelece um novo “Regime de Administração Financeira do Estado” (RAFE) bem como os regimes contabilísticos das diferentes entidades públicas da administração central. “A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas de contabilidade pública, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo”. Este diploma estatui um novo paradigma, ao permitir a introdução da contabilidade de compromissos, estrutura uma nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta administração dos recursos financeiros, alicerçada por uma contabilidade analítica, indispensável a uma verdadeira gestão orçamental e, consequentemente, ao controlo de resultados, conforme estava previsto na lei de bases de contabilidade pública. O referido diploma estipula que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no POC, a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (art.º 45.º).

Surge um ano depois, a Lei 6/91, de 20 de Fevereiro²⁴ (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado), enuncia novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental, nomeadamente, critérios de classificação das receitas e das despesas, regras de execução e modificação e a possibilidade de se apresentarem as despesas do Estado por programas, finalmente, reforça a responsabilidade dos dirigentes dos serviços pela execução orçamental e previsão da criação de uma nova Conta Geral do Estado, fazendo coincidir a sua estrutura com a do orçamento de Estado.

Neste período, é de grande importância o novo modelo de administração financeira do Estado iniciando-se em 1990 introduzindo transformações profundas no *modus operandi* da contabilidade pública propiciando uma compreensível preocupação em modernizar a administração pública, tendo em vista o controlo e racionalização da despesa pública, disciplinada através do cumprimento dos diversos diplomas de aprofundamento desse regime de administração, com o objectivo de o tornar mais eficiente, e, finalmente, aumentar (qualitativamente e quantitativamente) a forma de informação financeira necessária e oportuna para os diversos níveis de gestão,

O controlo de gestão orçamental passou a ser realizado em espaços e momentos distintos:

1. Autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos;
2. O controlo interno sucessivo e sistemático da gestão;

²⁴ Revogada pela Lei 91/2001, de 18 de Agosto, que vem a ser alterada entre 2002 e 2004 pela Lei da Estabilidade Orçamental

3. O controlo externo a exercer pelo Tribunal de Contas (TC).

A elaboração e apresentação anual do plano e relatório de atividades passaram a ser obrigatórios. Destacam-se ainda outras medidas essenciais à concretização dos objectivos delineados pelos normativos:

1. A descentralização de gestão, a nível administrativo e financeiro;
2. Alteração da estrutura do orçamento de tesouraria subordinando-o aos códigos de classificação económicas das receitas e despesas públicas, permitindo a necessária articulação com o Orçamento de Estado, no sentido da consolidação das contas públicas;
3. A redução do sistema de controlo orçamental prévio e consequente aumento do controlo contínuo;
4. A revisão das fases de realização das despesas e do registo contabilístico;
5. A obrigatoriedade de se produzir cumulativamente informação financeira orçamental e informação sobre a situação económica e patrimonial, centralizando a informação.

A justificar o objectivo focado no ponto 5, foi após a publicação da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, e do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, passando a existir dois regimes financeiros para os organismos que compõem o sector público administrativo alterando os anteriores sistemas baseados no regime do caixa, são eles:

1. O regime geral para os organismos com autonomia administrativa designados de serviços integrados (que passam a utilizar uma contabilidade de caixa e compromissos);
2. O regime excepcional para os serviços que dispõem personalidade jurídica, de autonomia administrativa e financeira. Uma entidade pública para que possa deter autonomia administrativa e financeira tem que dispor de dois terços de receitas próprias durante dois anos consecutivos.

De acordo com (Teixeira, 2009: 13) “ no que se refere à contabilidade pública, Portugal optou por um modelo semelhante ao adoptado por outros países europeus, prevendo para além da aprovação de um plano de contas geral, planos de contas orientados para as necessidades de informação de certos sectores de atividade. Assim, é referido no artigo 5º, ponto 1, do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, a possibilidade de virem a ser aprovados planos sectoriais²⁵, para detalhar a implementação da contabilidade analítica. [...] A evolução da contabilidade no sector público em Portugal nestas últimas décadas contribuiu fortemente para o aperfeiçoamento das técnicas orçamentais e contabilísticas, bem como para a introdução de modelos de autoavaliação, evidenciando ainda a necessidade de ferramentas informativas, como os indicadores de gestão”²⁶.

Tal como mencionado, POCP foi aprovado em Diário da República pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 Setembro, e é um passo fundamental na reforma da administração financeira do Estado, bem como das contas públicas. Esse diploma previu também a criação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, Caiado (2004). A missão desta Comissão é a de assegurar a normalização e

²⁵ Um plano sectorial, de acordo com Caiado (2004), abrange o tratamento de todas as operações que são específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade.

²⁶ Para Fernandes e Guzmán (2003), a modernização do sector público implica, entre outros, realizar reformas nos instrumentos de gestão utilizados nas entidades contabilísticas, de forma a reflectirem a nova realidade.

acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos seus planos sectoriais²⁷, de uma forma gradual, garantindo a necessária segurança e eficácia.

Para (Branco, 2003: 112-113), “a RAFE, cujo processo ainda se encontra em curso, veio criar um novo enquadramento jurídico, revogando toda a legislação de natureza orçamental e contabilística anterior. Modificou fundamentalmente os procedimentos, as práticas e as rotinas.

Introduziu um novo sistema de relevação contabilística – o POCP – e recorreu às novas tecnologias de informação e comunicação para racionalizar e melhorar a eficácia do sistema de administração financeira do Estado”. “Concomitantemente com estes aspectos de natureza mais técnica e jurídica, os reformadores visaram também mudanças ao nível da cultura vigente (“Concomitantemente com estes aspectos de natureza mais técnica e jurídica, os reformadores visaram também mudanças ao nível da cultura vigente (Silva, 1988), nomeadamente a introdução do paradigma managerial assente em três vectores principais: racionalidade económica; gestão por objectivos e indicadores de performance”. Segundo o mesmo autor salienta que este novo regime veio fortalecer a importância do plano de atividades como suporte e fundamento da proposta de orçamento dos serviços e organismos da administração pública e do relatório de atividades..

De acordo com (Carvalho, 1998: 235), antes do POCP a “proliferação de planos de contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições que é uma das principais características da normalização contabilística”. A informação pedida às entidades públicas era cada vez maior e estas não apresentavam respostas concretas.

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

Numa primeira fase passou a ser obrigatório para os organismos com autonomia administrativa e financeira a adopção do novo sistema contabilístico idêntico ao das empresas privadas (definida por contabilidade digráfica, harmonizado no POC empresarial), evidenciando uma contabilidade em base de acréscimo, ou seja reconhecimento de custos e proveitos independentemente do seu pagamento ou recebimento.

As justificações apresentadas demonstraram a necessidade de ser elaborado um Plano Oficial de Contabilidade Pública, único, para toda a administração pública, que agregasse um conjunto de contas, princípios contabilísticos, critérios de valorimetria e documentos de prestação de contas. Assim, a 3 de Setembro de 1997 (Decreto Lei 232/97) é aprovado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), revogando, embora não de imediato, todos os planos sectoriais que estavam em vigor.

Conforme a LEO prevê que a prestação de contas por parte de todas as entidades públicas deverá ser feita com base no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), à excepção das entidades que aplicam o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) ou que elaborem as suas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (Artigo 11.º da LEO).

A implementação do POCP tem sido um processo muito lento, embora nos últimos anos se tenha registado uma importante evolução nos diversos subsectores da Administração Pública. As diligências que o Governo tem assumido, para concluir esta importante reforma, de adopção de uma contabilidade patrimonial pela Administração Pública, que integrará as três vertentes da contabilidade – orçamental, patrimonial e analítica – permitindo conhecer com maior rigor a situação financeira das diferentes entidades públicas, bem como os custos dos bens e serviços produzidos, tem sido incessante.

A disseminação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) nos serviços integrados e nos serviços e fundos autónomos passou a ser obrigatório conforme expresso no artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13 de Fevereiro. A implementação deste sistema para os serviços integrados na administração central efectivou-se mediante a adesão a uma das modalidades disponibilizadas pela Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I. P. (ESPAP, I. P.) associada à aplicação GeRFiP - Gestão dos Recursos Financeiros Partilhada na Administração Pública e ainda do SGR - Sistema de Gestão de Receitas. A Resolução do Conselho de Ministros n.º 12/2012, de 12 de Janeiro aprovou as linhas gerais do plano global estratégico de racionalização e redução de custos com as TIC na administração central, com referência a 25 medidas que assentam nos seguintes eixos de atuação na área das TIC: *i)* melhoria dos mecanismos de governabilidade; *ii)* redução de custos; *iii)* utilização para potenciar a mudança e a modernização administrativa; *iv)* partilha de soluções comuns e *v)* estímulo ao crescimento económico. As medidas contemplam a adopção de serviços partilhados de salientar no caso da disseminação do POCP são as seguintes: 7 - Racionalização de comunicações; 9: Plataforma de comunicações unificadas; 10: Medidas de racionalização transversais potenciadas pelas TIC, cujo progresso e implementação começou antes da aprovação deste plano estratégico. Na raiz dos serviços partilhados assenta o objectivo de possibilitar às organizações ganhos de competências e de economias de escala, libertando os organismos nucleares de atividades de suporte; fornecendo serviços centrados no cliente, prestados por uma entidade especializada; optimizando investimentos tecnológicos e respectiva manutenção; melhorando os processos de negócio e de suporte; e partilhando os benefícios pelos diversos agentes. Assim, os serviços administradores de receitas do Estado²⁸ passaram a dispor de um conjunto de normas, métodos e de dois sistemas de gestão de receitas (SGR e GeRFiP) relativas aos procedimentos de contabilização das mesmas. Possibilitando à DGO e ao TC recolher a informação contabilística diretamente desses sistemas, com maior regularidade e qualidade de informação, convertendo-a em registos financeiros permitindo um acompanhamento em termos de gestão orçamental e digráfica na óptica da receita do Estado dentro dos pressupostos legais.

²⁸ Decreto-Lei n.º 301/99, de 30 de Abril - define níveis de responsabilidade e atuação dos serviços e organismos públicos intervenientes no circuito da informação, contabilização e administração das receitas do Estado.

CAPÍTULO III - A GESTÃO PARTILHADA DE RECURSOS FINANCEIROS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Entende-se por “...Serviços Partilhados aplica-se a um a nova forma de trabalho colaborativa, na qual um subconjunto das funções de negócio especializada, com uma estrutura de gestão autónoma e desenhada para promover a eficiência, criação de valor, redução de custos, melhoria da qualidade de serviço e transparência. Os Serviços Partilhados baseiam-se no princípio de que o processamento das transações e do suporte à decisão estratégica são supridos por entidades separadas. Os serviços profissionais de valor acrescentado continuam nas entidades responsáveis pelo negócio e os processos operacionais repetitivos são da responsabilidade da unidade de serviços partilhados.”

Os serviços partilhados abrangem áreas como gestão de recursos humanos e de recursos financeiros.

No que fiz respeito aos serviços partilhados na área da Gestão dos Recursos Financeiros o objectivo centra-se em dois suportes administrativos: alterações de processos de trabalho, organizacionais e culturais através do redesenho de processos maximizando a eficiência das atividades de trabalho para facilitar o fluxo de informação e reestruturação organizacional definindo-se novos perfis, funções e de regras uniformes.

3.1 A Reforma Financeira Estado – o novo paradigma

A mudança de paradigma na área financeira da Administração Pública é uma prioridade. Há necessidade de implementar uma reforma nos serviços públicos por forma a integrar uma gestão pública mais “*accountable*” ao nível político, administrativo, de eleitorado e de mercado. Atualmente, enfoque para Reforma Financeira do Estado tem como objectivo prestar serviços de qualidade, a baixo custo e de modo transparente respondendo às exigências pela via legislativa adaptação a novos processos e pela via tecnológica adaptação às novas tecnologias. Subjacente à mudança, estão as organizações, as pessoas, os processos e a tecnologia. O modelo organizacional é complexo com diferentes lógicas entre as unidades orçamentais e organizacionais; não se consegue de forma imediata quantificar quantos trabalhadores existem na Administração Pública; efetuam-se operações e investimentos desperdiçando recursos em virtude de não existirem processos administrativos normalizados tornando-se repetitivos, quanto à tecnologia utilizada existem múltiplas aplicações autónomas e redundantes.

3.2 Razões de mudança

As principais razões na Reforma Financeira do Estado assentam no aumento a eficiência do sector público, na consolidação orçamental, na evolução tecnológica, no aumento das expectativas dos cidadãos das empresas e das comunidades, finalmente na necessidade de reter o conhecimento. “A eficiência traduz-se em tirar o máximo rendimento dos recursos utilizados. Tanto dos humanos como dos materiais. É o que se designa por produtividade. Tais recursos ou factores produtivos devem ser combinados de forma a obter de todos e de cada um dos deles o máximo proveito – sem perda de

qualidade. O bom planeamento, a boa organização e o bom funcionamento da entidade que produz bens e serviços, bem como a qualidade dos meios tecnológicos que utiliza, são aqui cruciais.” (Moreno, 2010: 65).

O Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE) visa uma racionalização de estruturas centrais e promove a descentralização de funções, a desconcentração coordenada e a modernização e automatização de processos. Este programa tem como um dos seus objectivos a organização de serviços de partilha de funções e atividades comuns nomeadamente na gestão orçamental, financeira, patrimonial e contabilidade analítica.

A Reforma Financeira do Estado passa por divulgar metodologias mais marcantes que conduzam a um processo mais rápido de implementação, possibilitando a construção lógica, técnica, fidedigna e racional do Balanço do Estado de uma forma estática e da Demonstração de Resultados de uma forma dinâmica.

3.3 Serviços partilhados na Administração Pública

O projeto de Gestão dos Recursos Financeiros Partilhada na Administração Pública (GeRFiP) é um dos projetos englobados no Programa de Gestão de Recursos da Administração Pública (GeRALL) sendo a competência da (GeRAP) Empresa de Gestão Partilhada da Administração Pública assegurar o desenvolvimento de serviços partilhados no âmbito da AP atualmente com a designação de Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I. P. (ESPAP)

A consolidação das contas na DRAPLVT atualmente é suportada por uma rede de serviços partilhados, tanto a nível informático, bem como ao nível de suporte operacional.

Pretende-se que estes serviços sejam comuns e transversais à Administração Pública com um fornecedor independente, resultante da ação de diferentes agentes que atuam de modo semelhante e autónoma, implementando uma organização simplificada permitindo a inovação e culminando em melhores práticas. Desta forma, os organismos ajustam as suas competências na optimização dos investimentos, com maior eficiência, focalizando-se no cliente, na melhoria dos processos e partilhar benefícios, mais aptos para identificar prioridades, procedimentos que permitam acompanhar e controlar funções estratégicas e padronizar serviços mínimos. Os serviços partilhados permitem desenvolver economias de escala que se caracterizam pela organização do processo produtivo de maneira a alcançar a máxima utilização dos factores produtivos envolvidos no processo, procurando alcançar um resultado a baixos custos de produção e o incremento de bens e serviços.

A diferença entre a abordagem tradicional da abordagem futura é que estes serviços passam a depender de sistemas comuns em que os serviços deixam de estar desconcentrados e descentralizados e passam a ser geridos por interlocutores de serviços partilhados.

As disponibilizações destes serviços parametrizam-se em duas vertentes: i) suporte informático apresentado sob uma solução de *software* única e partilhada por todas as entidades abrangentes, acedendo via web, às aplicações e aos dados, bem como à configuração de uma base comum, mantendo a atualização permanente do software e a criação de estruturas estáveis garantindo a autenticação,

confidencialidade e integridade de dados; ii) no que concerne ao suporte operacional competirá a reengenharia de processos, automatização e padronização, com vista à consolidação de contas. O apoio técnico especializado é assegurado pela Direcção-Geral do Orçamento e por empresas consultoras privadas (ESPAP) no domínio da gestão financeira, às unidades orgânicas. Nesta área é fomentado o sistema de controlo interno, que compreende a validação, o acompanhamento, a avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, que verificará credibilidade às operações realizadas pelo grupo público e pelos elementos constantes das demonstrações financeiras.

A disseminação destas soluções na DRAPLVT iniciou a 03 de Janeiro de 2012. Este organismo ao implementar uma contabilidade pública organizada de acordo com o modelo do POCP colocou em prática duas ópticas de contabilidade: de caixa e de acréscimo, prevendo-se a elaboração de contas idênticas às das empresas privadas, complementadas com a execução orçamental específico desta contabilidade

3.4 GeRFiP – Gestão de Recursos Financeiro

A incrementação e disseminação deste projeto consubstanciam a gestão de recursos financeiros e orçamentais em modo partilhado tais como a concepção, implementação do sistema, infraestruturas e serviços de suporte. O sistema e serviços a disponibilizar incorporam o RIGORE, com todas as funcionalidades, às quais se adicionaram outras de gestão e administração. A inovação permite a qualquer serviço, independentemente da sua dimensão, regime de autonomia, sector de atividade ou localização geográfica, dispor de uma ferramenta de suporte á gestão, económica e patrimonial e que obedeça ao Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Esta solução suporta os processos financeiro-contabilísticos e administrativos, de acordo com as regras definidas no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) transversalmente nas áreas expressas no mapa abaixo.

Quadro III. 1 – GeRFiP/Processos

PROCESSOS			
RIGORE	Gestão Orçamental	Gestão de relacionamento com o cliente	Gestão de Interações; Gestão de Casos e Pendências; Gestão de Campanhas; Gestão do Conhecimento e Crescimento
	Gestão Financeira		
	Gestão Patrimonial		
	Gestão de Aquisições de Bens e Serviços/Existências		
	Vendas e Distribuição (Faturação)		
Serviços Analíticos e de Apoio à Decisão			

Fonte: Elaborado pela própria

A solução GeRFiP potencia um conjunto de melhorias e ganhos em benefício do cliente, identificam-se as seguintes:

1. Normalizar processos estabelecendo regras e procedimentos respeitando os princípios contabilísticos;
2. Realização imediata de uma solução integrada e de serviços de qualidade;

3. A informação de base a partilhar pelos organismos às tutelas e entidades coordenadoras na AP passa por ser padronizada;
4. Facilidade em elaborar análises e relatórios com base na total gestão flexível, obtendo elementos para a contabilidade nacional a fim de consolidar a informação financeira, patrimonial e de custos;
5. Os elevados níveis de eficácia na gestão dos recursos públicos são assegurados por equipas especializadas disponibilizadas para o efeito;
6. Redução significativa de custos de licenciamento, manutenção e evolução dos sistemas;
7. Proporcionar informação fidedigna e atempada para os diversos níveis de decisão, uniformizando critérios de previsão e racionalizando as dotações aprovadas e gestão de tesouraria;
8. Maior transparência na imputação de custos às funções de suporte da AP permitindo o acompanhamento criterioso e de rigor da execução orçamental, traduzindo-se na boa gestão dos recursos públicos e nas relações financeiras do Estado;
9. São desenvolvidas e reformuladas novas competências e consequentemente aumento das qualificações dos recursos envolvidos;
10. Proporcionar a informação necessária para elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devam remeter-se ao Tribunal de Contas;
11. Prestar a informação económico-financeira que seja necessária para a tomada de decisões, quer de natureza política, quer de gestão, traduzindo-se num maior rigor nas contas públicas;
12. Permitir a verificação da legalidade em conformidade com a lei, regularidade financeira e eficácia das operações.

O projeto GeRFiP encontra-se parametrizado em duas áreas funcionais associados a macros processos:

1. Funcional-financeira;
2. Funcional-logística.

Quadro III. 2 – Áreas funcionais do sistema GeRFiP

ÁREA FUNCIONAL FINANCEIRA		
Macro processos	Contabilidade Orçamental	Gestão, monitorização e controlo do orçamento respectiva execução orçamental
	Contabilidade Geral	Definição de normas e regras contabilísticas, visando a integridade dos registos contabilísticos das operações efectuadas de forma a produzir os diferentes mapas/peças contabilísticas
	Contas a Receber	Registo da faturação de recebimentos de clientes, de forma a maximizar a informação disponível
	Contas a Pagar	Contabilização e registo de facturas de fornecedores e respectivos pagamentos, de forma a refletir corretamente a posição com fornecedores
	Tesouraria	Gestão de dados de bancos, contas bancárias, emissão de meios de pagamento e respectiva reconciliação bancária
	Imobilizado	Registo e controlo contabilístico dos ativos fixos e em curso, disponibilizando informação sobre transações de imobilizado e estado de amortização, para efeitos de <i>reporting</i> .
	Gestão de Contractos	Registo e monitorização da informação relativa a contractos, com impacto a nível contabilístico.
	Contabilidade Analítica	Registo de todas as operações com impacto ao nível da contabilidade analítica de forma a constituir uma ferramenta robusta, que possa suportar a tomada de decisão ao nível da gestão.

ÁREA FUNCIONAL LOGÍSTICA		
Macro processos	Gestão de Aquisição de Bens e Serviços	Registo e monitorização de toda a componente de aprovisionamentos.
	Gestão de Existências em Armazém	Registo e monitorização dos movimentos de armazém (entradas/saídas/transferências), potenciando a gestão de <i>stocks</i> .
	Vendas e faturação	Registo e monitorização de todo o processo de venda (encomenda, expedição e faturação a clientes).

Fonte: Elaborado pela própria

3.5 Sistema de Gestão de Receitas - SGR

O procedimento de divulgação do Sistema de Gestão de Receitas (SGR) nos integrados da Administração Pública Central, isto é, serviços administradores das receitas do Estado integra-se no âmbito da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), tendo a sua origem nas disposições legais²⁹ relativas aos procedimentos de contabilização das receitas do Estado. A questão central prende-se com a aspiração de se alcançar uma melhor execução e comparação entre os valores previstos e os realizados, ou seja, uma maior aproximação entre o Orçamento do Estado e a Conta Geral do Estado.

A obrigatoriedade de disseminação do SGR enraizou-se através do exposto no artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 72-A/2010, de 18 de Junho, publicitando o calendário de adesão.

Assim, o Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho, finaliza a arquitetura legislativa da reforma orçamental e da contabilidade pública, pela qual se estabelece um novo Regime de Administração Financeira do Estado, em que é dada maior importância à economia, eficiência e eficácia dos organismos e dos seus gestores, revolucionando o modo de vida na Administração Pública na tentativa de restaurar o equilíbrio da gestão pública. Silva (2002:12) afirma que esta reforma assumiu duas vertentes, a macro (consubstanciada no *macrocrash management*) e a micro (o *micro cash management*), suportada num conjunto de instrumentos de gestão que vão desde previsões de tesouraria com base nos compromissos assumidos nas disponibilidades existentes, até à existência de uma contabilidade analítica de gestão suportadas em atividades. Por sua vez Franco (1994:1) a reforma representa uma transformação estrutural que pretende substituir globalmente o sistema orçamental e de contabilidade pública que fez parte integrante da reforma do Estado de Salazar apoiada na importação de sistemas, procedimentos e regras de responsabilidade.

Presentemente utilizam-se soluções virtuais modernizadas, preconizando a evolução contextualizada na atual conjuntura económico-social. Descontinuando processos exigentes e de tarefas manuais redundantes inerente a sistemas restritos. O registo das receitas do Estado passou a ser centralizado para os administradores da receita através de sistemas integrados para o efeito, de múltipla utilidade e em articulação com os sistemas centrais (DGO) através de transferência de ficheiros. Competindo a esta entidade o desenvolvimento, exploração, manutenção e apoio ao utilizador.

²⁹ Decreto-Lei n.º 301/99, de 5 de Agosto e Portaria n.º 1.122/2000 (2.ª série) do Ministro das Finanças aprovadas em 11 de Julho de 2000.

Assim, o suporte de registo e informação relativa à administração e contabilização de Receitas e Operações do Tesouro dos Serviços da Administração Pública é realizado no Sistema de Gestão de Receitas (SGR).

Numa primeira etapa o sistema SGR foi instalado nos tradicionais serviços administradores e/ou liquidadores das receitas, as Direcções-Gerais dos Impostos (DGCI), das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), para além do Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, IP (IGCP), e da própria Direcção-Geral do Orçamento (DGO).

Os serviços pivô selecionados em 2010 para testar o SGR foram apenas três ministérios: o das Finanças, o da Economia e o da Administração Interna, serviços integrados que apresentavam receitas consignadas para a cobertura de despesas no ano de 2010, dissessem elas respeito ao seu orçamento de funcionamento e/ou a investimentos do plano, passariam a ser registadas no novo sistema.

Ultrapassada esta fase, a imposição³⁰ estendeu-se aos restantes ministérios e a todos os serviços integrados administradores de receita do Estado, a fim, redefinir o circuito a ter em conta para a correcta contabilização da receita que os organismos liquidam e contabilizam possibilitando a centralização de informação de contabilização no Sistema Central de Receitas - SCR bem como a informação atempada das várias “estados” das receitas e o apuramento antecipado das dívidas ao Estado, com o intuito de ultrapassar insuficiências no controlo das receitas.

A complementar a contabilização de receitas do Estado a DGO divulgou diversas instruções para a contabilização das mesmas:

1. Circular Série A n.º 1373, de 19 de Fevereiro de 2013;
2. Instrução para a emissão de DUC e pedidos de reembolsos/restituições no Sistema de Gestão de receita – SGR, de 15 de Janeiro de 2013.

A reforma da Administração Pública é um processo *continuum* não se limita a atos estanques, quaisquer alterações alteram significativamente os procedimentos, as práticas e as rotinas.

³⁰ Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março define no n.º1 do artigo 14.º É obrigatória a adopção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) nos serviços integrados e nos serviços e fundos autónomos; Decreto-Lei n.º 32/2012 de 13 de Fevereiro n.º 1 do artigo 18.º; Decreto-Lei n.º 36/2013 de 11 Março n.º1 do artigo 14.º É obrigatória a adopção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) nos serviços integrados e nos serviços e fundos autónomos, com excepção das escolas do ensino não superior e dos serviços periféricos externos do MNE.

CAPÍTULO IV - NOVA METODOLOGIA PARA A CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS

A Reforma da Administração Financeira, em particular na perspectiva da Contabilidade Pública, reforça como objectivo gestor a grande preocupação na necessidade exata e transparente do conhecimento dos mecanismos operativos de todos os estádios relativamente ao fluxo da receita do Estado. Torna-se imperativo prever a receita numa base real onde prevaleça o rigor, aferindo às entidades competências e capacidade de execução e controlo, através de ações de legalidade, permitindo realizar despesas com base na receita cobrada. Acautelando no futuro qualquer constrangimento orçamental, nomeadamente, o acréscimo de endividamento global direto.

Atualmente foram desenvolvidas aplicações informáticas que permitem substituir procedimentos manuais de lançamentos contabilísticos por procedimentos automáticos. Privilegiando o registo da informação contabilística de forma diária nos sistemas operacionais GeRFiP E SGR. Possibilitando à DGO e ao TC extrair a informação contabilística diretamente dessas aplicações, com maior regularidade e qualidade de informação, permitindo assim um acompanhamento imediato e continuado, congregando desta forma a área orçamental e a área patrimonial, neste caso concreto na perspectiva da receita do Estado e dos seus pressupostos legais.

O desenvolvimento e implementação de novas ferramentas para contabilização das receitas com a assunção às despesas, reforça o aumento da produtividade do serviço, a eficiência dos procedimentos e a eficácia dos processos, assegurando mais qualidade da informação e a apresentação de mapas de análise e prestação de contas de forma mais responsável e transparente.

Neste caso concreto, a DRAPLVT tem concentrado esforços no sentido de estabelecer um conjunto de regras e princípios gerais que disciplinam e uniformizam os métodos e procedimentos na gestão financeira da arrecadação e partição da receita do Estado, a adoptar por todas as unidades orgânicas.

A importância do manual firma o reforço no controlo da legalidade e da regularidade, no controlo da gestão dos dinheiros públicos que são cada vez mais escassos, norteada pelos princípios orçamentais previstos na LEO relativamente à construção do orçamento do Estado e à execução orçamental. O presente manual tem o cariz de uniformizar e normalizar procedimentos na arrecadação da receita do Estado e partição pelas demais entidades, funções garantidas por trabalhadores qualificados e com competências para o efeito.

Trata-se de um instrumento de apoio com o intuito de firmar práticas de bem-fazer com o objectivo de promover e assegurar todos os procedimentos inerentes ao ciclo da receita, de proveniência diversa, sejam elas: do Orçamento do Estado, de receitas próprias, de fundos comunitários ou transferências realizadas por outras entidades, com suporte em disposições legais em vigor.

4.1 O Orçamento - Conceito de receita pública

A receita pública pode ser definida como “qualquer recurso, em princípio em uma soma de numerário, obtido durante um determinado período, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo”.

A tipologia da receita pública situa-se a três níveis:

1. Receitas patrimoniais e económicas – em resultado da gestão do património do Estado, como por exemplo da alienação de bens, venda de mercadorias ou prestação de serviços;
2. Receita tributária – que resultam da atividade do Estado como entidade com poderes de autoridade para cobrar receitas, nomeadamente, as taxas ou tarifas ou impostos;
3. Receitas creditícias – provenientes do recurso ao crédito público, designadamente em sequência de contração de empréstimos.

À semelhança das despesas públicas, o regime jurídico das receitas públicas baseia-se no princípio da legalidade. Com efeito, a receita só pode ser cobrada se tiver aprovação legal. A este respeito a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) estabelece princípios para a execução do orçamento da receita, nomeadamente, no n.º 3 do artigo 42.º “Nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada, mesmo que seja legal, sem que cumulativamente: a) Tenha sido objecto de correta inscrição orçamental; b) Esteja adequadamente classificada.” No entanto, e, ao contrário da despesa pública, a receita pública pode ser cobrada para além do montante inscrito no orçamento desde que esteja previamente inscrita, conforme se pode constatar no n.º 4. do mesmo artigo, “A liquidação e a cobrança podem, todavia, ser efectuadas para além dos valores previstos na respectiva inscrição orçamental.”

4.2 O Orçamento de Estado: conceito, princípios e regras

O Orçamento do Estado é a base legal da estrutura do sector público e é em torno dele que se desenrola toda a atividade financeira, materializado a três elementos: económico onde se prevê a atividade financeira do Estado; político porque confere ao governo a competência para autorizar a realização dessa atividade; jurídico permite o controlo legislativo dos poderes das administrações públicas no domínio financeiro. Assim o orçamento do Estado agrega a inscrição do conjunto de todas as receitas previsto e o conjunto de todas as dotações de despesa, harmonizando e limitando as despesas às receitas, balizadas em três princípios fundamentais: a previsão, a limitação no tempo e a autorização/exposição de um plano financeiro.

Considerado um documento único e universal onde é demonstrando o que cada entidade se propõe a fazer e por quanto, colocando à prova a sua capacidade de gestão. Estabelece-se assim um contracto entre o Estado e o organismo, depois de aprovado tem força de lei. Presentemente a economia é assinalada por um período conturbado cujos recursos são diminutos, perspectiva-se que a evolução decorra na necessidade de cada vez mais regulamentação. Presentemente o Orçamento do Estado está delimitado a estratégias e procedimentos até 2015, foram colocadas restrições específicas na utilização

dos recursos, limitando *á priori* as despesas com o reforço nos procedimentos de controlo.³¹ Para além dos princípios instituídos na primeira LEO, o novo quadro orçamental tem sido modelado com a inclusão de outros princípios orçamentais, visando a preparação do mesmo, são eles: equidade intergeracional, estabilidade orçamental, solidariedade recíproca, transparência orçamental, publicidade, sustentabilidade e limite da dívida pública.

A elaboração do Orçamento do Estado está consagrada desde a 1ª Constituição Portuguesa de 1822. A atual CRP define Orçamento do Estado no artigo 5º como a previsão anual das dotações da despesa a realizar pelo Estado e das previsões das receitas, incorporando autorização à Administração Financeira para cobrar receitas e realizar despesas.

Segundo o Professor Sousa Franco, o Orçamento é “ (...) uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar as receitas e realizar despesas e, limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual”. Neste contexto, é no Orçamento do Estado que se encontram reunidos e definidos os montantes que cada organização se compromete a gerir no âmbito e no desenvolvimento da sua atividade. O Estado acompanha o ciclo da existência das necessidades que se propõe satisfazer de cada entidade, desde o momento que nascem até ao momento em que se extinguem, por um período financeiro. Os princípios e regras orçamentais que norteiam a construção e execução do Orçamento do Estado encontram-se definidos e devem ser observados na LEO³². No que respeita à forma como são inscritas as receitas e despesas no orçamento, bem como, a sua efetivação, importa citar os princípios e as regras de plena orçamentação separadamente de forma a contextualizar cada facto *per si*.

Princípios Orçamentais:

1. *Princípio da anualidade e plurianualidade orçamental* - encontra-se tacitamente prescrita na CRP e expressa o facto de o Orçamento do Estado ter um período de validade coincidente com o ano civil e o ano económico, princípio que se mantém válido. A vantagem deste tipo de orçamento: sendo uma previsão das cobranças e dos pagamentos a efetuar no período, permite ao Governo regular o serviço de Tesouraria, de modo que a esta não falte dinheiro. A LEO refere no n.º 1 do artigo 4º “Os orçamentos dos organismos do sector público administrativo são anuais” e nesta sequência o n.º 2 do mesmo artigo menciona que “A elaboração dos orçamentos a que se refere o número anterior deve ser enquadrada na perspectiva plurianual que for determinada pelas exigências da estabilidade financeira e, em particular, pelas resultantes das obrigações referidas no artigo 17º”, e ainda na sequência deste artigo o n.º 3 cita que “Os orçamentos dos organismos do sector público administrativo podem integrar programas, medidas e projetos ou atividades que

³¹ Lei Enquadramento Orçamental n.º 52/2011, 13 de Outubro

³² Procedeu-se em 2013 à sétima alteração da lei de enquadramento orçamental, visando incorporar o Pacto Orçamental aprovado no âmbito do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária.

impliquem encargos plurianuais, os quais evidenciarão a despesa total prevista para cada um, as parcelas desses encargos relativas ao ano em causa e, com carácter indicativo, a, pelo menos, cada um dos dois anos seguintes”.

2. *Princípio da unidade e universalidade (integridade)* - o OE é unitário e compreende todas as receitas e despesas da AC e da segurança social.
3. *Princípio da não compensação ou orçamento bruto* esclarece todas as receitas e despesas devem ser inscritas no orçamento pelo montante bruto e não líquido, integralmente, sem dedução de qualquer espécie. De outro modo, não se conheceriam as diversas fontes onde o Estado vai buscar os seus recursos, nem os diversos gastos que o serviço público realiza.
4. *Princípio da não consignação* – o produto de qualquer receita não se pode afetar à cobertura de determinadas despesas, com exceção das receitas das reprivatizações, da segurança social, das transferências provenientes da União Europeia ou de organizações internacionais e dos subsídios, donativos ou legados de particulares. Existem casos de consignação de receita à despesa de carácter excepcional e temporário, estatuída em diploma legal ou contratual.
5. *Princípio da publicidade* é obrigatório, a publicitação do Orçamento do Estado em Diário da República, após a aprovação pela Assembleia da República sob pena da sua ineficácia jurídica. Desta forma, o Governo garante a publicação de todos os documentos relevantes à transparência do Orçamento de Estado e da sua execução.
6. *Princípio da economia, eficiência e eficácia* - consistem na utilização do mínimo de recurso que assegurem os adequados padrões de qualidade do serviço público, na promoção do acréscimo de produtividade e na utilização dos recursos mais adequados para atingir o resultado que se pretende alcançar. Nenhuma despesa pode ser autorizada ou paga sem que a despesa em causa satisfaça o princípio da economia, eficiência e eficácia, em particular, em relação às despesas que, pelo seu elevado montante, pela sua continuidade no tempo ou por qualquer outro motivo envolvam um dispêndio significativo de dinheiros públicos.
7. *Princípio da equidade inter-geracional* – Foi a partir de 2004 que o OE passou a explicitar o princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações. Neste contexto, as ações das entidades públicas não devem conduzir a soluções que não possam ser pagas no período previsto.
8. *Princípio da estabilidade orçamental* – baseia-se na construção de orçamentos estáveis e sustentáveis no tempo, transparentes para os cidadãos, que não ocultem previsões de receita e dotações de despesa, onde se se pode observar uma situação de equilíbrio ou excedente orçamental, para cada um dos subsectores.
9. *Princípio da solidariedade recíproca* – este princípio obriga a que a SPA em geral, através das suas entidades, contribua proporcionalmente para a realização do princípio da estabilidade orçamental, de modo a impedir situações de desigualdade.

10. *Princípio da transparência orçamental* - traduz-se na existência de um dever de informação mútuo entre o Estado e o sector público, como garantia da estabilidade orçamental e da solidariedade recíproca, bem como no dever de estas prestarem aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, informação sobre a sua situação financeira, caso contrário não existe credibilidade.
11. *Instrumentos de gestão* - A DRAPLVT está sujeita ao Plano Oficial de Contabilidade Pública, podendo ainda dispor de outros instrumentos necessários á boa gestão e ao controlo dos dinheiros públicos e outros ativos públicos, nos termos previstos na lei.
12. *Princípio da Sustentabilidade* - defende que a satisfação das necessidades das gerações atuais não deve comprometer a das gerações vindouras, de modo a financiar todos os compromissos assumidos ou a assumir tendo em conta a observância pela regra do saldo orçamental estrutural e pelo limite da dívida pública.
13. *Princípio da responsabilidade* o SPA está vinculado através de legislação nacional e comunitária ao cumprimento dos compromissos assumidos e são responsáveis pelos compromissos por si assumidos.
14. *Princípio do limite da dívida pública* – a legislação europeia releva para o documento Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC)³³ e no artigo 4.º do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na UEM – inclui uma salvaguarda “o Governo está obrigado a reduzir o montante da dívida pública”.

Regras Orçamentais:

1. *Regra da especificação (discriminação orçamental)* dá-nos a visão verdadeira da exposição do plano financeiro onde o cálculo das receitas e das despesas são inscritas por aquilo que efetivamente são, ao nível mais baixo e específico. Corresponde à individualização e especificação de cada receita de acordo com uma classificação económica e de cada despesa fixada de acordo com uma classificação orgânica, económica e funcional e estruturada por programas. Esta exigência fundamenta-se na necessidade de instituir o detalhe da desagregação conforme mencionado no ponto 3 da Circular/2014/DGO, de 03 de Janeiro.
No caso das receitas estas são desagregadas por capítulo e grupo e as despesas repartidas em agrupamentos e subagrupamentos.
n.º 1 do artigo 104.º - C que «Os Estados membros devem evitar défices excessivos (n.º 1).
2. *Regra do equilíbrio* traduz-se na necessidade de todas as despesas previstas no orçamento terem de ser efetivamente cobertas por receitas, a receita tem de ocorrer. A Constituição da República Portuguesa, a este respeito, remete para a lei ordinária as condições a que se deve obedecer para o recurso ao crédito público. Se por um lado, o recurso ao crédito

³³ O Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) é um acordo entre os países da União Europeia consubstanciado nos artigos 99º e 104º do Tratado de Roma. Este documento foi adoptado para evitar que políticas fiscais irresponsáveis tivessem efeitos nocivos sobre o crescimento e a estabilidade macroeconómica dos países da União Europeia, em particular aqueles que adoptaram o Euro como sua moeda.

público proporciona uma receita no momento em que é contraído, por outro, vai incorrer em despesas futuras com o reembolso das dívidas. Assim, a receita proveniente do recurso ao crédito público não pode ser tratada de mesma forma que as restantes receitas orçamentais. O reconhecimento da importância do equilíbrio orçamental está bem presente nas alterações introduzidas ao Tratado de Roma pelo Tratado da União Europeia referindo no n.º1 do artigo 104.º - C que «Os Estados membros devem evitar défices excessivos (nº.1).

A adoção e aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública na Administração Central do Estado implicam ter sempre presente a estrutura conceptual da informação financeira cuja aplicação é prescindível para que a informação seja útil no processo de tomada de decisões e, desta forma, satisfaça as necessidades informativas dos seus utilizadores. E neste sentido os princípios contabilísticos subjacentes à contabilidade patrimonial enquadrados na execução e controlo do orçamento do Estado são:

1. Entidade Contabilística - “Constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas sub-entidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central”.
2. Continuidade - “Considera-se que a entidade opera continuamente com duração ilimitada”.
3. Consistência - altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras”.
4. Especialização (acrécimo) - “Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem”.
5. Custo histórico - “Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes”.
6. Prudência - “É possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de ativos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso”.
7. Materialidade - “As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados”.
8. Não Compensação - “Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas ativas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos

(demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental) ”.

9. Da substância sob a forma – Considera que as operações devem ser contabilizadas em função da realidade financeira subsequente da sua substância e não em função da sua forma legal. É tido como um princípio muito importante porque é mais uma forma que contribui para o apuramento da “verdade” sobre a situação de cada entidade.

Após definição do conceito de Orçamento do Estado, princípios e regras, interessa especificar de outras figuras:

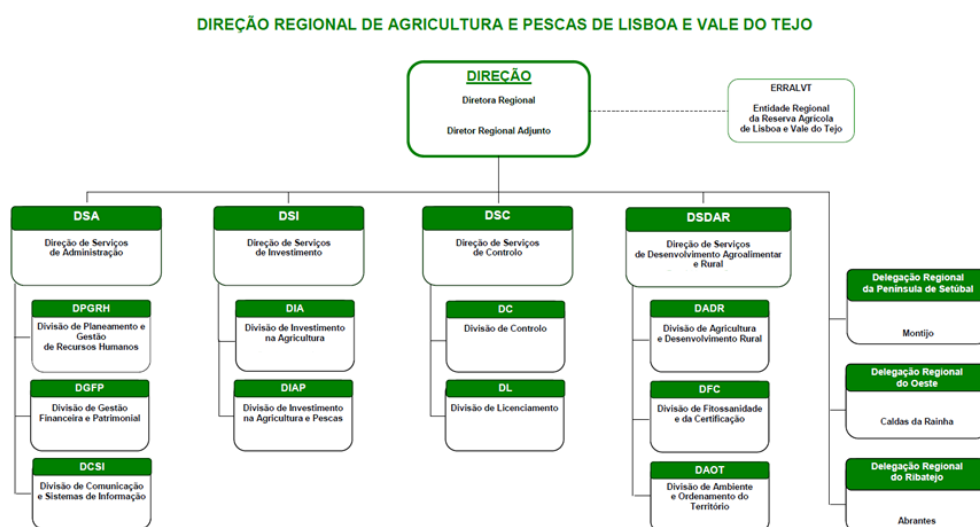
1. Conta Geral do Estado CGA: constitui a efetivação das alterações durante o exercício: das receitas arrecadadas e das despesas pagas, num registo *ex post* da execução orçamental. Encontra-se em constante atualização norteando as previsões futuras.
2. Balanço do Estado: mapa síntese da situação patrimonial existente num determinado momento, confrontando o ativo com o passivo.
3. Aplica-se ao Orçamento do Estado os atuais artigos consagrado no artigo 105.º, 106.º e 107.º da Constituição da República Portuguesa, 7ª Revisão Constitucional, e do qual se salienta os seguintes aspectos: *i)* o Orçamento do Estado abrange, por relações de subordinação ou de dependência, o Orçamento dos Serviços Integrados, dos Serviços e Fundos Autónomos (SFA), e das Instituições da Segurança Social, mas, exclui o orçamento das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais que dispõem de orçamentos próprios e independentes; *ii)* o Orçamento do Estado deverá de ser elaborado em conformidade com as Grandes Opções do Plano (GOP) as quais precedem a própria aprovação do Orçamento.

O orçamento do Estado deve ser construído e gerido sob um novo quadro orçamental revitalizado onde impere maior rigor, maior estabilidade, mais economia, eficácia e eficiência de acordo com uma gestão pública mais criteriosa face aos recursos que se apresentam reduzidos, prevalecendo o princípio da economia, eficácia e eficiência.

4.3 Caracterização jurídica da DRAPLVT

A DRAPLVT é caracterizada juridicamente como pessoa colectiva de direito público, sendo um serviço periférico da administração direta do Estado, um serviço integrado da Administração Central, dotado de autonomia administrativa. O enquadramento jurídico: Lei Orgânica - Decreto-Lei n.º 7/2012, de 17 de Janeiro; Modelo Organizacional das DRAP - Decreto Regulamentar n.º 39/2012, de 11 de Abril; Estrutura Nuclear das DRAP - Portaria n.º 305/2012, de 4 de Outubro; Atribuições e Competências das Unidades Orgânicas Flexíveis da DRAPLVT (Despacho n.º 14786/2012, de 19 de Novembro).

Figura IV. 1 - Organograma Institucional



Fonte: Site da DRAPLVT

Trata-se de um serviço com autonomia administrativa e pode praticar atos de gestão definitivos e executórios, entre os quais autorizar as respectivas despesas e os pagamentos, mas com créditos inscritos no Orçamento do Estado. Em casos excepcionais, os serviços com este tipo de autonomia, podem ter receitas consignadas. O Quadro IV.2 apresenta as Direções de Serviços e as respectivas divisões que lhe estão afectas que geram receitas próprias no âmbito da sua missão e atribuições.

Quadro IV. 1 - Serviços da DRAPLVT que geram receitas próprias

Direção	DSI - Direção de Serviços de Investimento	DSC - Direção de Serviços e Controlo	DSDR - Direção de Serviços de Desenvolvimento Agroalimentar e Rural
ERRALVT Reserva Agrícola	DIA - Divisão de Investimento na Agricultura	DC - Divisão de Controlo	DADR - Divisão de Agricultura e Desenvolvimento Regional
DAOT - Divisão de Ambiente e de Ordenamento do Território	DIAP - Divisão de Investimento na Agricultura e Piscas	DL - Divisão de Licenciamento	DFC - Divisão de Fitossanidade e Certificação
DRPS - Delegação Regional da Península de Setúbal			
DRO - Delegação Regional do Oeste			
DRR - Delegação Regional do Ribatejo			

Fonte: Elaborado pela própria

4.4 Orçamento aprovado e alterações orçamentais da receita

Qualquer orçamento aprovado depende da determinação dos créditos inscritos e, como tal, a definição de dotações de despesa sujeita-se aos recursos que o organismo pode acautelar. Relativamente à previsão das receitas estas podem ser avaliadas segundo três perspectivas: método do último ano; método do penúltimo ano corrigido ou método das correções; ou o método do rendimento médio, tendo

em conta a regra do equilíbrio orçamental: as receitas efetivas têm de ser pelo menos iguais às despesas efetivas.

Ao inscrever as receitas no Orçamento de Estado estas estão sujeitas a restrições, estabelecem-se, pela atribuição de um *plafond*, definido em primeira instância num limite por Ministério e por programa determinado em Conselho de Ministros e levado à Assembleia da República, e em segunda instância o valor é desagregado pelo Ministro da tutela por organismo e estruturas desconcentradas. A informação mínima para inscrição de receita no Orçamento de Estado é particularizada cumprindo o princípio da especificação: por classificação económica indicando a tipologia da mesma, pela classificação orgânica estrutura por códigos que identificam os Ministérios, Secretarias de Estado, capítulos, divisões e subdivisões orçamentais, e pela fonte de financiamento (FF) que relaciona a proveniência da receita. As previsões iniciais são consubstanciadas na classificação económica com a assunção da respectiva tipologia respeitando as instruções para preparação do Orçamento. Ao elaborar a previsão das receitas gerais esta é efectuada nas classificações económicas da receita utilizando a rubrica com o código 99, no caso das receitas próprias, fundos comunitários e transferências de outras entidades é utilizado a rubrica associada ao ministério. O Decreto-Lei 26/2002, de 14 de Fevereiro estabelece assim “os pilares essenciais da aprovação dos diversos códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas com observância de princípios fundamentais da contabilidade pública, como sejam a legalidade e a transparência na aplicação dos recursos públicos financeiros, visando a concretização das prioridades de política económica e social”. Este diploma regulamenta a tipificação dos códigos de classificação orgânica e de classificação económica das receitas e despesas públicas, sendo de aplicação obrigatória na ACE, à segurança social e à administração regional e local. Quanto á classificação económica das receitas públicas procedem à sua especificação por capítulos, grupos e artigos e finalmente as classificação económicas das despesas públicas procede à sua especificação por agrupamentos, subagrupamentos e rubricas de classificação orçamental, com distinção entre correntes e de capital. A classificação funcional das despesas encontra-se regulamentada no Decreto-Lei n. °171/94, de 24 de Junho sendo necessária para a apresentação de mapas orçamentais exigidos pela Direcção-Geral do Orçamento (DGO).

Deste modo e a título de exemplo, o quadro abaixo retracts a orçamentação no âmbito das receitas próprias da DRAPLVT de acordo a estrutura imposta por lei.

Quadro IV. 2 – Orçamento de receita consignada FF 123/Prog.011/Med.042

ORÇAMENTO PARA O ANO 2014 - RECEITA

Classificação
orgânica
Secretaria de Estado
de...
Capítulo...
Divisão...
Subdivisão...

u.m.: €

Classificação Económica (C.E.)					Designação	Previsões Iniciais
Capítulo	Grupo	Artigo	Subartigo	Rúbrica		
					RECEITAS CORRENTES	
04					TAXAS, MULTAS E OUTRAS PENALIDADES	
	01				Taxas	
		17			Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	1.000
		99			Taxas diversas	
			99	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	62.000
	02				Multas e Outras Penalidades	
		01			Juros de mora	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	1.500
		04			Coimas e penalidades por contraordenações	
			02	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	28.000
		99			Outras	
			99	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	1.000
05					RENDIMENTOS DA PROPRIEDADE	
	10				Rendas	
		01			Terrenos	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	46.695
06					TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	
	02				Sociedades Financeiras	
		02			Companhias Seguros/Fundos de pensões	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	1.000
07					VENDA DE BENS E SERVIÇOS CORRENTES	
	01				Venda de Bens	
		03			Publicações e impressos	
			99	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	1.000
		06			Produtos agrícolas e pecuários	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	40.000
	02				Serviços	
		01			Aluguer de Espaços e Equipamentos	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	16.000
		02			Estudo, Pareceres, Proj. e Consultadoria	
			02	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	120.000
		03			Vistorias e Ensaios	
			99	19	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	320.000
		07			Alimentação e Alojamento	
			01	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	6.000
		99			Outros Serviços	
			99	10	Org. do Ministério da Agricultura e do Mar	210.000
Total						854.195

Fonte: Elaborado pela própria

A DRAPLVT é um serviço integrado (SI) da Administração Central com a sujeição ao POCP desde 2012 e elabora a sua proposta de orçamento tendo em conta a conjuntura económica (progresso económico de prosperidade ou depressão) condicionada às instruções emanadas pela Direção Geral do Orçamento (DGO) na preparação de Orçamento de Estado, obtendo a sua aprovação pela Assembleia da República até 15 de Dezembro. A estrutura do orçamento do Estado e o detalhe da sua composição tem sofrido alterações sucessivas nestes últimos anos, encontra-se cada vez mais dividido em “n” dimensões a fim de proporcionar uma leitura mais detalhada do mesmo.

A estrutura do orçamento deste organismo agrega para 2014 oito fontes de financiamento (FF), por programa (com a vantagem de permitir conhecer os gastos orçamentais com a realização de cada objectivo e facilitar a análise custos-benefícios) e por medidas, conforme abaixo discriminada: (atividades, classificação orgânica, funcional:

1. FF 111/Prog. 011/Med. 042 – RG não afecta a projetos cofinanciados;
2. FF 119/ Prog. 011/Med. 042/045– Transferências de RG entre organismos;
3. FF 123/ Prog. 011/Med. 042 – Receita com transição de saldos;
4. FF 159/ Prog. 011/Med. 042/045 – Transferências de RG afectam a projetos cofinanciados;
5. FF 212/ Prog. 011/Med. 042 – FEDER – PO factores de competitividade;
6. FF 252/ Prog. 011/Med. 042 – FEADER;
7. FF 270/ Prog. 011/Med. 045 – Fundo Europeu das Pescas;
8. FF 280/ Prog. 011/Med. 042 – Outros.

Após a aprovação do orçamento é obrigatório efetuar o lançamento de aprovação do orçamento de despesa e de receita nos sistemas partilhados disponíveis, dá-se início à abertura do ano:

1. No sistema GeRFiP - o ficheiro do orçamento aprovado é enviado pelo Instituto de Informática (II) sendo disponibilizado na plataforma GeRFiP após o que a DGFP procede à confirmação dos montantes por fonte de financiamento, face à proposta aprovada. Concluída a verificação das verbas, são emitidos os mapas “ Orçamento Inicial Despesa” e “Orçamento Inicial da Receita” obtidos através da plataforma GeRFiP, módulo “Suporte” -----» “Contabilidade Orçamental” “Orçamento” -----» “Lista de Atividades/7.7.1. Orçamento Inicial da Despesa e 7.7.2.Orçamento Inicial Receita”.
2. No sistema SGR - por via das várias Delegações a DGO e DSCO confere e valida no SOE, o Orçamento Proposto pelos serviços. Depois de aprovado pela AR, os vários SGR são carregados diretamente do SOE com o Orçamento aprovado e pronto a iniciar o ano económico.

A título de exemplo a Fig. IV.2 demonstrado o lançamento contabilístico da introdução do orçamento de receita reflectido POCP da previsão inicial na classificação económica ‘07.02.03 – Vistorias e Ensaios e a transferência do orçamento para previsão corrigida.

Figura IV. 2 - Previsão inicial da receita/previsão corrigida

01 - Orçamento Exercício Corrente	031 - Previsões Iniciais	034 - Previsões Corrigidas
01.070203 - Vistorias e Ensaaios	031.070203 - Vistorias e Ensaaios	031.070203 - Vistorias e Ensaaios
320 000 1)	1) 320 000	2) 320 000

Fonte: Elaborado pela própria

No POCP, “as contas da classe 0, são desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas, podendo ser agrupadas, simultaneamente, segundos outros critérios, por exemplo, por projetos”. Paralelamente é referido que, para os mapas de controlo orçamental e fluxos de caixa a coluna de “Classificação económica” deve apresentar um nível de desagregação idêntico ao do orçamento. Após a de introdução do Orçamento da Receita e da Despesa a conta 01 – «Orçamento – Exercício corrente», apresenta a débito o orçamento de despesa e a crédito o orçamento de receita. Em obediência ao princípio do equilíbrio orçamental, o total de receita prevista deve ser pelo menos igual ao total de despesas previstas. Por outro lado, o total das receitas correntes deve ser igual ou superior ao total das despesas correntes.

No dia 2 de Janeiro e após a introdução do Orçamento a informação disponibilizada corresponde ao Orçamento Inicial lido nas colunas dos mapas de Alterações Orçamentais do POCP. Com a abertura do ano o montante do Orçamento Aprovado deve coincidir com o montante do Orçamento Corrigido.

Quadro IV. 3 - Alterações Orçamentais – Receita

Classificação económica		Previsões iniciais (3)	Alterações Orçamentais			Previsões Corrigidas (7)=(3)+(4)+(5)-(6)	Obs. (8)
Código (1)	Descrição (02)		Créditos Especiais (4)	Reforços (5)	Anulações (6)		
040117	Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas	1000				1000	
040199	Taxas diversas	62000				62000	
040201	Juros de mora	1.500				1.500	
040204	Coimas e penalidades por contraordenações	28.000				28.000	
040299	Outras	1.000				1.000	
051001	Terrenos	46.695				46.695	
060202	Companhias Seguros/Fundos de pensões	1.000				1.000	
070103	Publicações e impressos	1.000				1.000	
070106	Produtos agrícolas e pecuários	40.000				40.000	
070201	Aluguer de Espaços e Equipamentos	16.000				16.000	
070202	Estudo, Pareceres, Proj. e Consultadoria	120.000				120.000	
070203	Vistorias e Ensaaios	320.000				320.000	
070207	Alimentação e Alojamento	6.000				6.000	
070299	Outros Serviços	210.000				210.000	
	Total	854.195				854.195	

Fonte: Elaborado pela própria

No que respeita às alterações orçamentais podem ocorrer durante todo o ano económico, isto é, durante a execução orçamental. Influenciam o orçamento aprovado referem-se aos aumentos ou diminuições das previsões inicialmente aprovadas, originando revisões de previsões, na consequência de atos formais,

tais como, modificação dos créditos iniciais do orçamento de despesa ou devido a uma maior cobrança relativamente à receita prevista, ocasionando neste caso créditos especiais que apenas alteram positivamente o Orçamento Inicial, sendo o produto final o Orçamento Corrigido.

As modificações ao orçamento da receita segundo o POCP, os registos contabilísticos a efetuar pela alteração orçamental de receita são: para a classificação económica da receita que se pretende reforçar a dotação: Reforços/anulações ao orçamento de receita. A fim de documentar este tipo de alteração, faremos o seguinte exercício: A entidade com a sujeição ao POCP pretende alterar o seu orçamento de acordo com uma cedência de instalações no montante de 22.000€ (euros).

Quadro IV. 4 - Reforços/anulações ao orçamento de receita

C.E. de Receita	Descrição	Orçamento Inicial	Reforço	Redução	Orçamento corrigido
040199	Taxas diversas	62.000		22.000	40.000
051099	Rendas - Outras		22.000		22.000
Total		62.000	22.000	22.000	62.000

Fonte: Elaborado pela própria

Lançamento contabilísticos – Reforço:

Figura IV. 3 - Reforço da receita

01 - Orçamento Exercício Corrente/Receita	0321 - Reforços	034 - Previsões Corrigidas
01.051099 Rendas Outras	0321.051099 - Rendas - Outras	034.051099 - Rendas Outras
22 000 1)	1) 22 000 22 000 2)	2) 22 000

Fonte: Elaborado pela própria

Lançamento contabilísticos – Anulação:

Figura IV. 4- Anulação da receita

034 - Previsões Corrigidas	0322 - Anulações	01 - Orçamento Exercício Corrente/Receita
034.040199 Taxas Diversas	0322.040199 Taxas Diversas	01.040199 Taxas Diversas
22 000 1)	1) 22 000 22 000 2)	2) 22 000

Fonte: Elaborado pela própria

Tanto o reforço como a redução no orçamento deverá ser autorizado por despacho da entidade competente para o efeito. Posteriormente, efetua-se os lançamentos contabilísticos de modificações ao orçamento: transferência do reforço e transferência da redução. Não altera o valor global do orçamento corrigido, as alterações incidem apenas ao nível da classificação económica.

Quadro IV. 5 - Transferência – Reforço/redução

Classificação económica		Previsões iniciais (3)	Alterações Orçamentais			Previsões Corrigidas (7)=(3)+(4)+(5)- (6)	Obs. (8)
Código (1)	Descrição (2)		Créditos Especiais (4)	Reforços (5)	Anulações (6)		
040199	Taxas diversas	62.000			22.000	40.000	
051099	Rendas -Outras			22.000		22.000	
Total		62.000				62.000	

Fonte: Elaborado pela própria

Os serviços integrados podem efetuar alterações orçamentais com recurso à gestão flexível. Entende-se por «gestão flexível» as alterações orçamentais entre serviços integrados ou entre serviços e fundos autónomos ou entre aqueles subsectores, dentro de um mesmo programa.

Os atos de “gestão flexível” relativos a competências do Governo estão previstos no artigo 51.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 37/2013, de 14 de Junho.

Os créditos especiais são destinados a fazer face a despesas para as quais não haja dotação orçamental específica. Assim, as receitas próprias podem originar créditos especiais no orçamento da despesa devido ao aumento da despesa compensado pela cobrança de receita própria ou consignada, superior ao inicialmente previsto para o ano N. Traduz-se na inscrição ou reforço de dotações de despesa, com compensação no aumento da previsão das receitas consignadas ou dos saldos de dotações de anos anteriores. Nos termos da LEO os SI efetuam o pedido de abertura CE precedido de exposição justificativa, com os seguintes elementos:

1. Justificação da necessidade da AO e a demonstração da impossibilidade de recurso à gestão flexível;
2. Fundamento legal aplicável;
3. No caso de receita cobrada pelos SI e que utilizem o SGR, documento emitido na conta da DRAPLVT sediada no IGCP, E.P.E. da DRAPLVT - *homebanking*³⁴ ou outro comprovativo, incluindo Documento Único de Cobrança (DUC);
4. Despacho do membro do Governo com responsabilidade na área em causa;
5. Parecer da entidade coordenadora, quando requerido nos termos do artigo 20.º do DLEO;

O envio dos diversos elementos documentais relativos às alterações orçamentais dos serviços e organismos da Administração Central é efectuado de acordo com as instruções emanadas pela DGO Circular n.º 1353, Série A, de 29 de Maio de 2009, divulgadas através dos Serviços Online daquela entidade. As alterações à programação que careçam de despacho de autorização do Ministro de Estado e das Finanças devem ser remetidas à DGO pelas entidades coordenadoras dos programas orçamentais

³⁴ Decreto-lei nº191/99, de 5 de Junho - Aprova o regime da Tesouraria do Estado, e ele está subjacente o tratamento da receita do Estado no *homebanking*, um banco on-line do Tesouro.

O princípio da unidade de tesouraria, aprovado é transversal a todo sector público administrativo e constitui um factor importante para optimização da gestão global dos fundos públicos, pelo que a unidade de tesouraria é instrumento decisivo constituindo um factor importante para o cumprimento dos objectivos do pacto de estabilidade e crescimento.

devidamente autorizados e acompanhados do comprovativo da efetiva cobrança da receita, às quais será comunicado o despacho final. Em caso de deferimento, as entidades coordenadoras comunicam aos serviços executores os despachos finais proferidos. Dentro de cada ministério, mediante autorização do membro do Governo da tutela, as receitas próprias podem ser reafectadas desde que pertençam ao mesmo programa orçamental. Assim, no âmbito da “gestão flexível” entre serviços, o registo das alterações orçamentais deve ser articulado com o respectivo coordenador do programa orçamental, para que a anulação num serviço preceda o reforço no outro, e no decurso do mês da autorização. Para este caso em concreto, efetiva-se uma alteração ao valor global do orçamento corrigido. Neste contexto, os serviços registam os créditos especiais pelo valor global autorizado, no mesmo mês em que seja exarado despacho de autorização e requerem ser registados obrigatoriamente na parte da receita nos sistemas contabilísticos recentemente disseminados. Só se pode registar a inscrição ou o reforço das dotações da despesa após o registo do correspondente movimento de contrapartida que o suporta.

Lançamentos contabilístico – Crédito Especial:

Figura IV. 5 - Inscrição do Crédito Especial

01 - Orçamento Exercício		03 - Receitas		03 - Receitas	
Corrente/Receita		033.Reforço - Crédito Especial		034.Provisões Corrigidas	
	150 000 1)	1) 150 000	150 000 2)	2) 150 000	

Fonte: Elaborado pela própria

4.5 Receitas próprias

É da competência da DGFP estabelecer procedimentos normalizados em prol do bom rigor, de modo a prevenir desvios e redundâncias implementando um circuito na arrecadação da receita nos cofres do Estado e na entrega de receita às demais entidades com base numa cultura contínua cujos procedimentos sejam harmoniosos e de excelência.

O procedimento do controlo interno envolve um conjunto de registos contabilísticos específicos na contabilização da receita do Estado suportados por programas contabilísticos partilhados a fim de aumentar a eficiência e a racionalização da administração concentrando a prestação de serviços.

As receitas da DRAPLVT são constituídas por, designadamente:

1. Pelas dotações e transferências do orçamento do Estado e as participações e subsídios provenientes de quaisquer outras entidades públicas e privadas, nacionais e estrangeiras;
2. Outros proventos advenientes da sua atividade.

Assim, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 39/2012, de 11 de Janeiro, constituem receita das DRAP:

Figura IV. 6 - Receita própria das DRAP

Artigo 6.º	
Receitas	
1 —	As DRAP dispõem das receitas provenientes de dotações que lhe forem atribuídas no Orçamento do Estado.
2 —	As DRAP dispõem ainda das seguintes receitas próprias:
a)	O produto da cobrança de taxas e coimas que lhes estejam consignadas;
b)	As quantias provenientes de serviços prestados a entidades públicas e privadas;
c)	Quaisquer outras receitas que por lei, ato ou contrato lhes sejam atribuídas.
3 —	As quantias cobradas pela DRAP são fixadas e periodicamente actualizadas por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura e mar, tendo em atenção os meios humanos e materiais mobilizados em cada caso, podendo ainda ser tidos em conta os custos indirectos de funcionamento.

Fonte: Decreto Regulamentar n.º39/2012, 11/04

Este organismo tem competência para administrar as receitas do Estado – entidade coordenadora (EC) dispõe presentemente de meios administrativos e tecnológicos, de forma a fluir a informação interna atempadamente e fidedigna.

A Fig. IV.5, espelha de forma sintetizada o objecto, as entradas à eficaz cobrança e depósito de receitas, e as atividades subjacentes à sua missão, colocando em evidência as responsabilidades dos diversos intervenientes nas fazes do processo.

Quadro IV. 6 - Tratamento da receita própria

OBJECTO	Receita proveniente de taxas, vendas e prestação de serviços.			
ENTRADAS	● Folhas de caixa - Facturas simplificadas/Factura-Recibo			
ACTIVIDADES	INTERVENIENTES		DOCUMENTOS DE SUPORTE	Software utilizado
	Serviços Centrais	Contabilidade		
1 - Recebimento da folha de caixa		●	Folhas de caixa	<i>Software Gerfip</i>
2 - Contabilização da receita	●	●	PAP/DUC/SM	<i>Software Gerfip/SGR/HB</i>
3 - Reconciliação		●	Extractos Bancários	<i>Software Gerfip/SGR/HB</i>
4 - Arquivo	●	●	Folhas de caixa/Recibos/Depósitos e TR	<i>Excel</i>
● Responsável da área				

Fonte: Elaborado pela própria

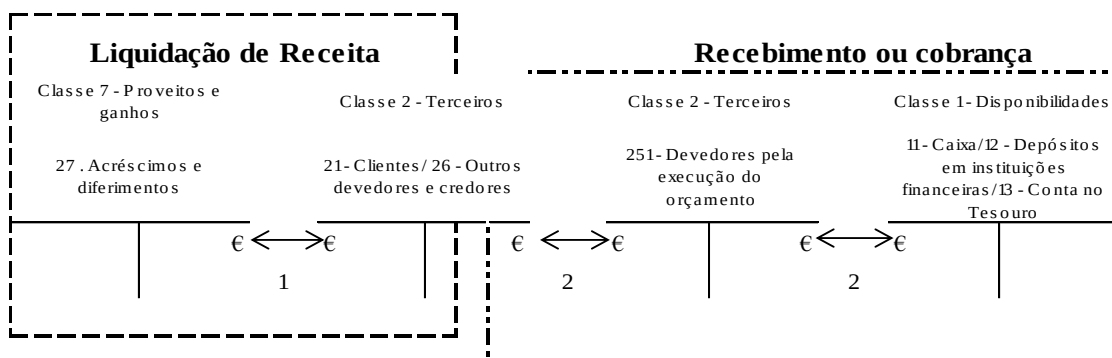
O *software* adoptado no tratamento da receita na fase da liquidação e cobrança, assenta em dois sistemas distintos: no sistema GeRFiP o tratamento da receita ao nível da contabilidade orçamental e patrimonial e no sistema SGR ao nível da contabilidade orçamental.

As operações de tesouraria iniciam-se primeiramente no sistema GeRFiP:

1. Emitem-se as facturas simplificadas de valor não superior a cem euros e facturas/recibos acima dos cem euros relativamente aos valores facturados.³⁵ Resultando diariamente às folhas de caixa, através do módulo “Execução de Receita” -----> “Venda de Bens Comercializáveis e Serviços” - ----> “Ordem de Venda” ou “Registrar Factura Simplificada”. Para emitir o recibo inerente à “Ordem de Venda” acede-se ao parâmetro inicial “Liquidação e Depósito Meios Monetários” --- --> “Registrar liquidação e Depósito Meios Monetários”.
2. Após a recepção diária das folhas de caixa, impressas diretamente do respectivo sistema, a DGFP procede à sua verificação e ao registo através do parâmetro “Registrar liquidação e Depósito Meios Monetários” que envolve duas fases distintas: a liquidação (emissão da factura corresponde ao registo do direito sobre alguém, equivale ao um proveito) e o recebimento na Tesouraria (emissão do recibo, executa a cobrança, isto é, registo da cobrança do direito sobre alguém) em simultâneo, nas classes do POCP.

Lançamento contabilístico de execução de receita:

Figura IV. 7 - Esquematização do registo da receita - liquidação/cobrança



Fonte: Elaborado pela própria

A “liquidação da receita” tem subjacente a classificação na contabilidade orçamental (classificação económica de receitas) e patrimonial (esta última inerente a conta específica do POCP). Esta operação implica a prévia parametrização no respectivo sistema contabilístico, cujo registo se realiza de forma automática na conta de proveitos, na conta de terceiros. Após a classificação da receita, a aplicação informática gera automaticamente os movimentos contabilísticos. A liquidação corresponde ao cálculo e apuramento do montante a pagar pelo sujeito passivo e está associada à emissão do documento da dívida, pelo que se equipara à faturação; do ponto de vista patrimonial, corresponde à consagração do direito a receber.

O “ recebimento ou cobrança de receitas” tem subjacente o registo do recebimento de fundos de tesouraria. Em função das equivalências com as contas bancárias e as contas do plano de contas, a

³⁵ Decreto-Lei n.º 197/2012 e Decreto-Lei n.º 198/2012, ambos de 24 de Agosto, vieram introduzir importantes alterações nas normas relativas à facturação e aos sistemas de facturação, em vigor a partir do dia 1 de Janeiro de 2013.

aplicação informática gera automaticamente os movimentos contabilísticos adequados a serem registados na classe 1 (disponibilidades) e 2 (terceiros), incluindo os movimentos nas subcontas 25 (Devedores pela execução do orçamento que regista a passagem pelo orçamento e deve apresentar sempre um saldo). De referir que a conta 251 – devedores pela execução do orçamento faz a ligação da informação contabilística para o mapa de controlo orçamental, ao nível da sua execução.

A cobrança corresponde ao ressarcimento da dívida, total ou parcial, através de meios monetários e está associada à emissão do documento da dívida, pelo que se equipara à faturação; do ponto de vista patrimonial, corresponde à consagração do direito a receber, dando entrada da disponibilidade monetária nas contas da entidade sediadas no banco do Estado

À semelhança das despesas públicas, o regime jurídico das receitas públicas assenta no princípio da legalidade. Com efeito, a receita só pode ser cobrada se se consagrar a sua legalidade e juntamente respeite ao determinado no n.º 3 do artigo 42º da LEO “Nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada, mesmo que seja legal, sem que cumulativamente: a) Tenha sido objecto de correta inscrição orçamental; b) Esteja adequadamente classificada.”

Segundo a Norma interpretativa n.º2/2001 da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) as fases da liquidação e cobrança da receita são:

1. Registo da liquidação – proveito resultante da venda de serviços;
2. Registo da cobrança;
3. Registo do recebimento;

Lançamentos contabilísticos – Execução orçamental da receita:

Figura IV. 8 - Exemplificação da liquidação/cobrança – Prestação de serviços

71 - Venda e prestações de serviços		21 - Clientes, contribuintes e utentes	
712 - Prestações de serviços			
	10 000 1)	1) 10 000	10 000 2)
251 - Devedores pela exec. do Orçamento		013 - Contas do Tesouro	
2511 - 070203 - Vistorias e Ensaios			
2) 10 000	10 000 3)	3) 10 000	

Fonte: Elaborado pela própria

Os mapas contabilísticos relativamente ao reflexo dos movimentos anteriores são:

Quadro IV. 7 - Balancete da contabilidade patrimonial

Conta		Acumulado		Saldos	
Código	Designação	Débito	Crédito	Débito	Crédito
13	Conta no Tesouro	10.000		10.000	
21	Clientes, contribuintes e utentes				
2511.070203	Vistorias e Ensaios	10.000	10.000		
712	Prestação de Serviços		10.000		10.000
Total da classe 1 a 8		20.000	20.000	10.000	10.000

Fonte: Elaborado pela própria

Quadro IV. 8 - Controlo orçamental da Receita

Classificação Económica		Previsões Corrigidas (03)	Receitas por cobrar no início do ano (4)	Receitas Liquidadas (5)	Liquidações anuladas (6)	Receitas cobradas brutas (7)	Reembolsos e restituições		Receitas cobrada líquida (10)=(7)-(9)	Receitas por cobrar no final de ano (11)=(4)+(5)-(6)-(7)	Grau de execução orçamental das rec.% (12)=(10)/(3)*100
Código (01)	Descrição (02)						Emitidos (08)	Pagos (09)			
070203	Vistorias e Ensaios	320 000	310 000	10 000		10 000			10 000	310 000	3,125
	Total	320 000	310 000	10 000		10 000			10 000	310 000	

Fonte: Elaborado pela própria

O mapa de controlo orçamental da receita tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da receita durante o exercício, devendo a coluna “Classificação Económica” apresentar um nível de desagregação idêntico ao do orçamento e ser organizada de forma a evidenciar as receitas gerais do orçamento e as receitas próprias. A estrutura deste mapa é elaborada de acordo com o princípio da especificação. Este mapa identifica as liquidações do ano, as liquidações transitadas do ano anterior, as anulações de liquidação, as cobranças (brutas), os reembolsos e restituições (devoluções de cobrança), cobrança líquida (dada pela cobrança bruta abatida de reembolsos e restituições). Por fim, há indicadores dos valores por cobrar e nível de execução de receita expresso em percentagem (%). Faculta informação sobre:

1. Previsões corrigidas - valores orçamentados, modificados ou não através de alterações orçamentais;
2. Receitas por cobrar no início do ano» receitas já liquidadas em anos anteriores, mas ainda não cobradas;
3. Liquidações anuladas importâncias que, embora já tivessem sido liquidadas, foram anuladas antes da cobrança;
4. Receitas cobradas brutas importâncias arrecadadas não afectadas pelo valor dos reembolsos e restituições;
5. Reembolsos e restituições importâncias emergentes de recebimentos indevidos, evidenciando apuramento das importâncias a reembolsar emitidas e os valores efetivamente pagos;
6. Receitas cobradas líquidas receitas cobradas brutas subtraídas dos reembolsos e restituições;
7. Receitas por cobrar no final do ano» importâncias liquidadas ainda não objecto de cobrança;

8. Grau de execução orçamental» percentagem das receitas cobradas líquidas em relação às previsões corrigidas.

Após a efetivação da cobrança da receita com recurso aos meios informáticos, regista-se o duplo cabimento³⁶ cujo lançamento se encontra em termos de *software* dissociado das fases anteriores, originando um Pedido de Autorização de Pagamento (PAP). Em simultâneo, emite-se o DUC no SGR, culminando na *interface* da informação entre os dois sistemas contabilísticos. O DUC constitui um elemento fundamental na gestão da tesouraria do Estado na perspectiva da entrada de fundos e, como tal, um factor essencial para o bom funcionamento do sistema de cobranças do Estado, cuja informação é suportada através do pagamento nessas redes. Trata-se do comprovativo da receita convertida mensalmente (DUC), cujos valores são distribuídos pelas classificações económicas implicadas na arrecadação de cada período, e deverá ser entregue no Tesouro até ao dia 10 do mês seguinte³⁷ àquele a que disseram respeito. O pagamento é efectuado por transferência electrónica de fundos, no respectivo suporte informático que disponibiliza todos os elementos essenciais ao controlo da cobrança, servindo de recibo, o comprovante emitido. Operação realizada na conta da receita da EC em *homebanking* sediada na Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública, E.P.E. (IGCP, E.P.E.). O pagamento do DUC compila a informação relativamente à conversão da receita do organismo de um determinado período em *homebanking* e é realizado no segundo dia útil após a emissão do mesmo.³⁸ Deste modo, a EC recorre às funcionalidades do serviço de *homebanking* do IGCP, E.P.E. para promover a entrega da receita do Estado, abrangendo quer as receitas consignadas, quer receitas gerais do Estado, nas contas abertas para o efeito. Deste modo, recorre-se à funcionalidade “Pagamento de DUC” na opção “Pagamento ao Estado”, indicando a *referência para pagamento* que identifica a entidade liquidadora e o *valor total a pagar*, nos campos de preenchimento obrigatório, ocasionando uma transferência electrónica interbancária (TEI), que deverá ser autorizada pelo responsável competente da área financeira.

4.6 Operações extraorçamentais

Pela sua natureza as operações orçamentais correspondem à arrecadação de receitas e pagamento de despesas inscritas no orçamento, obedecendo a procedimentos próprios em sede de execução orçamental. Constituem operações extraorçamentais os recebimentos e os pagamentos cujas operações não sejam consideradas receitas nem despesas orçamentais e como tal não se encontram sujeitos à disciplina do Orçamento do Estado. Estas operações carecem de especial atenção uma vez que não

³⁶ No âmbito do orçamento de receitas próprias e consignadas, há despesas que dependem do volume de receitas próprias ou de receitas consignadas de valor variável, cuja execução só é possível na medida da cobrança da mesma. Nos termos do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, do artigo n.º 20 “Despesas sujeitas a duplo cabimento” quando os serviços e organismos dispuserem de receitas consignadas, os pagamentos a efectuar por conta destas ficam simultaneamente condicionados ao montante global da receita arrecadada e dos créditos inscritos no Orçamento.”

Nota: O registo de receita em GeRFiP, para efeitos de duplo cabimento é inscrito na mesma classificação utilizada no SGR, devendo ser feito logo que o procedimento no SGR esteja concluído.

As receitas próprias são registadas nas mesmas classificações orçamentais que são utilizadas para registo no SGR.

³⁷ Circular Série A - n.º 1373, de 19 de Fevereiro da DGO.

³⁸ Expresso na circular 2/2014/DGO, de 30 de Setembro.

podem representar desorçamentação pelo que se exige transparência e controlo uma vez que podem constituir portas abertas para a realização de atos financeiros que escapam à autorização parlamentar consubstanciada na Lei do Orçamento do Estado. Salvaguardando a sua excepionalidade, as operações extraorçamentais, são operações complementares à execução do Orçamento representadas por movimentos excepcionais de fundos efectuados pelo Tesouro e operações escriturais com eles relacionados no âmbito das contas do Tesouro. De acordo com a Circular n.º Série A-1369 da DGO, e no sentido de se garantir a segregação das operações orçamentais e extraorçamentais ao nível do plano de contas, criaram-se subcontas específicas da conta 25 (2517 Operações extraorçamentais), o que dispensa o recurso à classificação económica para efeitos de diferenciação da receita cobrada de natureza orçamental e extraorçamental, beneficiando a compreensibilidade e comparabilidade, cronológica e entre entidades, do balancete analítico.

4.6.1 Entrega de receita a outras entidades – outras operações de tesouraria

Os SI registam em GeRFiP, as receitas gerais arrecadadas como operações extraorçamentais – outras operações de tesouraria na classificação económica da receita 17.02.04.11.00³⁹, às quais corresponde um registo de despesa no agrupamento 12 da despesa. A DGFP procede à entrega de receita a outras entidades no sistema contabilístico partilhado acedendo ao parâmetro “Entregas Receita ao Estado ou Outras Entidades”, seguidamente prepara o pedido da PAP solicitando em simultâneo a sua aprovação, colocando em evidência as contas dos fornecedores a creditar. Após autorização da PAP pelo superior hierárquico, o responsável qualificado para realizar este procedimento recorre ao sistema *homebanking* do IGCP – E.P.E. para efetuar a entrega das receitas gerais às outras entidades, através de TEI. O Quadro IV.6 coloca em evidência as disposições legais que estabelecem participações na receita a outras entidades e a respectiva tipologia, tendo em conta a base da incidência.

Dentro da área limítrofe da competência da DRAPLVT, é ela que coordena os processos sujeitos a repartição e faz a entrega às demais entidades, dentro da Administração Central (AC) e Administração Local (AL) de acordo com as disposições legais assinaladas no Quadro IV.9. Dando como exemplo, a Portaria n.º984/08, de 02 Setembro que aprovou o regulamento das taxas devidas por serviços prestados pela Direção Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) e pelas DRAP se encontra desatualizada face às exigências atuais, o que prejudica em muito a atualização de preços na prossecução da boa e mais cobrança de receita para o Estado. A LEO no n.º4 do artigo 42º afere que “ liquidação e a cobrança podem, todavia, ser efectuadas para além dos valores previstos na respectiva inscrição orçamental, pelo que a revisão do suporte legal requer alguma atenção por parte dos órgãos de gestão e dos órgãos políticos.

Quadro IV. 9 - Diplomas subjacente a partição de receita do Estado

³⁹ A nota explicativa do classificador económico das receitas e das despesas públicas elucida que para o CL 17.02.00 – Outras Operações de Tesouraria, incluem-se os montantes provenientes de retenção de fundos alheios que deverão constituir posteriormente fluxos de entrega às entidades a quem respeitam, como, por exemplo, os descontos em vencimentos que não sejam receitas do Estado, as cauções e garantias de fornecedores, as quotas de sindicatos, emolumentos, etc.

Suporte Legal	Data	Tipologia
DL n.º 154/05	20-jun	Inspecção Fitossanitária
DL n.º 209/08	20-out	Taxas REAI
DL n.º 214/08	10-nov	Taxas REAP
Port. n.º 984/08	02-set	Taxas Fitofarmacos
		Controlo de Viveiros
		Subsídio de Gasóleo
DL n.º 73/09	02-out	Coimas RAN
DL n.º 276/09	31-mar	Taxas Plano Gestão de Lamas (PGL)

Fonte: Elaborada pela própria

4.6.2 Reposições abatidas e não abatidas aos pagamentos

A necessidade de observar critérios de clareza e rigor levou a que no atual classificador económico das receitas e de despesas públicas se tenha instituído um capítulo e agrupamento específico para as operações de tesouraria e receitas do Estado, mais especificamente para a CE 17.00.00 — «Operações extraorçamentais». Neste agrupamento, englobam-se as operações que não são consideradas receita orçamental, mas com expressão na tesouraria.

Trata-se de uma reposição⁴⁰ que consiste na recuperação de fundos, um pagamento efectuado por excesso ou indevidamente, por qualquer serviço ou unidade orgânica do sector público a particulares ou entre si. Importa referir neste capítulo o grupo em observação: 17.03.00. “*Reposições abatidas nos pagamentos*” são todas as importâncias que abatem aos pagamentos realizados, libertando as dotações correspondentes, com características que lhes são comuns:

1. Consistem numa redução da despesa do exercício, com reflexo na dotação disponível (orçamental);
2. Consistem num fluxo monetário de entrada (com reflexo na conta 252 – Credores por execução do orçamento);
3. Quando ocorre, os respectivos movimentos de regularização influenciam o valor contabilístico dos bens e/ou serviços.

A existência de uma reposição abatida aos pagamentos pressupõe que houve, por parte da entidade, um pagamento excessivo em relação a uma determinada aquisição, na maioria dos casos de pagamentos a mais de remunerações a funcionários ou erros de faturação de fornecedores, cuja regularização é realizada na contabilidade patrimonial e no respectivo ano financeiro, através de movimentos contabilísticos de estorno (anulação) nas contas inicialmente movimentadas referentes ao processamento, liquidação e pagamento.

⁴⁰ De leitura obrigatória - Circular n.º A-1369 da DGO, de 18 de Novembro de 2011 e Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro.

O movimento contabilístico é realizado em GeRFiP com sinal ao contrário no mapa da despesa por ser um abate a esta, de acordo com as seguintes fases: i) registo; ii) emissão; iii) impressão da guia. O pagamento⁴¹ da guia poderá ser realizado de quatro formas:

1. Diretamente num dos balcões do organismo, através de cheque cruzado, emitido ao IGCP, E.P.E. e remetido para a Divisão de Gestão Financeira e Patrimonial ou ainda por transferência bancária para o NIB indicado para o efeito, pela divisão financeira, sendo neste caso imprescindível a apresentação de comprovativo de pagamento, com a identificação clara do número a que respeita, data e montante, sob pena de não ser considerado.
2. Ou no serviço local de finanças mediante a apresentação da guia de reposição emitida pelo serviço emissor da guia.

Se o pagamento for feito de acordo com o ponto 1 a guia emitida em GeRFiP deverá ser complementada com um DUC gerado no sistema SGR e pago através do sistema de cobranças do Estado via *homebanking* através da referência DUC e da respectiva quantia a repor. No caso optar pela modalidade de pagamento referida no ponto 2 o organismo aguarda pela recepção do comprovativo de pagamento nos balcões do serviço local de finanças a demonstrar a sua efetivação. Após o pagamento da guia através do sistema de cobranças do Estado ou por terceiros no serviço local de finanças, o serviço emissor da RAP deverá proceder à sua cobrança e regularização no sistema contabilístico partilhado na posse do comprovativo de pagamento.

As reposições abatidas aos pagamentos (RAP) destinam-se a corrigir o nível de despesa, constituindo menos despesa orçamental, aumentando a dotação disponível. Não havendo desagregação da conta 2521, o tratamento contabilístico das RAP consiste na movimentação da conta 2521 em sentido inverso daquele que ocorre aquando da autorização de pagamento e pagamento da despesa, com incidência na classificação orçamental da despesa original. Deste modo, a RAP vai originar o incremento dos movimentos a débito e a crédito da conta 2521, prejudicando a leitura dos pagamentos líquidos. Assim, a criação de uma subconta “2529 – Reposições Abatidas aos Pagamentos” vai permitir isolar o montante das RAP e, por conseguinte, eliminar o enviesamento da leitura dos movimentos acumulados da conta 2521. A subconta “25291 – Reposições Abatidas aos Pagamentos – Registo” deverá refletir a crédito o valor do recebimento da RAP, por contrapartida das contas de disponibilidades. Qualquer anulação/rectificação de um lançamento de RAP, que não seja efectuada através da figura de estorno disponível no sistema informático ou caso não exista no sistema informático, deverá ser reflectida na subconta “25292 – Reposições Abatidas aos Pagamentos – Anulação e Rectificação”. O movimento contabilístico de anulação/rectificação da RAP corresponde ao lançamento a crédito por contrapartida das contas de fornecedores ou outros credores, e ao lançamento a débito por contrapartida das contas de

⁴¹ Nota: Caso não proceda ao pagamento no prazo mencionado, será emitida certidão de dívida, a remeter ao serviço de finanças competente, para efeitos de cobrança coerciva, através de processo de execução fiscal.

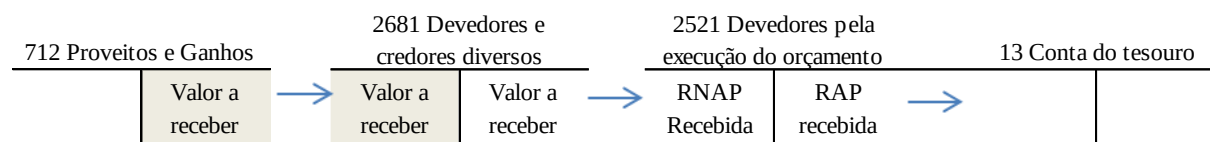
Lançamento Contabilístico – RAP:

023 Dotações Disponíveis		0224 RAP		026 Cabimento		027 Compromisso	
	RAP	RAP	RAP	RAP	RAP	RAP	
6 Custos e perdas		268 Devedores e credores diversos		2529 Reposições Abatidas aos Pagamentos		13 Conta do tesouro	
Valor do custo	Correcção do Custo	Valor a receber	RAP	RAP	RAP recebida	Talão de depósito	RAP recebida
Pagamento da RAP							

Nota: o débito na conta 0224 e o crédito na conta 023 implica alterações às dotações disponíveis, mas não às dotações iniciais.

Lançamento contabilístico – RNAP:

78



Fonte: Elaborada pela própria

4.6.3 Reembolsos/Restituições

As restituições ou reembolsos abrangem a devolução de importâncias indevidamente ou a mais arrecadadas a título de receita corrente ou de capital. São portanto, saídas do cofre de quantias que anteriormente haviam entrado a mais.

Importa reter a distinção dos conceitos:

1. Reembolso – Resulta do próprio mecanismo de funcionamento normal da receita e ocorre quando, na sequência do processo declarativo inicialmente conduzido pelo devedor, posteriormente confirmado pela entidade administradora aquele se apresenta como credor perante o Estado, havendo, lugar ao reembolso de uma determinada importância;
2. Restituição – Corresponde à entrega ao devedor do montante já pago por este, quando se prove que a entidade administradora da receita liquidou indevidamente a receita em causa, ou quando se verifique que não a devia ter recebido, no caso de autoliquidação, ou ainda, quando por erro do contribuinte este a tenha pago mais do que uma vez.

A movimentação de restituições ou reembolsos não tem reflexos no orçamento das receitas, na medida em que o registo contabilístico a efetuar apenas se dá no lado da despesa, pelo que o documento que suporta o movimento contabilístico daí decorrente é a ordem de pagamento.

Em termos de contabilidade patrimonial, aplicável à entidade enquadrada no regime completo de organização contabilística do POCP, a entidade deve proceder ao registo das restituições na conta 725 - Reembolsos e restituições movimenta-se por contrapartida das respectivas subcontas da conta 25 – Devedores e credores pela execução do orçamento.

De acordo com a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública⁴² (CNCAP), o tratamento contabilístico procede-se de seguinte modo:

1. A devolução de receitas cobradas indevidamente em anos anteriores é movimentada a conta 6971 – «Correções relativas a exercícios anteriores – Restituições» (pela restituição de contribuições e de outros valores, cujo proveito tenha sido reconhecido em anos anteriores) por contrapartida da respectiva conta da Classe 2 - Terceiros, passando pela conta 251 – «Devedores pela execução do orçamento», respectiva classificação económica de receita, como abate à receita⁴³.

⁴² A CNCAP A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, com a publicação da Norma Interpretativa nº 2, em 30 de Maio de 2001, veio dar uma nova interpretação ao movimento da conta “25 - Devedores e credores pela execução do orçamento”.

⁴³ Decreto-Lei n.º 113/95 de, 25 de Maio.

2. O registo associado à conta 725- «Reembolsos e restituições», ocorre quando associado à devolução de receitas cobradas indevidamente no ano em curso.
3. A fim de resumir o circuito da informação dos pedidos de reembolsos/restituições, a concretizar de acordo com as instruções da DGO:
4. O processo inicia-se no SGR com a criação de um pedido interno/externo de reembolso ou restituição cuja numeração atribuída é sequencial. O pedido é interno se se tratar de uma regularização dentro do próprio ano económico e externo caso a correção diga respeito a anos anteriores;
5. O pedido transitará para o Sistema Central de Receitas (SCR), cabendo à DGO a sua validação. A formalização do pedido deve ser feito via correio electrónico para o endereço EXEC.DSC@dgo.pt fazendo-se acompanhar da uma informação do serviço de origem, do DUC onde incidiu essa entrega da receita nos cofres do Tesouro e demais documentos de suporte dando corpo à exposição e à necessidade de regularização. Possibilitando aquela entidade uma análise clara e um deferimento célere.
6. A informação transita para o IGCP/SGT (Sistema de Gestão de Contas do Tesouro). Após deferimento, concretiza-se a transferência do valor em causa para o NIB da entidade originária indicado no pedido.
7. O IGCP/SGT informa o SCR da concretização da transferência, retornando a informação contabilística ao SGR para finalização do processo.
8. O serviço de origem confirma o crédito na conta e procede ao reembolso/restituição o através do sistema de cobranças do Estado.

Atendendo a que o pedido de reembolsos e restituições é efectuado no módulo de administração da receita do SGR os registos contabilísticos, resultam da troca de ficheiros entre sistemas, pelo que são assegurados de forma automática no SGR.

Nos casos em que a restituição/reembolso diga respeito a receitas consignadas (cobradas no ano ou em anos anteriores), após o seu pagamento é necessário proceder à sua anulação nos sistemas de despesa do Estado quer quanto à Rede Integrada de Gestão Orçamental e dos Recursos do Estado (RIGORE/GeRAP, EPE/GeRFiP, Gestão de Recursos Financeiros e Orçamentais em modo partilhado).

4.7 Projetos cofinanciados

Os projetos comunitários aprovados neste organismo para o ano de 2014 são candidaturas aprovadas no âmbito da monitorização dos projetos cofinanciados pelo Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN), do novo Quadro Estratégico Comum (QEC), do Programa Operacional (PO) e Quadro de Apoio Comunitário (QCA III), são eles:

Nos projetos e atividades cofinanciados, a contrapartida nacional e o financiamento europeu é registado nas respectivas fontes de financiamento em função do recurso.

- 1) PRODER - Programa do Desenvolvimento Rural;
- 2) FEDER – PO Factores de Competitividade;
- 3) PROMAR – Programa Operacional da Pesca;
- 4) RICA - Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas.

Estes projetos estão associados a indicadores de acompanhamento e a metas. É da competência da Divisão Gestão Financeira e Patrimonial assegurar a vertente administrativa e financeira dos projectos no controlo da execução da despesa, na instrução dos pedidos de adiantamento, reembolso e de saldo final, e a verificação de toda a documentação relativa às despesas e receitas.

Os procedimentos a ter em conta especificamente na emissão e controlo da receita arrecadada ao nível dos projetos são idênticos aos que se realizam com a arrecadação das receitas próprias.

Inicia-se o registo no sistema partilhado no parâmetro “Contas a receber”---> Transferências de Subsídios Obtidos. A receita relacionada com os projetos cofinanciados é lançada nos mesmos termos da receita própria no que concerne à liquidação e cobrança, ao duplo cabimento, à emissão de PAP, à emissão do DUC e ao modo de pagamento.

A DRAPLVT reflete nas contas POCP os fluxos financeiros provenientes da União Europeia (UE) e a respectiva contrapartida no sistema contabilístico partilhado, quer se trate de transferências correntes obtidas ou de transferências de capitais obtidos conforme se pode verificar no Quadro IV.7 abaixo.

Quadro IV. 10 - Projetos co-financiados

TRANSFERÊNCIAS					
Momento	Fases	Correntes		Capital	
		Débito	Crédito	Débito	Crédito
1º	Reconhecimento do Direito	26 - Outros Devedores e Credores	742 - Transf. Correntes Obtidas	26 - Outros Devedores e Credores	798 Transf. De Capital Obtidos
2º	Liquidação e Cobrança	251 - Devedores pela Execução do Orçamento 060301 Transf. Correntes Adm. Central - Estado	26 - Outros Devedores e Credores	26 - Outros Devedores e Credores	26 - Outros Devedores e Credores
		13 - Conta no Tesouro	251 - Outros Devedores	13 - Conta no Tesouro	26 - Outros Devedores e Credores

Fonte: Elaborado pela própria

O sistema contabilístico partilhado faculta informação através dos seguintes mapas: Mapa 8.3.3. – Execução de programas e projetos de investimento e Mapa 8.3.4. – Transferências e Subsídios.

4.8 Prestação de contas

Quando se fala na obrigatoriedade de prestar contas não se pode deixar de abordar o dever de responsabilidade, que nos remete imediatamente para a obrigação de prestar contas por parte dos órgãos

de decisão às instâncias controladoras ou aos seus representados. *Accountability* é um vocábulo importado da língua inglesa e a sua significação aproxima-se da palavra “responsabilização” ou da expressão “prestar contas, explicá-las e assumir as responsabilidades pelos resultados da gestão” (Moreno, 2010: 174). A abrangência do termo apela ao dever e obrigação por parte da AP e dos governos de proporcionar informação detalhada e transparente relativamente às suas decisões e acções e dos respectivos resultados (o que anda a fazer, como o faz, por que o faz, quanto gasta e o que vai fazer a seguir), sempre que necessário, a todos os contribuintes e cidadãos. Qualquer órgão de decisão tem um papel preponderante na sociedade e deve explicar sobre “o que fez, quando, porquê e para quê” (Tavares, 2006: 688). A abrangência deste conceito é ampla e releva-se tanto na esfera das finanças públicas, como nas funções de liderança, como ao nível da ética que evidencia responsabilidade social. Face às disfuncionalidades encontradas na AP nestas últimas décadas, a responsabilidade atinge uma importância vital relativamente à premente necessidade de repor o equilíbrio da soberania nacional e da democracia em Portugal, segundo o mesmo autor, o princípio da responsabilidade é uma trave mestra da nossa ordem jurídica e do Estado de Direito democrático, com consagração constitucional numa cultura de responsabilidade que deve partir do próprio Estado (Tavares, 2004: 414). Por isso, a prestação de contas no novo modelo de gestão financeira pública implica maior responsabilização das contas públicas, em virtude de se ter transferido para a esfera de quem tem o poder de decisão mais autonomia e capacidade de gerir. No sentido de efetuar uma cópia fiel e verdadeira da execução do orçamento e dos resultados relativamente à contabilidade orçamental e patrimonial de cada entidade existem, princípios subjacentes à prestação de contas que tem de ser tomados em linha de conta:

1. A informação deve ser o mais completa possível relativamente à prestação de contas do ano em causa, abrangendo resumos compilados de todas as operações contabilísticas, económicas e financeiras;
2. As demonstrações financeiras e a sua disposição devem relevar a transparência financeira⁴⁴ e conter apenas a informação tida como a adequada mantendo o equilíbrio na prestação de contas;
3. A questão temporal é para cumprir. A prestação de contas deve ocorrer dentro do tempo estipulado via disposição legal;
4. O princípio da prudência evitando precipitações e enviosamentos na apresentação de dados nas demonstrações financeiras;

4.8.1 Tribunal de Contas - Prestação de contas na área da receita

A prestação de contas deve obedecer aos princípios geralmente aceites na Contabilidade Pública e às regras consagradas nas instruções⁴⁵ para prestações de Contas emitidas pelo Tribunal de Contas, que estabelece a documentação a apresentar aquando da prestação de contas.

⁴⁴ Segundo o comentário ao artigo 89.º da LEO relativamente à prestação de informação realça a importância da transparência financeira que constitui o meio mais eficaz de racionalização de gestão financeira por força do constrangimento que representa a exposição pública dos actos de gestão dos dinheiros públicos e permitem efectivar a responsabilidade política pela prática de actos financeiros.

Segundo a Instrução n.º 1/2004, do Tribunal de Contas, os documentos a apresentar quando da prestação de Contas dos organismos da Administração Central (AC) que se encontram obrigados á aplicação integral do respectivo Plano Oficial de Contabilidade Pública.

A especificar, os mapas no Controlo Orçamental da receita:

- ☐ 7.7.2 Orçamento Inicial da receita como o plano financeiro estratégico que compreende a previsão de receitas para a administração de determinado exercício.
- ☐ 7.2 Controlo Orçamental da receita figuram as receitas cobradas, as receitas liquidadas, anulações, reembolsos e restituições e as receitas por cobrar, entre outros;
- ☐ 7.3 Fluxo de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e demais operações que afectam a tesouraria, bem como os saldos iniciais e finais (de gerência), incluindo período complementar

Os mapas de execução orçamental disponibilizam informação por natureza das despesas e receitas bem como por atividades ou projectões. Estes mapas articulam-se com o de fluxos de caixa e permitem acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases dos ciclos da despesa e da receita. Os mapas finais de prestação de contas no contexto da receita: Modificações ao Orçamento; Execução de programa e projetos de investimento; Transferências e subsídios.

- ☐ 8.3.1.2 Alterações orçamentais inerentes à Receita: “Tem por finalidade evidenciar as modificações ocorridas no orçamento inicial durante o exercício, devendo a rubrica «Classificação económica» apresentar um grau de desagregação idêntico ao do orçamento inicial, com as alterações posteriormente ocorridas, e ser organizada de forma a evidenciar as receitas gerais do orçamento e as receitas próprias. Faculta informação sobre: «Previsões iniciais» - importâncias correspondentes ao orçamento inicial; «Alterações orçamentais» - modificações ao orçamento inicial ocorridas durante o exercício e que se desagregam em Créditos especiais; Outras alterações orçamentais, individualizando as decorrentes de inscrições e reforços, por um lado, e anulações, por outro; «Previsões corrigidas» - valores finais relativos à previsão das receitas a cobrar. Inclui o valor das reposições não abatidas nos pagamentos”.
- ☐ 8.3.3 Execução de programa e projetos de investimento agrega a “informação para cada programa e projeto de investimento: i) fontes de financiamento previstas inicialmente e correspondentes valores; ii) início e conclusão; iii) previsões do valor total do programa/projeto (com ajustamentos do ano, caso existam); iv) execução financeira no exercício; v) indicação das entidades gestoras do programa/projeto, mencionando-se ainda particularidades dos meios financeiros a mobilizar e as alterações registadas ao programa/projeto iniciais (valor, fontes de financiamento, duração).

⁴⁵ Instruções n.º 1/2004, de 22 de Janeiro – 2ª Secção servem para organizar e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e planos sectoriais (POC-Educação, POCMS e POCISSSS);

- 8.3.4 Transferências e subsídios é a informação relacionada com transferências e subsídios correntes e de capital e está subordinada aos seguintes aspectos: i) disposição legal ao abrigo da qual se realizou cada operação; ii) montantes orçamentados; iii) montantes autorizados; iv) valores efetivamente transferidos ou concedidos; v) Importâncias autorizadas mas não efectuadas até final do exercício. No que respeita aos subsídios pretende-se ainda informação sobre: i) finalidade; ii) entidade; beneficiária; iii) devolução de subsídios ocorrida no exercício, por incumprimento de condições por parte dos destinatários, especificando os motivos que conduziram à devolução; iv) outros elementos considerados relevantes.

De forma a consubstanciar e a sedimentar os conceitos intrínsecos a cada um dos principais mapas de prestação de contas relacionados com a receita do Estado simplifica-se a sua aferição quanto à essência de cada um no suporte às demonstrações financeiras que refletem a posição financeira da entidade. Os mapas associados ao património da entidade, em resultado do seu ativo e passivo que lhes estão consignados, bem como das alterações a que estão sujeitos e formalmente autorizadas pela respectiva tutela, são:

- 5 O Balanço;
- 6 A Demonstração dos Resultados;

Para complementar esta informação junto os seguintes anexos:

- 8.1 Caracterização da entidade;
- 8.2 Notas ao balanço e à demonstração de resultados;

4.8.2 Direcção-Geral do Orçamento – Documentos exigidos aos Serviços Integrados

A Direcção-Geral do Orçamento (DGO) é um serviço central da administração directa do Estado que tem por missão superintender na elaboração e execução do Orçamento do Estado, na contabilidade do Estado, no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado dos SI⁴⁶ e SFA. Em conformidade com o enquadramento é de carácter obrigatório o envio de documentos que detém periodicidades distintas em função do tipo de documentação a apresentar. Indo ao encontro do estipulado no Decreto de Execução Orçamental anual e respectiva Circular que complementa o referido diploma, preconiza a periodicidade (mensal, trimestral ou permanente) e os mapas a enviar.

De salientar que no âmbito da execução da receita do Estado e a acompanhar o Pedidos de Libertação de Créditos (PLC) com periodicidade mensal fazem-se acompanhar dos seguintes documentos:

1. Quadro discriminativo das despesas com Pessoal;
2. Mapa de origem e aplicação de fundos;
3. *Média mensal dos saldos diários das contas fora do Instituto de Gestão do Crédito Público;*

⁴⁶ São entidades públicas da administração directa do Estado sem autonomia financeira sujeitas às regras da POCP ou outro plano de Contas Público. No entanto, a DGO tem exigido exclusivamente a prestação de contas na óptica orçamental.

4. Balancete da contabilidade de compromissos até ao final do mês anterior;
5. Balancete da contabilidade de caixa com os pagamentos efectuados até ao final do mês anterior;
6. *Discriminação de todas alterações orçamentais autorizadas até ao final do mês anterior;*
7. Descrição, por rubricas orçamentais, dos pagamentos previstos para o mês, relativos a compromissos já assumidos e a assumir;
8. Indicação do valor do saldo existente entre os créditos libertados e os pagamentos efectuados até ao final do mês anterior.

Fora do âmbito do PLC e também com periodicidade mensal os seguintes documentos:

9. Deslocações em território nacional e estrangeiro;
10. Informação sobre os contractos plurianuais.

Periodicidade trimestral:

11. Informação sobre os encargos assumidos e não pagos, incluindo o saldo da dívida inicial, o movimento no trimestre e o saldo da dívida a transitar para o trimestre seguinte;
12. Informação sobre efetivos;

Periodicidade semestral:

13. Informação sobre contractos de locação financeira;

Periodicidade anual:

14. Informação sobre créditos extintos;
15. A prestação de contas do exercício de 2007, acompanhadas de informação detalhada, nos moldes a definir pela Direção - Geral do Orçamento, relativa ao rácio de autofinanciamento, definido nos termos do artigo 6.º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, e ao cumprimento da regra do equilíbrio, estabelecida no artigo 22.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, alterada pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto, relativamente aos anos de 2006 e 2007;
16. Auxílios financeiros - concretizados através de subsídios e transferências correntes ou de capital. A favor de particulares, a título de subvenção, bonificação, ajudas, donativo ou de qualquer outra modalidade de auxílio, discriminados por classificação económica; indemnizações pagas a particulares por classificação económica.

4.9 Impacto dos sistemas de informação orçamental

A obrigatoriedade de utilização do POCP ou de um plano de contas sectorial aumentou significativamente desde 2010 na Administração Central, entre os serviços integrados (SI) e os serviços e fundos autónomos (SFA) e serviços integrados (SI), dando-se passos muito significativos no fluxo de processo, com o aumento considerável no contexto do projeto GeRFiP (Gestão de Recursos Financeiros Partilhada), sendo possível hoje obter contas consolidadas através dos sistemas de informação orçamental RIGORE – Central integrando diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, pondo em prática o Decreto- Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro e proporcionando

periodicamente informação crucial à boa gestão pública, prestação de contas, impondo maior responsabilização aos gestores, com um grau razoável de certeza.

A implementação do POCP veio alterar a forma como se processavam os registos contabilísticos sob a forma de unigráfica para a digráfia.

A difusão das aplicações financeiras da esfera central da Administração Pública incorporam o RIGORE com todas as suas funcionalidades, a juntar outras de gestão e administração.

A DRAPLVT dispõe do GeRFiP, uma ferramenta de suporte à sua gestão, económica e patrimonial e vai ao encontro dos pressupostos do Plano oficial de Contabilidade Pública (POCP), na prossecução da sua missão. Foram criadas as condições que permitem o registo contabilístico dos processos orçamentais, administrativos, e financeiros de acordo com o plano sectorial definido para o MAR, agregando transversalmente as áreas comuns a toda a Administração Pública:

1. Orçamental e financeira (contabilidade geral, contas arreceber e a pagar e contabilidade analítica);
2. Gestão Patrimonial;
3. Gestão de Aquisição de bens e Serviços;
4. Vendas e Distribuição.

Foi a partir de 2012 que esta entidade passou a apresentar as contas com o recurso ao balanço, demonstração de resultados e os demais mapas previstos, reforçando princípios fundamentais ao nível macroeconómico, acautelando desta forma a estabilidade e sustentabilidade duradoura das contas públicas e ao nível microeconómico promovendo a qualidade, a economia, a eficácia e a eficiência da despesa pública e a captação de receita do Estado no âmbito das suas competências e sector de atividade. A reforma e a modernização do quadro orçamental é um processo gradual e contínuo que implica alterações legislativas e o ajuste dos sistemas de informação de suporte ao orçamento que se traduzirá em melhorias no domínio da transparência orçamental tendo em conta também a avaliação do desempenho.

4.9.1 Sistemas de informação orçamental: vantagens versus desvantagens

A progressiva implementação de novos sistemas de informação mais sofisticados pressupõe uma extensa revisão na reengenharia de processos orçamentais e contabilísticos em busca de qualidade de informação, controlo da despesa, parametrizado de base comum, abandonando assim idiossincrasias nacionais latentes.

O período em observação, entre 2012 e 2014 viabiliza a reflexão relativamente à evolução em curso, sobretudo avaliar em termos de construção técnica e operacional, aferir o impacto da mudança de atitude em prol de uma cultura generalizada de segurança, transparência e responsabilidade na tentativa de ir ao encontro das melhores práticas internacionais, como a ONU, OCDE, NATO, entre outras, através de meios harmonizados.

Após a implementação do plano sectorial especificamente no Ministério da Agricultura e Pescas (MAR), através do Decreto-Lei n.º 32/2012⁴⁷, de 13 de Fevereiro, tem-se revelado um desafio vantajosos para a organização, assente numa rede de serviços partilhados transversal a todas as entidades consolidantes. A a enumerar algumas vantagens associadas ao novo paradigma:

1. Normalização e uniformização de processos, procedimentos, conceitos, princípios e regras contabilísticas de acordo com a política instituída, fomentando em simultâneo uma cultura de gestão de grupo na esfera interna e externa à organização, com base em relações jurídico-financeiras;
2. Proporciona uma informação contabilística mais sólida e clara para a instituição e para os seus utentes, possibilitando um maior controlo legal e político, no sentido de fomentar mais transparência das contas públicas;
3. Proporciona melhoria das competências e aumento das qualificações dos recursos envolvidos, maior optimização dos mesmos, pelo facto de a informação ser inserida uma única vez nas redes partilhadas, no entanto, foi observado menor optimização de tempo, numa fase inicial. Com a evolução, a adaptação à execução das tarefas tendencialmente far-se-á em tempos mais reduzidos;
4. Melhoria da qualidade das tecnologias de informação e comunicação (TIC) através dos serviços partilhados e comunicação em rede, permitindo a interatividade entre os serviços periféricos e o serviço central, garantindo, desta forma, maior facilidade em extrair informação da base de dados e de forma a dar suporte à tomada de decisão quer dos responsáveis pela gestão quer dos responsáveis políticos;
5. Faculdade em aceder à informação de forma agregada possibilitando um maior controlo e análise da informação inserida, embora, ainda se verifique no programa GeRFiP um assumir de dados inadequados gerando alguns erros e de resolução adiada;
6. Existe a possibilidade de se inovar e adoptar melhores práticas de forma generalizada no que concerne à gestão financeira, permitindo a qualquer gestor, autonomia e flexibilidade na afectação dos recursos da organização na prossecução dos objectivos e concomitantemente, a sua responsabilização pelos resultados alcançados;
7. A padronização da informação base a disponibilizar pelo organismo à tutela e às demais entidades coordenadoras da AP, estimularam-nas à responsabilização na gestão de recursos públicos. A título de exemplo: a elevada redução de custos de licenciamento e de manutenção com evolução das aplicações agora disponíveis, proporcionando assim maior transparência na imputação de custos às funções de suporte à Administração Pública.

⁴⁷ Execução do Orçamento para 2012.

8. A gestão financeira da entidade é consubstanciada no princípio da prudência, e subsequente racionalidade dos recursos e informação a utilizar e a disponibilizar, face a anteriores e ulteriores desenvolvimentos no quadro económico-político.

9. Comparabilidade é um meio de auxílio no tempo dentro do universo da entidade e no espaço entre outras entidades, sobre os diferentes aspectos de atuação e de gestão utilizados.

Uma das preocupações do próprio POCP é a verificação do princípio da economia, eficiência, eficácia, que procura reforçar a transparência na gestão dos dinheiros públicos. Neste momento, a experiência desenvolvida e percebida pelos trabalhadores face ao novo paradigma está a decorrer de forma mais satisfatória e os resultados são objectivos, gradualmente mais sensibilizados e esclarecidos quanto ao método de consolidação das contas públicas. Embora sustentado com o apoio do dirigente do serviço e das equipas ESPAP - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública e da DGO no esclarecimento de qualquer dúvida que possa surgir.

A adopção do POCP apresenta mais-valias porque proporciona a elaboração do balanço e demonstração de resultados, cujo anexo ao balanço e à demonstração de resultados revela a composição e valor do património, bem como das suas alterações, possibilitando a existência do inventário e o controlo dos bens móveis e imóveis de cada instituição, o conhecimento do valor das dívidas e existências e o apuramento dos resultados económicos, perspectivando-se a médio e longo prazo ganhos de tempo na elaboração do relatório de gestão sendo este um documento de análise e reflexão, mostrando-se de grande utilidade para a tomada de decisões da entidade e dos órgãos políticos.

Trata-se de um programa muito mais exigente que produz informação cada vez mais fidedigna com maior detalhe contabilístico, inviabilizando a informação sobre a contabilidade orçamental tradicional como solução individualizada e única anteriormente disponível.

A contabilidade pública atual permite analisar mais indicadores de gestão que antes não era possível, nomeadamente, na identificação de dívidas.

Assim, a contabilidade pública evolui para uma contabilidade pública moderna e de gestão clara traduzindo-se num importante instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e sua avaliação, naturalmente, da DRAPLVT. Teve ainda como objectivo a normalização contabilística, permitindo a comparabilidade e a fiabilidade dos mapas de prestação de contas comuns, critérios de valorimetria e princípios contabilísticos geralmente aceites e comuns.

No sistema anterior muita da informação tinha de ser exportada para folhas de cálculo ou cálculos auxiliares. As aplicações atuais permitem criar *layout* e extrair a informação diretamente das aplicações, refletindo o detalhe das operações contabilísticas, isto é a assunção da contabilidade orçamental e patrimonial.

Das muitas razões aludidas por outras instituições que demonstraram alguma resistência na adopção de um plano sectorial encontram-se a “complexidade do processo de implementação”, as “exigências do

plano contabilístico” e ainda as “dificuldades no processo de execução” a par da “insuficiente preparação do pessoal técnico” (Martins, 2005, p. 128).

Presentemente, a interação realiza-se de forma mais fluída e satisfatória, embora existam muitos campos por desbravar, de modo a explorar melhor todas as suas potencialidades e sugerir novas propostas, a fim de dar resposta a todos os constrangimentos de informação solicitada pelo poder de decisão.

O grande *handicap* na implementação do modelo prendeu-se essencialmente com a falta de qualificação de base dos trabalhadores no âmbito do POCP. Fazendo um reporte ao início de 2012, a formação foi deficiente, insuficiente e incompleta gerando grandes dificuldades de adaptação. A necessidade de mais formação em todas as ópticas do POCP visa colmatar carências atuais no sentido de obter um *Know-how*⁴⁸ mais profundo, a fim de compreender melhor o que estão a fazer, de modo a obter melhor informação, ultrapassar dificuldades subjacentes ao modelo, tanto na vertente teórica como na prática e captar uma reação mais proactiva por parte dos envolvidos.

A inspiração dos planos sectoriais com origem na contabilidade das empresas privadas cuja adaptação foi específica para cada ministério, implicou inicialmente grandes custos e onde as restrições orçamentais continuam a ser elevadas. O impacte na introdução de novas ferramentas de trabalho evidenciou e evidencia obstáculos que não deixam de estar associados ao termo “*stakeholders*”⁴⁹ estabelecido para designar todas as pessoas, instituições ou empresas que, de alguma maneira, são influenciadas pelas ações de uma organização. Atualmente é possível efetuar uma avaliação por parte de alguns “*stakeholders*” identificando alguns impactos negativos na execução deste processo:

1. Desconhecimento do processo de base de suporte à atividade;
2. Na fase inicial aquando da implementação do POCP na Divisão de Gestão Financeira e Patrimonial (DGFP) não foi pacífica. Um período conturbado e marcado pela insuficiente preparação do pessoal técnico, cuja formação realizou-se tardiamente e pouco perspicaz para o que era exigido no momento, aumentando o grau de dificuldade de quem se deparou diariamente com esta realidade. O processo de adaptação revelou-se de enorme complexidade, face às exigências do plano contabilístico e da missão da DRAPLVT.
3. A aplicação GerFiP desenhada com a assunção da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial, realiza os movimentos contabilísticos de forma automática, na prática os

⁴⁸ O termo *know-how* foi criado em 1838. É um termo anglófono utilizado para descrever o conhecimento prático sobre como fazer alguma coisa.

⁴⁹ *Stakeholder* (em português, parte interessada ou interveniente), é um termo usado em diversas áreas, como: gestão de projectos, administração e arquitectura de *software* referente às partes interessadas que devem estar de acordo com as práticas de governança corporativa executadas pela empresa.

De maneira mais ampla, compreende todos os envolvidos num processo, que pode ser de carácter temporário (num projecto) ou duradouro (como o negócio de uma empresa ou a missão de uma organização).

O sucesso de qualquer empreendimento depende da participação de ambas as partes interessadas e por isso é necessário assegurar que as expectativas e as necessidades sejam conhecidas e consideradas pelos gestores. De um modo geral, essas expectativas envolvem satisfação de necessidades, compensação financeira e comportamento ético. Cada interveniente ou grupo de intervenientes representa um determinado tipo de interesse no processo. O envolvimento de todos os intervenientes não maximiza obrigatoriamente o processo, mas permite descobrir um equilíbrio de forças e minimizar riscos e impactos negativos na execução desse processo.

Uma organização que pretenda ter uma existência estável e duradoura deve atender simultaneamente as necessidades de todas as partes interessadas. Para que se consiga atingir esse estágio, é fundamental que a organização “gere valor”, isto é, a aplicação dos recursos usados deve gerar um benefício maior do que seu custo total.

movimentos não são geridos por quem a lança, logo não são visíveis, dificultando a consolidação do conhecimento principalmente ao nível da contabilidade patrimonial;

4. A nova aplicação não tem proporcionado um comportamento linear por parte dos trabalhadores e uma percepção directa e instantânea, em virtude de se tratar de um programa de natureza pouco intuitiva e amigável, provocando desta forma resistência à mudança e dificuldade na utilização de ferramentas informáticas. Generalizou-se a cultura do medo ao erro em paralelismo com a avaliação do desempenho, um travão ao processo de disseminação, que retarda o grau de satisfação ideal e aos melhores resultados no que concerne à economia, eficácia e eficiência.
5. O primeiro ano foi assinalado por ajustes sistemáticos, prendendo-se com características muito próprias e específicas do plano sectorial que vão ao encontro da orgânica do organismo. Neste contexto, tem sido difícil encontrar *keyusers* que detenham uma visão global do sistema, sendo este um factor de impedimento na utilização de todas as potencialidades do sistema, nomeadamente a extração automática de informação de suporte ao funcionamento e tomada de decisão dos diversos órgãos de gestão.
6. Verifica-se que a adaptação e as melhorias do programa são feitas a médio/longo prazo e não no curto prazo.
7. As propostas de sugestão à melhoria relativamente às funcionalidades do plano sectorial nem sempre são tomadas em consideração ou demoram imenso tempo a ser postas em prática.
8. Do ponto de vista das receitas do Estado está a funcionar de forma integral embora seja necessário fazer ajustes e realizar melhorias no sentido de produzir mais quantidade de informação. Haverá necessariamente atualizações, melhorias e novas funcionalidades com o intuito de aperfeiçoar, modernizar e desburocratizar, no sentido de se adquirir elementos que permitam uma análise cada vez mais correta da situação económica, financeira e patrimonial da organização.
9. Contrariamente ao SGR, o sistema GeRFiP é permissivo ao erro.

No momento atual, reconhece-se o potencial valor do plano sectorial na consolidação de contas desde 2012, embora haja necessidade de ajustamentos no futuro.

CONCLUSÃO

Volvidas mais de duas décadas e meia no âmbito da modernização da contabilidade pública, Portugal tem levado a cabo uma profunda reestruturação na administração financeira do Estado em consonância com os restantes países membros da União Europeia. O novo paradigma da contabilidade pública está orientado numa óptica de modernização gradual e dinâmica, realçando um conjunto de legislação anteriormente publicado, destacando o papel e a importância da sua aplicabilidade no futuro das contas públicas. Conforme expresso no preâmbulo do Plano Oficial de Contabilidade Pública, este “constitui um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna” tendo como objectivo “a criação de condições para integração dos diferentes aspectos, contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e á sua avaliação” (nº 6 preâmbulo do POCP).

O novo enquadramento legal tem possibilitado ao país acompanhar a tendência supranacional convergindo para mesmas regras contabilísticas, indo ao encontro dos princípios da NGP, de forma a minimizar o distanciamento entre o sector público e a realidade do sector privado com a introdução de um método análogo de prestação de contas.

O futuro da contabilidade pública passa pelo entendimento de que a mesma incorpora um conjunto de instrumentos que se interrelacionam, os quais devem ser usados no âmbito de uma estratégia, sob critérios de racionalidade económica, orientada e antecipadamente definida no controlo e gestão dos dinheiros públicos cada vez mais escassos, possibilitando a recolha de dados tanto quantitativos como qualitativos, transparentes, fiáveis, completos e comparáveis, onde possam ser observadas diversas variáveis em análise, privilegiando a tomada de decisões conscientes e bem documentadas, que permitirão com maior credibilidade comparar e avaliar as políticas financeiras levadas a cabo por cada governo face aos resultados exigidos, aumentando o nível *accountability*. A evolução da reforma da administração pública em Portugal tem-se realizado com base em programas que fomentam a melhoria e as boas práticas no sentido de otimizar os recursos através do Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE) e, mais recentemente, do Plano de Redução e Melhoria da Administração Central do Estado (PREMAC) tem como objectivo de melhorar a arquitetura organizacional da AP e ajustar “o peso de Estado aos limites financeiros do país”.

Apesar do esforço, a reforma da contabilidade pública em Portugal têm-se manifestado significativamente lenta do que seria desejável. No entanto, ela corporiza a necessidade de reorganizar o sistema de contabilidade existente, no sentido de o adaptar à AP tornando-a mais dinâmica e eficaz perante os objectivos estabelecidos no âmbito da NGP. A difícil aceitação de algumas medidas legislativas no interior da AP tem criado entropias no desenvolvimento do processo, embora a lei funcione como o “ónus da prova”, no entanto, ainda insuficiente para inverter uma cultura enraizada e endurecida ao longo dos séculos.

A realidade atual coloca em evidência a obrigatoriedade na adopção do Plano Oficial de Contabilidade Pública aprovado em 1997 para AC. Continua em aberto a discussão em torno do sistema contabilístico escolhido para a AP, em virtude de se continuar a verificar dificuldades de vária ordem no âmbito da mesma, nomeadamente, a falta de recursos humanos que garantam o *know-how* das técnicas e princípios da contabilidade digráfica; muitos organismos públicos não dispõem de informação adequada que possam fundamentar as decisões dos gestores. A informação é o principal ativo das organizações e se é imprecisa, as decisões dos gestores públicos ficam comprometidas relativamente às mais-valias que as aplicações possam fornecer; o apoio na implementação e disseminação dos sistemas tem sido deficiente face ao grau de abrangência e complexidade do mesmo. De salientar também, que a solução GeRFiP veio permitir o registo contabilístico dos processos orçamentais, administrativo e financeiros, de acordo com as regras definidas no Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP potenciando a disseminação da contabilidade patrimonial na Administração Pública Portuguesa, nomeadamente nos organismos da Administração Central do Estado. No entanto, tem-se verificado dificuldade em contabilizar o valor patrimonial dos serviços públicos em todas as suas pressuposições porque este instrumento não abrange um domínio pleno na área. Este aspecto tem sido considerado como uma imposição legal a cumprir e não como uma vantagem para gestão económica e financeira das organizações. Presentemente a cultura das organizações encontra-se ainda muito enraizada na vertente da contabilidade orçamental. A ferramenta concebida de suporte à gestão económica e patrimonial encontra-se diretamente ligado á forma como no início o processo de transição foi conduzido colocando em evidência o desempenho da própria aplicação. A implementação e disseminação do POCP nos serviços integrados têm sido caracterizadas por aspectos positivos e outros menos positivos, alvo de ajustes contínuos e versões melhoradas, imperando a prossecução da qualidade e numa melhoria continuada, tendo em vista corrigir de eventuais problemas e acompanhar as evoluções tecnológicas e as novas versões do sistema GeRFiP. O novo paradigma da contabilidade pública surge com um sistema de suporte à gestão da organização mais aperfeiçoado de modo a cumprir com as regras estipuladas nos vários planos, um plano sectorial parametrizado com um *software* onde contemplasse a contabilidade orçamental e patrimonial e o desenvolvimento do sistema de contabilidade analítica alcançando, desta forma, os elementos indispensáveis de apoio na melhor e mais rápida tomadas de decisões racional e à avaliação dos resultados da instituição. No entanto, existem potencialidades que se encontram por pesquisar e ainda desconhecidas no que concerne á contabilidade patrimonial e analítica, esta última vertente, têm um papel decisivo na satisfação, na motivação e no aprofundamento de conhecimentos dos técnicos dos gestores, pelo que devem optar por aumentar gradualmente o número das atividades e a sua organização por centros de responsabilidade.

A integração e complementaridade destes três sistemas de Contabilidade é em suma de extrema relevância e importância, pois “ao completar a contabilidade orçamental com contabilidade patrimonial e analítica, pretende-se também realizar, numa base regular, análise de eficiência e eficácia das despesas

públicas, permitindo passar dos resultados das atividades e da realização dos projetos, para os objectivos, fazendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos realizados” (Carvalho, Martinez e Pradas: 1999:100).

Passados dois anos e meio é possível avaliar a reestruturação da contabilidade pública nas diferentes vertentes verificando-se ainda: A não existência de um conhecimento acentuado da contabilidade patrimonial, embora, haja um esforço por parte das pessoas que prestam serviço na organização de uma crescente ligação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial; os recursos humanos não se encontram totalmente aptos e com preparação técnica adequada face a uma realidade mais complexa e exigente; subsiste alguma incapacidade e tomada de consciência por parte do organismo relativamente ao impacto da transição nos processos; inexistência de estímulo por parte dos trabalhadores que no seu quotidiano atuam com o sistema no sentido de o explorarem e encontrarem mais-valias associadas à contabilidade orçamental e patrimonial e da própria aplicação informática. Em simultâneo, surgem factores naturais de resistência à mudança identificados com origem na própria aplicação, desenvolvida para a operacionalização da transição do sistema contabilístico. Destes destacam-se os seguintes:

1. Contrariamente ao SGR – Sistema de Gestão de Receitas, o GeRFiP é uma aplicação mais abrangente e complexa e não assegura uma resposta tão vocacionada para a realidade orçamental;
2. Trata-se de uma aplicação pouco amigável e intuitiva, com um nível de abstracção demasiadamente elevado prejudicando a navegação e exploração da mesma, comprometendo a obtenção de detalhes claros em virtude de as suas características e componentes não a tornem numa aplicação amplamente mais exequível;
3. A aplicação tem evoluído por versões no sentido de melhorar as suas funcionalidades, no entanto, a linguagem não é de fácil entendimento, usa e abusa de demasiados termos técnicos com uma redação complicada e de difícil apreensão e aplicação por parte dos seus destinatários.
4. Existe uma enorme incoerência na linguagem utilizada no sistema GeRFiP diferindo de campo para campo, quando deveria ser literalmente idêntica e parametrizada em todos os campos de atribuição;

O desafio subsiste relativamente a prossecução e desenvolvimento da contabilidade pública, de modo atingir níveis elevados de satisfação e alavancagem para a modernização da AP.

Da experiência vivenciada na DRAPLVT relativamente à implementação dos recentes sistemas contabilísticos é possível sugerir: i) estabilização do GeRFiP tem em vista corrigir eventuais problemas e acompanhar as evoluções tecnológicas que venham a ocorrer. Tendo em conta análise de necessidades futuras, incorporados os requisitos da própria entidade e divulgando melhores práticas, contribuindo de forma prévia, contínua e intensiva para a formação devidamente orientada dos trabalhadores, motivando-os permanentemente para a colaboração nas tarefas de rotina e garantindo um elevado grau

de produtividade; *ii*) adaptação à nova realidade deverá ser colmatada com a redefinição dos processos da organização; *iii*) a interiorização por parte dos trabalhadores no sentido de explorarem exaustivamente a aplicação sem receio de cometer erros, poderá figurar como aspecto determinante para o êxito da implementação da contabilidade patrimonial na organização. No entanto, a escassez de recursos humanos e o tempo disponível para o efeito coloca o procedimento inexecutável. *iv*) por outro lado, o medo de falhar associado ao espectro da culpabilização e à avaliação do desempenho não permite desenvolver nos trabalhadores competências melhoradas numa perspectiva de conhecimento, crescimento e maturidade; *v*) por último, importa referir que a organização continua em fase de adaptação ao novo paradigma, realizando análises sucessivas quanto ao impacto dos sistemas contabilísticos disponíveis na organização, para que se consiga no futuro acompanhar a evolução desta realidade, possibilitando a identificação de outros desafios na tentativa de dar respostas empreendedoras, monitorizando o GeRFiP, a contabilidade patrimonial e o SGR e tornando-as em verdadeiras alavancas para a modernização da AP portuguesa.

Com a mudança de paradigma implica alteração de hábitos e atitudes. A questão comportamental, aspecto a valorar e determinante perante a evolução e atualização da nova realidade, face à obrigatoriedade de consolidar as contas orçamentais suportada por sistemas de informação de gestão cada vez mais universais com o objectivo de fomentar uma contabilidade pública transparente. Pretende-se, desta forma, monitorizar as vertentes: política, financeira, administrativa e tecnológica em rede, culminando e informação atempada e fidedigna a todos os intervenientes no processo e na prossecução da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), como factor de sucesso.

FONTES

Lei n.º 8/90, de 20/2 - Lei de bases da contabilidade pública.

Lei n.º 6/91, de 20/2, revogada pela Lei n.º 91/2001, de 20/8 - Lei de enquadramento do OE.

D.L. n.º 155/92, de 28/07 – Regime de Administração Financeira do Estado (regulamenta a Lei n.º 8/90, de 20 /02).

Portaria n. 1307-B/93, de 27/12 - Aprova o Regulamento das entradas e saídas de fundos, da contabilização e controlo das operações de tesouraria e do funcionamento das caixas.

D.L. n.º 275-A/93, de 9/8, revogado pelo D.L. Nº 191/99, de 5/6 - Aprova o regime de tesouraria do Estado

D.L. nº 113/95, de 25/5, altera o D.L. n.º 275-A/93, de 9/8 e o D.L. n.º 155/92, de 28/7.

D.L. nº 71/1995, de 15 de Abril – Estabelece as regras gerais a que devem obedecer as alterações orçamentais da competência do Governo.

D.L. n.º 113/95, de 25/5: altera o DL 275-A/93, de 9/8 e o DL 155/92, de 28/7

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12/08 (sétima revisão constitucional) - Constituição da República Portuguesa.

D.L. n.º 183/96, de 27/09 - Define os princípios a que deve obedecer a elaboração do plano e relatório anual de atividades dos serviços e organismos da Administração Pública.

D.L. n.º 232/97, de 03/09 – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

D.L. n.º 344/98, de 6/11 - Lei orgânica da DGO.

D.L. n.º 59/99, de 2/03 – Contrato de empreitadas e obras públicas.

D.L. n.º 197/99, de 08/06 – Regime de realização das despesas públicas.

D.L. n.º 191/99, de 5/6, revoga o DL 275-A/93, de 9/8 - Aprova o regime de tesouraria do Estado.

D.L. n.º 301/99, de 5/08 - Define níveis de responsabilidade e atuação dos serviços e organismos públicos intervenientes no circuito da informação, contabilização e administração das receitas do Estado.

D.L. n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

D.L. n.º 91/2001, de 20/08 – Lei do Enquadramento Orçamental.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/06 – Aplicação das Normas internacionais de contabilidade.

D.L. n.º 23/2002, de 01/02- Lei da Execução Orçamental para 2002.

D.L. n.º 12/2002, de 25/01 - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistemas de Solidariedade e de Segurança Social.

D.L. n.º 26/2002, de 14/02 – Classificador económico das receitas e das despesas públicas

Declaração de Rectificação n.º 8-F/2002, de 28 de Fevereiro – Rectificação do classificador das receitas e das despesas públicas.

D.L. n.º 57/2005, de 04/03 – Lei da execução Orçamental para 2005

Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 124/2005, de 04/08 - Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado

D.L. n.º 154/2005, de 06/07 - Atualiza o regime fitossanitário

D.L. n.º 25/2007, de 07/02 - Cria a Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública, E.P.E. (GERAP) e aprova os respectivos estatutos.

D.L. n.º 18/2008, de 29/01 Código de Contratação Pública - Alteração Legislativa ao D.L. n.º 25/2007 de 7/02.

D.L. n.º 209/2008, de 29/10. Aprova o regime de exercício da atividade industrial (REAI)

D.L. n.º 214/2008, de 10/11. Aprova o regime de exercício da atividade pecuária (REAP).

Portaria n.º 984/08, de 02/09 - Aprovou o regulamento das taxas devidas por serviços prestados pela Direção Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) e pelas DRAP

D.L. n.º 73/2009, de 31/03 — Aprova o regime jurídico da Reserva Agrícola Nacional (RAN)

DL n.º 276/2009, de 02/10 – Aprovou o Plano de Gestão de Lamas (PGL)

Lei n.º 64-C/2011, de 30/12 - Aprova os procedimentos a adotar no âmbito da lei de enquadramento orçamental.

Decreto-Lei n.º 7/2012, de 17/01 - Modelo Organizacional das DRAP.

Decreto Regulamentar nº 39/2012, de 11/04 - Estrutura Nuclear das DRAP;

Lei n.º 8/2012, de 21/02 - Aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

Portaria nº 305/2012, de 04/10 - Atribuições e Competências das Unidades Orgânicas Flexíveis da DRAPLVT.

Despacho n.º 14786/2012, de 19/11 - Criação das unidades orgânicas flexíveis da DRAPLVT.

Lei n.º 37/2013, de 14/06, 7ª alteração ao D.L. n.º 91/2001, de 20/08 – Lei do Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 83-C/2013, de 31/12 – Lei do orçamento para 2014.

Lei n.º 52/2014, de 07/07 – Lei da Execução Orçamental para 2014.

Lei n.º 75-A/2014, de 30/09 – procede à segunda alteração à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2014.

Circular 1315 Série A, da DGO - Divulgação da estratégia de implementação do POCP.

Circular n.º 1363 Série A, da DGO – Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2011

Circular n.º 1373 Série A, da DGO – Instruções para a contabilização da receita do Estado para 2013.

Circular n.º 1374 Série A, da DGO – Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2014.

Circular n.º 1375 Série A, da DGO – Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2014.

Circular n.º 1/2014/DGO, de 03/01 de 2014.

Circular n.º 2/2014/DGO, de 30/09 – Instruções para a utilização do Sistema de Gestão de Receitas (GGR) nos serviços administradores das receitas do Estado.

Aviso n.º 2/2014/DGO, de 03/10- 2.ª Alteração ao OE2014 - Operacionalização das Alterações Orçamentais.

BIBLIOGRAFIA

Amaral, Freitas (2003), *Curso de Direito Administrativo*, Coimbra, Livraria Almedina

Antunes, Eugénio (2007), “Os Movimentos de Reforma e a Redefinição do Papel do Estado”. In Juan Mozzicafreddo; João Salis Gomes (org.). *Interesse Público: Estado e Administração*, Lisboa, Celta

Arana, Jaime Rodriguez (2003), “O Quadro das Reformas Administrativas” In Juan Mozzicafreddo; João Salis Gomes (org.). *Ética e administração: como modernizar os serviços públicos*, Lisboa, Celta

Araújo, Joaquim Filipe Ferraz Esteves de, (1999). *Reform and Institutional Persistence in Portuguese Central Administration*. Ph. D. thesis, University of Exeter. United Kingdom

Araújo, J. (2000), “Tendências Recentes de Abordagem à Reforma Administrativa”, *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas* I (1)

Araújo, Joaquim Filipe (2002) *Gestão Pública em Portugal: mudança e persistência institucional*. Editora Quarteto. Coimbra.

Araújo, Joaquim Filipe (2005), “A Reforma Administração em Portugal: em busca de um novo paradigma”. Universidade do Minho. Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas

Barata, Óscar Soares (2000), “A história da modernização administrativa”. In João Bilhim; João Pereira Neto; Júlio Dá Mesquita Gonçalves; Óscar Soares Barata (coordenação). *Reformar a Administração Pública: um imperativo*, Lisboa, ISCSP

Bernardes, Arménio Ferreira (2001). *Contabilidade Pública e autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra. Centro de Estudos e Formação Autárquica.

Branco, J. F. A. (2003), *A Reforma da Gestão Pública: o plano e o relatório de actividades como instrumentos de gestão*, Dissertação de Mestrado em Administração Pública, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.

Bilhim, João (2000a), *Ciência da Administração*. Lisboa, Universidade Aberta

Bilhim, João (2000b), “Reduzir o insustentável peso do Estado para aumentar a leveza da Administração” In *Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas, Fórum: Modernizar a Administração*, volume I, n.º1

Bilhim, João (2006), *Gestão Estratégica de Recursos Humanos*, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas

Borges, António, Rodrigues, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues (2002) *Elementos de contabilidade geral*, 19ª Edição. Área Editora. Lisboa

Caetano, Marcello (1996), *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, Reimpressão da edição brasileira de 1977, 1ª Reimpressão portuguesa, Coimbra, Livraria Almedina

Caiado, António Campos Pires; Ana Calado Pinto (1997). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Vislis Editores.

Caiado, António Campos Pires. (2003) *Contabilidade de Gestão*, 3ª Edição, Áreas Editora

Caiado, António C. P (2004), “A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas do IFAC”, *Revista Revisores e Empresas*, nº 24, pp.9-11

Carnegie, G. (2005), “O passado da Contabilidade em Portugal”. *Revista Contabilidade e Gestão*, Lisboa, n.º 1, p. 15-17, jul

Carapeto, C. e Fonseca, F. (2005) *Administração Pública: modernização, qualidade e inovação*. Lisboa, Sílabo.

Carvalho, João Baptista da Costa, Martinez, Vicente Pina e Pradas, Lourdes Torres (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa. Editora Reis dos Livros.

Carvalho, Elisabete Rei (2001), “Gerir a Burocracia em Tempo de Reforma Administrativa” In Óscar Soares Barata (coordenação). *Temas e Problemas de Ciências do Trabalho*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Carvalho, Elisabete Reis (2001), “Reengenharia na Administração Pública”. *A Procura de Novos Modelos de Gestão*, Lisboa: ISCSP e UTL.

Carvalho, João B. da C. (1998), “O plano oficial de contabilidade pública (POCP) – análise e perspectivas futuras”, *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, nº 397, pp.234-239.

- Carvalho, Elisabete Rei (2006), “Reengenharia na Administração Pública” – *A Procura de Novos Modelos de Gestão*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.
- Carvalho João Baptista da Costa; Maria José Fernandes; Ana Teixeira (2006), *POCAL Comentado*, 2ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa
- Carvalho, João Baptista da Costa; Vicente Pina Martinez; Lourdes Torres Pradas (1999), *Temas de Contabilidade Pública*. Editora Rei dos Livros.
- Carvalho, João Baptista da Costa; Ribeiro, Verónica Lima (2004). “Os planos Sectores decorrentes do Plano de Contabilidade Pública”, *Revista da Câmara dos Técnicos de Contas*, nº 56, Novembro
- Catalá, João (2005), *Los Desafios que la Globalisation Plantea a la Política y la Gestión Pública, De la burocracia al management, del management a la gobernanza*, 1.ª ed., Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública.
- Caupers, João (2002), *Introdução à Ciência da Administração Pública*, Âncora Editora.
- Chevalier, Jacques (1996), “A Reforma do Estado e a Concepção Francesa do Serviço Público”, *Revista do Serviço Público* nº3, Brasília.
- Chevalier, Jacques (2003), “La Gouvernance, un nouveau paradigme étatique? État et Gouvernance”, *Revue française d'administration publique*, nº105-106.
- Costa, Carlos Baptista; ALVES, Gabriel Correia. (2001). *Contabilidade Financeira*, 4ª Edição, Rei dos Livros.
- Cravo, Domingos, João Baptista Carvalho, João Fernandes, Susana Silva (2002) *POC Educação Explicado*. Editora Rei dos Livros
- Denhardt, Robert and Janet Denhart (2003) “The New Public Service: An Approach to Reform”, *International Review of Public Administration*.
- Denhart (2003), *The New Public Service: Serving, not Steering*, Armonk, New York.
- Dias, Damasceno; Albino Lopes; Pedro Parreira (2011), *Fusões e Aquisições – O papel central da liderança intermédia na gestão de choque de culturas*, 1.ª Edição, Editora RH.
- Dicionário Lello Universal. Dicionário enciclopédico. Editores Lello & Irmão, volume I e II.
- Esping-Andersen (2002) *et al, Towards the good society, once again? Why We Need a New Welfare State*, Oxford, University Press.
- Fernandes, M. J. da S., Guzmán, C. A. (2003), “Estudio Empírico del Grado de Implantación y Utilización de los Indicadores de Gestión Pública en los Ayuntamientos Portugueses”; comunicação apresentada no XII Congresso AECA – *Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento*, Cádiz.
- Flora, Peter e Jens Alber “Modernization, Democratization and the Development of Welfare States in Western Europe”, em Flora, Peter e Arnold J. Heidenheimer *The Development of Welfare States in Europe and America*, Londres ,Transaction Publishers,(1ª edição 1982), citado por Mozzicafreddo, Juan (2000) *Estado Providência e Cidadania em Portugal*, Oeiras, Celta Editora.
- Franco, António L. de Sousa (1980) *Finanças públicas e Direito Financeiro*. Edição da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, pp120.
- Franco, António L. de Sousa (2007) *Finanças públicas e Direito Financeiro*. Editora Almedina. Volume I e II, 4ª Edição – 11ª reimpressão.
- Fernandes, Maria José da Silva, Cristina Aibar Guzmán, (2003), “Estudio Empírico del Grado de Implantación y Utilización de los Indicadores de Gestión Pública en los Ayuntamientos Portugueses”; *XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento*, Cádiz.
- Frederickson, G. (1994), “The Seven Principles of Quality Politics”, *PA Times*, n.º 17, (1).
- Giaueque, David (2003), “New public management and organizational regulation”, *International Review of Administrative Sciences*, 69, Brussels.
- Gomes, João (2003), *A Avaliação de Políticas Públicas e a Governabilidade*, Mozzicafreddo, Juan *at al (org) Ética e Administração: Como Modernizar os Serviços Públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- Gomes, D. R., (2000) *A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga.
- Gonçalves, Júlio Dá Mesquita (2000a), A Reforma Administrativa em Portugal, *In Revista trimestral Estudos Políticos e Sociais*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, volume XXII, n.º14.
- Gonçalves, Júlio Dá Mesquita (2000b), “Para uma Administração Pública do século XXI. O caminho das causas das buropatologias”, In João Bilhim, João Pereira Neto; Gonçalves, Júlio Dá Mesquita; Barata, Óscar Soares (org). *Reforma do Estado e Administração Pública Gestonária*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.
- Gonçalves, Miguel Ângelo Caçoi, (2009), *Institucionalização do Ensino da Contabilidade em Portugal nos séculos XVIII e XIX*. Dissertação – *Universidade de Aveiro*, Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial.
- Hoque, Z. (2005), “Securing institutional legitimacy or organizational effectiveness? A case examining the impact of public sector reform initiatives in an Australian local authority, *International Journal of Public Sector Management*, vol.18, nº4, pp. 367-382

- Hood, Christopher (1995), "The New Public Management in the Eighties, Accounting, Organization and Society" 20(2-3):93-109, Denhardt, Robert and Janet Denhart (2003) "The New Public Service: An Approach to Reform", *International Review of Public Administration*
- Hood, Christopher (1991), *A Public Management for All Seasons*, In Public Administration. Vol. 69 pp.3-19.
- Jorge, S., Carvalho, João B. da C. e Fernandes, M. J. da S. (2006a), "Compliance with the new system of local government accounting in Portugal", in E. Lande & J. Scheid (Eds.), *Accounting reform in the Public Sector: mimicry, fad of necessity?*, pp. 145-162
- Kooiman J. et al. (2008) "Interactive governance and Governability: an introduction". *The Journal of Transdisciplinary Environmental Studies*. Vol. 7
- Lane, J. E. (1995). *Public Sector: Concepts, Models and Approaches*. London: Sage Publications
- Macedo, Jorge Borges de ,(1954), "Portugal e a Economia Pombalina – Temas e Hipóteses" in *Revista de História*, São. Paulo, n.º 19, pp. 81-99.
- Majone, Giandomenico (1997), "From the Positive to the Regulatory State: Causes and consequences of Changes in the Mode of Governance", Madrid, Instituto Juan March, Working Paper.
- Marcos, Jorge São; Naia, Paulo (2001) "A Contabilidade Analítica – Estudos previsionais e a formação no século XXI", *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº10, pp 26-37.
- Marques, Maria da C. da C. (2001), "Da contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Atual", *Jornal do Técnico de contas e da Empresa*, nº 435, pp. 693-703.
- Marques, Maria da C. da C. (2002), *Prestação de contas no sector público*, Lisboa: DisLivro.
- Marshall, T. H., e Tom Bottomore (1992) *Citizenship and Social Class*, Londres, Pluto Press.
- Martins, Nélia M. P. (2005), *A contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior*, Dissertação de Mestrado, Universidade Aberta, Coimbra.
- Marques, Maria da Conceição Costa (2002) *Prestação de contas no sector Público*. Editora Dislivro
- Moll, J.; Burns, J. e Major, M. (2006), "Institutional theory", in Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods*, London: Spiramus.
- Monteiro, Nuno Gonçalo, Ramos, Rui, (2009) *O tempo de Pombal (1750-1777) História de Portugal*. Lisboa, A Esfera dos Livros.
- Moreno, Carlos Manuel Botelho (1998, 2000 e 2006), *Finanças Públicas*. "Gestão e controlo dos dinheiros públicos", Ed. UAL, Lisboa, 1998 (1.ª Edição), 2000 (2.ª Edição revista e aumentada) e 2006 (3.ª Edição revista e actualizada).
- Moreno, Carlos (2010), *Como o Estado Gasta o Nosso Dinheiro*, Alfragide, Caderno.
- Mozzicafreddo, Juan (1988), "Social dialogue na social exclusion in Portugal". In *Sozialer Dialog für Europa*, Rainer Pitschas (org.), Verlagsgruppe Jehle Rehn, München/Berlin, 57-76 pp.
- Mozzicafreddo, Juan (2000) "Cidadania e Administração Pública em Portugal", comunicação apresentada no colóquio *A Reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, realizado no âmbito do mestrado em Administração e Políticas Públicas, ISCTE, 30 de Novembro, Lisboa.
- Mozzicafreddo, Juan (2000), *Estado Providência e Cidadania em Portugal*, 2ª edição, Oeiras, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan (2001), *Modernização da Administração Pública e Poder Político*, Mozzicafreddo, Juan e João Salis Gomes (org) (2001) *Administração e Política, Perspectivas de Reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan (2003), *A responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública*, Mozzicafreddo, Juan et al (org). *Ética e Administração, Como Modernizar os Serviços Públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan (2004), *A Responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública*, policopiado.
- Mozzicafreddo, Juan (2007), João Salis Gomes e João S. Batista (org) *Interesse Público: Estado e Administração*, Lisboa, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan (2009), *O Papel do Estado na Sociedade*, António José Telo, António Martins da Cruz e António Vitorino (coordenação), (2010) *Pilares da Estratégia Nacional*, Lisboa, Edições Prefácio, Instituto de Defesa Nacional.
- Mozzicafreddo, Juan e Carla Gouveia (2011), *Contextos e Etapas de Reforma na Administração Pública em Portugal*, in Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.) *Projectos de Inovação na Gestão Pública*, Lisboa, Editora Mundos Sociais, pp. 5-62.
- Neves, Arminda (2003), *Gestão na administração Pública*. Editora Pergaminho. Cascais.
- Nunes, Leopoldo (1930), *O Ditador das Finanças*. Comp. Imp. Ottosgráfica, Lisboa, pág.7
- Nunes, Pedro (2004). "Sebenta de Organização e Gestão Pública", *Textos de apoio*, Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Vol. Barcelos.
- OCDE (1995), *Managing Administrative Reform. A Case Study of Portugal (1976-1994)*, Paris, OCDE Publications.
- OCDE (2001), "Citizens as Partners- Information, consultation and public participation in policy-making", Paris.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government*. Addison-Wesley: Publishers Company.

- Peters, T., & Waterman, R. (1982). *In Search of Excellence*. New York: Harper and Row.
- Peters, B. Guy (2000), "Globalization, institutions and governance", em B. Guy Peters e Donald J. Savoie (orgs.), *Governance in the Twenty-First Century. Revitalizing the Public Service*. Montreal e Kingston, Canadian Center for Management Development.
- Peters, B. (2001) "De Mudança em Mudança Padrões de Reforma Administrativa Contínua", Juan Mozzicafreddo et al (2001), *Administração e Políticas – Perspectivas de Reforma da Administração Pública na Europa e América*, Oeiras, Celta Editora.
- Pitshas, René (2003) "Reformas da Administração Pública na União Europeia: Porque Necessitamos de Mais Ética no Serviço Público", Mozzicafreddo, Juan et al (org) *Ética e Administração: Como Modernizar os Serviços Públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- Pitshas, R. (2007), "Gestão do valor público. Um conceito de governação pública baseado no valor entre a economização e o bem comum.", in Mozzicafreddo, J., et al. (org.), *Interesse Público, Estado e Administração*. Lisboa, Celta Editora.
- Pollitt, C. (2001). Convergence: The useful myth? *Public Management*, 79 (4), pp. 933-947
- Rau, Virgínia, "A Casa dos Contos". Coimbra, Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra – Instituto de Estudos Históricos Dr. António de Vasconcelos, 1951.
- Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1997), *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Reimpressão, Coimbra Editora.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000), "Modelos de Gestão Pública", *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, I (1).
- Rocha, J. A. Oliveira (2001), "Modelos de Gestão Pública", *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, I (1).
- Rocha, J. A. Oliveira (2001). *Gestão Pública e modernização administrativa*. Sabáticas INA. Maia
- Rocha, J. A. Oliveira (2007), *Gestão Pública Administrativa*, Oeiras, Instituto Nacional de Administração.
- Rocha, Oliveira (2009), *Gestão Pública, Teorias e Prática*, Braga, Universidade do Minho.
- Rodrigues, Maria de Lurdes; Silva, Pedro Adão e (2012), *Políticas Públicas em Portugal*, INCM, ISCTE.
- Sá, Luis (2000), *Traição dos Funcionários – sobre a administração pública portuguesa*, Porto, Campo das Letras.
- Santareno, Alberto, (1997). *Das partidas dobradas de 1761 ao plano oficial de contabilidade pública de 1997*. Crónica da contabilidade pública portuguesa.
- Santos, Bruna M. M. dos (2009), *A institucionalização do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL): um estudo exploratório de duas Autarquias Locais*, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Silva, F. V. G., "Bosquejo duma sucinta histórica da Contabilidade em Portugal". *Separata de: Revista de Contabilidade e Comércio*, Porto, Vol. LII, n. 205, p. 117-128, abr. 1995.
- Silva, Rui Azevedo e Carlos Gaio, 1988. "Modelos de Organização de Serviços Municipais" - o Enquadramento da Área do Urbanismo. *Sociedade e Território*, n.º 6.
- Simon, Herbert A. "The Proverbs of Administration". *Public Administration Review*, 6 - (Winter 1946), 53-67.
- Tavares, J. e Branco, J. (1988), *A Administração financeira do Estado em Portugal*. Direcção Geral do Orçamento, Ministério das Finanças e Administração Pública.
- Tavares, José F.F. (2004), *Estudos de Administração e Finanças Públicas*. Coimbra. Livraria Almedina.
- Tavares, José F.F. (2006), "A ponderação de interesses vs gestão privada", em *separata de Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António Franco*. Coimbra. Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e Coimbra Editora.
- Weber, Max "Os Fundamentos da Organização Burocrática: Uma Construção do Tipo Ideal", traduzido de "The Essentials of Bureaucracy Organization: An Ideal Type Construction", Robert K Merton et al *Reader in Bureaucracy* (Glencoe, Illinois: Free Press, 1963), pág. 18-27, Mozzicafreddo, Juan et al (2001) *Administração Políticas – Perspectivas de Reforma da Administração Pública na Europa e América*, Oeiras, Celta Editora.
- Weber, Max (1964), "Economia y Sociedad - Esbozo de sociologia comprensiva", Johannes Winckelmann (org), *Fondo de Cultura económica*, México - Buenos Aires.
- Weber, Max (2001), *Ensayos sobre sociología de la religión*. Madrid, Taurus, vol. 1.
- Wilson, W (1987) "The Study of Administration, Political Science Quarterly", citado por Rocha, J.A Oliveira (2000) "*Modelos de Gestão Pública*", *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, Braga, nº1.
- Wright, V. (1997). "Redefiniendo el Estado: Las Implicaciones para la Administración Pública". *Gestión y Analisis de Políticas Públicas*, 7/8, 27-44.

WEBGRAFIA

www.cnc.min-financas.pt
 www.draplvt.pt
 www.dgo.pt

www.parlamento.pt
www.tcontas.pt